

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Stb, über die Beschwerde vom 30. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 15. Juli 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 (Steuernummer xxxx) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist als Oberarzt am Bezirkskrankenhaus in B-Stadt (Tirol) tätig und bezog als solcher im Jahr 2017 unter anderem Entgelte für die Behandlung von Sonderklassepatienten, die er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte.
2. In der am 09.01.2019 elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 erklärte er aus seiner selbständigen Tätigkeit Einnahmen von 38.639,98 EUR und machte pauschalisierte Betriebsausgaben von 5.332,32 EUR geltend.
3. In einem Ergänzungsersuchen vom 18.02.2019 erklärte das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2007, 2002/14/0019, dass ein (zusätzliches) Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG nicht zustehe, wenn die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfalle, für die Nutzung der

Einrichtung der Krankenanstalt einen „Hausanteil“ abziehe und dieser als Betriebsausgaben berücksichtigt werde.

Das Finanzamt forderte den Bf auf einen entsprechenden Nachweis vorzulegen, dass ein Hausanteil nicht berücksichtigt worden sei oder andernfalls die tatsächlichen Betriebsausgaben bekannt zu geben und anhand einer detaillierten Aufstellung nachzuweisen.

4. In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 08.03.2019 führte der Bf aus, die Krankenanstalt überweise die Honorare für die Behandlung in der Sonderklasse an den Primar unter Abzug eines Hausanteiles. Die weitere Bezahlung an ihn erfolgte ohne Abzug eines Hausanteiles. Die Überweisung erfolge somit abzugsfrei dh ohne Belastung durch einen Hausanteil.

Gemäß § 41 Abs. 6 Tiroler Krankenanstaltengesetz gebühre nur dem Klinikvorstand (Primar) das Honorar für die Behandlung in der Sonderklasse, damit sei nur dieser honorarberechtigt und nicht der Oberarzt, der sein Honorar vom Klinikvorstand erhalte. Die Kürzung der Honorareinnahmen um den Hausanteil erfolge beim Primar und nicht bei den nachgelagerten Ärzten.

Im Gegensatz zur Regelung nach dem OÖ KAG 1997 habe der Oberarzt in Tirol keinen direkten Honoraranspruch gegenüber den Patienten.

5. In der mit E-Mail vom 15.07.2019 übermittelten Aufstellung gab der Bf seine insgesamt mit seiner ärztlichen Tätigkeit getragenen Kosten von 2.801,46 EUR bekannt und teilte diese entsprechend dem Einnahmenverhältnis aus selbständiger und unselbständiger Arbeit auf die beiden Einkommensarten auf. Danach wurden 21,94% der Ausgaben, somit 614,64 EUR (21,94% v. 2.801,46 EUR) den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet.

6. In dem am 15.07.2019 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2017 ließ das Finanzamt das vom Bf geltend gemacht Betriebsausgabenpauschale von 5.332,32 € nicht zu, sondern setzte die Betriebsausgaben mit 614,64 EUR an und kam so nach Abzug des Gewinnfreibetrages von 3.900 EUR zu Einkünften aus selbständiger Arbeit von 34.125,34 EUR. Das Finanzamt begründete dies im Wesentlichen damit, dass ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem als Betriebsausgaben angesetzten „Hausanteil“ nicht zustehe. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei auch bei Honoraren, deren gesetzliche Grundlage das Tiroler Krankenanstaltengesetz bilde, davon auszugehen, dass den jeweiligen Poolberechtigten ihr Anteil an dem für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorar zuzurechnen sei und sie dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten „Hausanteil“ von mind. 20% der Poolgelder aufzukommen hätten. Dem Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2007, 2002/14/0019 sei zu entnehmen, dass die äußere Erscheinungsform der Vorschreibung und Einbringung der Honorare nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Honoraranteile sei. Der Hausanteil (Betriebsausgabe) werde daher derselben Person zugerechnet wie der Honoraranteil (Betriebseinnahme).

7. In der mit Eingabe vom 30.07.2019 erhobenen Beschwerde wurde zusammengefasst ausgeführt, der angeführte Bescheid weise einen Begründungsmangel auf, da die belangte Behörde in keinsten Weise auf die im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 08.03.2019 vorgebrachten Argumente des bevollmächtigten Vertreters des Bf eingegangen sei. Die belangte Behörde beschäftigte sich dabei insbesondere nicht mit den vom bevollmächtigten Vertreter des Bf aufgezeigten Unterschieden zwischen dem Tir KAG und dem Oö KAG 1997, sondern sehe geradezu über diese hinweg. Eine Begründung, was die belangte Behörde zur Nichtbeachtung dieser in den Bundesländern unterschiedlichen Regelungen bewogen habe, lasse sie zur Gänze vermissen. Für den Bf sei daher nicht ersichtlich, auf Grund welcher Erwägungen die belangte Behörde zum Schluss gekommen sei, die Unterschiede zwischen dem Tir KAG und dem Oö KAG 1997 als irrelevant und damit als nicht beachtenswert zu erachten. Der Verweis der belangten Behörde auf die dem Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2007, 2002/14/0019 entnommene Begründung, wonach die äußere Erscheinungsform der Vorschreibung und Einbringung der Honorare nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Honoraranteile sei, mache deutlich, dass die belangte Behörde die in den Bundesländern unterschiedlichen Regelungen bezüglich der Berechtigung zur Einhebung von Honoraren für die Behandlung von Sonderklasse-Patienten fälschlicherweise verkenne. Die belangte Behörde übersehe nämlich, dass dem eben zitierten Erkenntnis eine andere Rechtslage zugrunde gelegen sei, weil der damalige Berufungswerber deshalb als Leistungsempfänger betrachtet werden konnte, da er gemäß § 54 Oö KAG 1997 grundsätzlich einen direkten Anspruch auf Einhebung von Honoraren gegenüber den Patienten der Sonderklasse gehabt habe. Im Gegensatz zur oberösterreichischen Regelung in § 54 Abs. 1 Oö KAG 1997 komme einem Oberarzt auf den das Tir KAG anzuwenden sei, dieser Honoraranspruch in eigener Person nicht zu. Dies gehe unmissverständlich aus § 41 Abs. 5 Tir KAG hervor.

Im zugrundeliegenden Fall gemäß § 41 Abs. 5 lit. b Tir KAG sei lediglich der Primararzt Dr. Rochus als Leiter einer Abteilung (konkret als Leiter der Abteilung für Innere Medizin) honorarberechtigt. Da der als Oberarzt tätige Bf weder Leiter einer Abteilung, eines Institutes, einer Krankenanstaltenrechtlich bewilligten, organisatorisch selbständigen Einrichtung noch Konsiliarfacharzt sei, habe er gemäß § 41 Abs. 5 Tir KAG gegenüber den Pflinglingen der Sonderklasse auch keine Honorarberechtigung.

In Einklang mit § 41 Abs. 5 Tir KAG überweise deshalb das A. ö. Bezirkskrankenhaus B-Stadt (Tirol) die Honorare für die Behandlung in der Sonderklasse an den Primararzt Dr. Rochus unter Abzug eines Hausanteiles gemäß § 41 Abs. 6 Tir KAG. Der Bf wiederum erhalte seine Einnahmen vom Primararzt. Die Überweisung erfolge dabei abzugsfrei, dh. ohne Belastung durch einen Hausanteil.

Konkret erfolge die Leistungserbringung daher in zwei getrennten Stufen. Gegenüber den Patienten erbringe nur der Primararzt als Abteilungsvorstand direkt seine Leistung. Für diese Leistungserbringung benötige der Primararzt Einrichtungen des Krankenhauses, welche das Krankenhaus in Form eines Hausanteiles gegenüber dem Primararzt abrechne. Der Bf als Oberarzt hingegen erbringe seine Leistung an den Primararzt, da eine direkte

Leistungserbringung an die Patienten für ihn unzulässig sei. Der Bf nehme auch Leistungen des Krankenhauses nicht direkt in Anspruch, sondern ihm würden die nötigen Einrichtungen vom Primararzt - der diese wie dargestellt vom Krankenhaus „zukaufe“ - zur Verfügung gestellt. Die dem Bf zugeworfenen Beträge (der Auszahlungsbetrag) seien daher als seine Betriebseinnahmen heranzuziehen.

Gemäß § 22 Abs. 1 lit. b EStG 1988 zählten zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt würden.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 seien im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz zu ermitteln. Der Durchschnittssatz betrage bei freiberuflichen Ärzten 12% der Umsätze einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988. Bei der Beantwortung der Frage, welche Beträge zu den „Umsätzen aus der Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988“ zählten, müsse auf die Definitionen des Umsatzsteuerrechtes zurückgegriffen werden. Auch in § 125 Abs. 1 BAO, auf welchen § 17 EStG 1988 Bezug nehme, werde hinsichtlich der Definition der Umsätze im Sinne der lit. a grundsätzlich auf jene gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 Umsatzsteuergesetz 1994 verwiesen. Als Umsätze im Sinne des § 22 EStG 1988 seien generell Leistungen anzusehen, die gegen Entgelt erbracht würden. Dieses Entgelt könne zugleich als Bemessungsgrundlage für den Umsatz herangezogen werden. Begrifflich sei Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwende, um die Leistung zu erhalten. Dieses Entgelt könne man auch grundsätzlich als Einnahmen im Sinne des § 22 EStG 1988 ansehen, wenn in dieser Gesetzesbestimmung auf die „Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse“ hingewiesen werde. Im Bereich der Umsatzsteuer würden jedoch Leistungen (Krankenhauseinrichtung), die der Auftraggeber (hier Primararzt) erbringe, damit der Unternehmer (hier: Bf) seine Leistung ausführen könne, als außerhalb des Leistungsaustausches stehend betrachtet. Sie seien nicht Entgelt für die Leistung des Unternehmers, sondern nur eine Leistungsbeistellung. Die im Bescheid enthaltene Begründung, dass ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem als Betriebsausgabe angesetzten „Hausanteil“ nicht zustehe, sei daher nur für das Verhältnis Primararzt - Patient anwendbar. Eine Übertragung auf das Verhältnis Oberarzt - Primararzt sei nicht möglich, da zwischen diesen Personen der Hausanteil bereits aus dem Umsatzbegriff des § 17 Abs. 1 EStG 1988 ausscheide.

Wenn die belangte Behörde ausführe, die äußere Erscheinungsform der Vorschreibung und Einbringung der Honorare sei nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Honoraranteile und der Hausanteil (Betriebsausgabe) werde daher derselben Person zugerechnet wie der Honoraranteil (Betriebseinnahme), gebe sie zu erkennen, dass sie ein Überwälzen von Kosten mit einem Absetzen von Kosten verwechsle. Dabei entspreche es jedoch den Grundregeln der Volkswirtschaft, Kosten auf andere Marktteilnehmer zu überwälzen. So entspreche es zum Beispiel der Praxis, dass die Provision, die ein Handelsvertreter erhalte, um jene Kosten, die der

Betriebsgesellschaft angefallen seien, gekürzt würden. Würde man das Gesetz hingegen so auslegen, dass ein jegliches Überwälzen mit einem Absetzen gleichgesetzt sei, würde die Anwendbarkeit von § 17 EStG 1988 völlig ins Leere gehen. Würde ein Überwälzen von Kosten mit einem Absetzen derselben verwechselt werden, würde keine Pauschalierung mehr zum Tragen kommen, da aufgrund der Systematik unserer Volkswirtschaft ein jeder Marktteilnehmer versuche, möglichst viele Kosten auf andere zu überwälzen.

Auch in der BFG-Entscheidung RV/3100220/2013 vom 21.05.2014 verwechsle das Bundesfinanzgericht das Überwälzen von Kosten mit einem Absetzen derselben. Der darin vorgebrachten Argumentation des Bundesfinanzgerichtes sei insofern entgegenzutreten, als der landesgesetzlichen Bestimmung (§ 41 Tir KAG) keinesfalls zu entnehmen sei, dass die an die Poolberechtigten weitergeleiteten Honoraranteile mit dem bereits einbehaltenen Hausanteil belastet gewesen seien. Vielmehr werde nach der Wortinterpretation von § 41 Tir KAG lediglich der nach Abs. 5 leg. cit. honorarberechtigte Arzt mit dem Hausanteil belastet. Dies gehe aus Abs. e leg. cit. hervor, wonach dem Anstaltsträger für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von mindestens 20 v. H. der vereinnahmten Honorare nach Abs. 5 (Hausanteil) gebühre. Der soeben zitierte Verweis auf Abs. 5 leg. cit. mache deutlich, dass nur der honorarberechtigte Arzt mit dem Hausanteil belastet sein könne, schließlich dürfe nur er die Honorare vereinnahmen und würden die Poolberechtigten hier keineswegs erwähnt. Die Wortinterpretation lasse infolgedessen keinesfalls eine Belastung der Poolberechtigten mit dem Hausanteil zu. Insgesamt betrachtet dürfe daher ein Überwälzen der Kosten nicht mit einem Absetzen von Kosten gleichgesetzt werden. Im gegenständlichen Fall sei der Hausanteil vom Primar Dr. Rochus bezahlt und auf die nachgelagerten Ärzte überwälzt worden. Hinsichtlich des Bf sei es durch die Überwälzung daher noch zu keiner Absetzung des Hausanteils gekommen. Die Interpretation von § 17 Abs. 1 EStG 1988 nach dem Wortsinn verlange jedoch explizit nach einem Absetzen von Betriebsausgaben. Auch könne es nur Sinn und Zweck von § 17 Abs. 1 EStG 1988 sein, überwälzte Kosten außer Acht zu lassen und daher nur auf tatsächlich abgesetzte Kosten Bezug zu nehmen. Da dieses Absetzen des Hausanteiles beim Bf noch nicht stattgefunden habe, sondern dieser Hausanteil vom Primar bezahlt und damit abgesetzt worden sei, könne der Bf folgerichtig das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 absetzen.

Darüber hinaus gehe auch die Argumentation der belangten Behörde, wonach die Poolberechtigten entsprechend ihrem Anteil an den Honoraren für den „Hausanteil“ aufzukommen hätten, im gegenständlichen Fall ins Leere.

Die belangte Behörde ziehe in ihrer Argumentation die wirtschaftliche Betrachtungsweise in Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2007, 2002/14/0019 heran. Dabei übersehe sie jedoch, dass in dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Fall die Abrechnung aus Vereinfachungsgründen derlei gestaltet worden sei, dass einzig der Primar die Rechnungen an die Sonderklasse-Patienten ausgestellt habe und die Honorare – nach Abzug eines Honorarrücklasses – auf die einzelnen untergeordneten Ärzte verteilt worden seien. Allerdings

wären nach § 57 Abs. 1 Oö KAG 1997 ebenso die nachgelagerten Oberärzte honorarberechtigt gewesen. Die Abrechnung sei daher einzig aus Vereinfachungsgründen ausschließlich durch den Primar erfolgt. Im Unterschied dazu sei im gegenständlichen Fall der Bf nach § 41 Abs. 5 Tir KAG gar nicht honorarberechtigt, weshalb das Argument der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hier nicht ins Treffen geführt werden könne.

Da beim Bf noch kein Hausanteil abgesetzt worden sei, sei ihm gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % seiner Einnahmen (diese setzen sich aus Poolgelder, Notarzthonorare Flugrettung und Einnahmen ÖSV zusammen) anzuerkennen.

8. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.06.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der gesonderten Begründung wurde dazu neben einer Darstellung des Verfahrensganges im Wesentlichen ausgeführt, die in den Krankenanstaltengesetzen der Länder Tirol und Oberösterreich enthaltenen Regelungen über die Ärztehonore für Patienten in der Sonderklasse und dem der Krankenanstalt gebührenden Hausanteile seien zwar nicht deckungsgleich. Während nach dem Wortlaut des § 41 Abs. 7 Tir. KAG den Poolberechtigten Anteile an den Honoraren gebührten, normiere § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 in der der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Fassung, dass das Ärztehonorar den Ärzten des ärztlichen Dienstes zu Anteilen gebühre.

Der Wortlaut des § 41 Abs. 6 erster Satz Tir. KAG, wonach dem Anstaltsträger für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von mindestens 20 v. H. der vereinnahmten Honorare nach dessen Absatz 5 (Hausanteil) gebühre, unterscheide sich kaum vom § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997, wonach dem Rechtsträger der Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil in der Höhe von 25% an den Ärztehonoren gebühre. Diese Unterschiede in der textlichen Formulierung der Landesgesetze könnten - insbesondere bei einer in diesem Zusammenhang auch vom Verwaltungsgerichtshof ins Treffen geführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise - eine von der höchstgerichtlichen Vorgabe abweichende einkommensteuerrechtliche Zuordnung des Hausanteiles nicht begründen.

9. In dem am 17.07.2020 fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wiederholte der Bf sein Vorbringen, wonach das Finanzamt ein Überwälzen von Kosten mit einem Absetzen von Kosten verwechsle und führte dazu ergänzend aus, für die Beurteilung der persönlichen Zurechnung sei nicht primär die Verbindung zwischen den Betriebsausgaben und dem Steuerpflichtigen zu betrachten, sondern die Verbindung zwischen den Betriebsausgaben und der Einkunftsquelle, durch die diese veranlasst seien. Diese Verbindung bestehe nur hinsichtlich der Verrechnung des gesamten Hausanteils als Betriebsausgaben beim Auftraggeber (Primararzt), nicht jedoch beim Oberarzt. Aufwendungen seien dem zuzurechnen, der über die Einkunftsquelle disponiere, dies entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies treffe nur für den verrechnenden Primararzt zu und nicht aber auf den Oberarzt, diesem stünden hinsichtlich der Poolgelder keine Dispositionsmöglichkeiten (z.B. Gewährung eines Nachlasses oder Zahlungsaufschubs etc.) offen. Daher sei auch bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

davon auszugehen, dass der Hauskostenanteil ausschließlich dem verrechnenden Primararzt zuzurechnen sei, dieser sei auch der Einzige, bei dem die verrechnende Krankenanstalt im Falle eines aushaftenden Betrages einen Haftungsanspruch geltend machen könne.

Neben der gesetzlichen Basispauschalierung gemäß § 17 EStG enthalte § 17 Abs. 6 EStG eine Verordnungsermächtigung, wonach vom Bundesminister für Finanzen für bestimmte Berufsgruppen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis diverse Verordnungen erlassen werden könnten, z.B. erlaubt die Verordnung für Handelsvertreter einen Pauschalsatz von 12% des Umsatzes.

Die übliche Vergütung des Handelsvertreters/Handelsagenten sei die Provision, die er für seine Tätigkeit mit einem bestimmten Prozentsatz des von ihm für den vertretenen Unternehmer vermittelten Umsatz erhalte. In der Höhe des jeweils vereinbarten Provisionsprozentsatzes seien vom Unternehmer alle mit diesem Umsatz zusammenhängenden Kosten sowie auch alle allgemeinen Kosten (z.B. Verwaltungskosten etc.) einkalkuliert und der Handelsvertreter bekomme, vergleichbar mit dem Poolgeld berechtigten Oberarzt, nur die „Nettoprovision“ überwiesen.

Sohin finde auch hier eine indirekte Kostenüberwälzung statt, die zu keinem Ausschluss von der Pauschalierung führe. Weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dem Wortlaut der Verordnung lasse sich eine derartige Auslegung ableiten.

Würde man der Rechtsmeinung der Behörde folgen, dürfte im Sinne der Gleichbehandlung auch hier die Pauschalierung nicht angewendet werden.

Damit würde die Anwendbarkeit von § 17 EStG 1988 völlig ins Leere gehen. Werde ein Überwälzen von Kosten daher mit dem Absetzen von Kosten gleichgesetzt, käme keine Pauschalierung mehr zum Tragen, dies entspreche nicht dem Sinn und Zweck der Pauschalierungsregelungen, welcher eindeutig in der Verwaltungsvereinfachung liege. Da sohin keine Betriebsausgaben, auch nicht indirekt, geltend gemacht worden seien, stehe das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

10. Der Bf ist als Oberarzt am Bezirkskrankenhaus in B-Stadt (Tirol) tätig und erzielt (neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) aus der Behandlung von Sonderklassepatienten Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Bei der Abrechnung der dem Bf zustehenden Honoraranteile zog die Krankenanstalt einen Hausanteil in der Höhe von 20% der Bruttoeinnahmen ab. Der Bf erfasste in seiner Einkommensteuererklärung die um den Hausanteil gekürzten Nettobeträge und zog davon 12% als Betriebsausgabenpauschale ab.

11. Strittig ist ob bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Patienten der Sonderklasse nach Abzug des sogenannten „Hausanteiles“ von dem auf dem Bf entfallenden Honoraranteil das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG in Abzug gebracht werden kann.

III. Rechtslage und Erwägungen

12. Gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

13. Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

„Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13.200 €,*
- sonst 12 %, höchstens jedoch 26.400 €,*

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden:

Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 und Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht; diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Umsätze im Sinne des zweiten Satzes. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.“

14. § 41 des Tiroler Krankenanstaltengesetzes (Tir KAG), LGBL. Nr. 5/1958 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, LGBL. Nr. 152/2016, bestimmt zu *Sondergebühren, Honorare* Folgendes:

(1) Folgende Sondergebühren sind zu entrichten:

a) für die in der Sonderklasse aufgenommenen Pfleglinge eine Anstaltsgebühr für den erhöhten Sach- und Personalaufwand und eine Hebammengebühr und

b) für Personen, die ambulant untersucht oder behandelt werden (§ 38), unbeschadet des § 41b, eine Ambulanzgebühr.

(2) Für den Aufnahme- und den Entlassungstag eines Pfleglings ist die Anstaltsgebühr in voller Höhe zu entrichten. Bei Überstellung eines Pfleglings in eine andere Krankenanstalt hat nur die aufnehmende Krankenanstalt Anspruch auf die Anstaltsgebühr für diesen Tag.

(3) Neben den im Abs. 1 genannten Sondergebühren kann von den Pfleglingen in der Sonderklasse nach Maßgabe der Abs. 4 bis 9 ein Arzthonorar verlangt werden.

(4) Voraussetzung für die Ausübung der Honorarberechtigung nach Abs. 5 sowie nach § 46 des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten ist das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den honorarberechtigten Ärzten und dem Anstaltsträger. Die Vereinbarung muss jedenfalls die Regelungen nach den Abs. 6 bis 8 zum Inhalt haben.

(5) Folgende Ärzte sind berechtigt, von den von ihnen betreuten Pfleglingen in der Sonderklasse ein mit diesen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen (honorarberechtigte Ärzte):

a) im klinischen Bereich des A. ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Klinikvorstände, die Leiter von klinischen Abteilungen und die Vorstände gemeinsamer Einrichtungen;

b) in sonstigen Krankenanstalten sowie im nichtklinischen Bereich des A. ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Leiter einer Abteilung oder eines Institutes und jene Fachärzte, die krankenanstaltenrechtlich bewilligte, organisatorisch selbständige Einrichtungen leiten, sowie die Konsiliarfachärzte.

(6) Dem Anstaltsträger gebührt für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von mindestens 20 v. H. der vereinnahmten Honorare nach Abs. 5 (Hausanteil). Der Anstaltsträger hat vom Hausanteil einen Betrag von mindestens 3,33 v. H. der Honorare für Sozialleistungen für das Anstaltspersonal zu verwenden.

(7) Für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse gebühren den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes sowie dem mitwirkenden akademischen nichtärztlichen Personal (Poolberechtigte) Anteile an den Honoraren nach Abs. 5 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Der auf die Poolberechtigten insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) ist jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem von den Poolberechtigten zu wählenden Poolrat in einem angemessenen Verhältnis festzulegen, wobei auf die fachliche Qualifikation der Poolberechtigten und die von ihnen erbrachten Leistungen sowie auf die

Anzahl der Poolberechtigten Bedacht zu nehmen ist. Der auf die Poolberechtigten (darunter mindestens ein Facharzt) insgesamt entfallende Anteil hat nach Abzug des Hausanteils nach Abs. 6 mindestens 45 v. H. der verbleibenden Honorare zu betragen.

b) Die Aufteilung des Pools auf die einzelnen Poolberechtigten (Poolanteile) ist nach Anhören des honorarberechtigten Arztes durch den Poolrat festzulegen, wobei für die Bemessung der Anteile lit. a erster Satz sinngemäß anzuwenden ist.

(8) Die Rechnungslegung über die Honorare durch die honorarberechtigten Ärzte sowie die Bezahlung dieser Rechnungen haben im Weg einer beim Anstaltsträger einzurichtenden Verrechnungsstelle zu erfolgen.

(9) Auf die Honorare nach Abs. 5 finden die §§ 42 und 43 keine Anwendung. Honorare bzw. Anteile an den Honoraren sind kein Entgelt aus dem Dienstverhältnis.

(10) Andere als die gesetzlich vorgesehenen Entgelte dürfen von Pfleglingen oder ihren Angehörigen nicht verlangt werden.

15. Die „Richtlinien der Ärztekammer für Tirol für die Zusammensetzung, Aufgaben und Wahl des Poolrates sowie die Verteilung der Poolgelder auf die Poolberechtigten“ in der derzeit geltenden Fassung bestimmen auszugsweise Folgendes:

„§ 7 Festlegung des Poolanteils

(1) Der auf die Poolberechtigten (darunter mindestens ein Facharzt) insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) ist jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem Poolrat in einem angemessenen Verhältnis festzulegen und hat nach Abzug des Hausanteils mindestens 45 % der verbleibenden Honorare zu betragen. Bei der Festlegung des Pools ist auf die fachliche Qualifikation der Poolberechtigten und die von ihnen erbrachten Leistungen sowie auf die Anzahl der Poolberechtigten Bedacht zu nehmen (§ 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG).

(2) Ab dem 8. Poolberechtigten hat sich der an die Poolberechtigten abzugebende Anteil aus dem Gesamtpool um 0,5 % für jeden weiteren Poolberechtigten zu erhöhen, wobei sicherzustellen ist, dass dem honorarberechtigten Arzt mindestens 20 % der nach Abzug des Hausanteils verbleibenden Honorare zukommen. Für die Berechnung der Anzahl der zu berücksichtigenden Poolberechtigten ist das Vollbeschäftigungsäquivalent heranzuziehen.

§ 10 Auszahlung der Poolanteile

(1) Der Poolrat hat innerhalb der von ihm festzusetzenden Frist gemäß Abs. 2 für die fristgerechte Auszahlung der Poolanteile an die Poolberechtigten Sorge zu tragen.

(2) Für die Auszahlung der Poolanteile bestehen unter anderem folgende Möglichkeiten:

a) der Vorsitzende des Poolrates übermittelt dem honorarberechtigten Arzt den vom Poolrat festgelegten Aufteilungsschlüssel. Die Auszahlung an jeden einzelnen Poolberechtigten hat durch den honorarberechtigten Arzt bis zum Ende des Folgemonats abzugsfrei zu erfolgen.

b) vom Poolrat wird ein Treuhandkonto/Fremdgeldkonto lautend auf „Gemeinschaft der Poolberechtigten der jeweiligen Abteilung/Klinik“ eröffnet, auf welches vom honorarberechtigten Arzt der gesamte, den Poolberechtigten zustehende Poolanteil monatlich bis zum Ende des Folgemonats überwiesen wird. Die Auszahlung der Poolanteile an die einzelnen Poolberechtigten erfolgt durch den Poolrat bis zum Ende des Folgemonats nach Einlangen des Geldes auf dem Poolkonto. Den Poolräten ist es gestattet, sich bei der Auszahlung eines Wirtschaftstreuhanders/Steuerberaters zu bedienen. Die anfallenden Kosten sind aus dem Poolgeld des Treuhandkontos zu begleichen.“

16. Unbestritten ist, dass die Entgelte für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse auf Basis des § 22 Abs. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und zwar nicht nur bei den in § 41 Abs. 5 Tir KAG angeführten leitenden Ärzten, sondern auch bei den ihnen nachgeordneten poolberechtigten Ärzten.

17. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019 zum Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetz (Oö KAG 1997) zu der Frage, ob der dem Rechtsträger der Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt gebührende Anteil (Hausanteil) an den Ärztehonoraren auch einem untergeordneten Arzt (Oberarzt) der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse zuzurechnen ist, wenn die Vorschreibung und Einbringung des Ärztehonorars nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt im Namen der Ärzteschaft, sondern - wie im gegenständlichen Fall - durch den Primararzt erfolgt, festgestellt:

„Der belangten Behörde kann vor dem Hintergrund dieser Rechtslage nicht entgegengetreten werden, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen ist, dass dem Beschwerdeführer ein dem § 54 Abs. 2 Oö KAG 1997 entsprechender Anteil des den Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 54 Abs. 1 Oö KAG 1997 gebührenden Honorars zuzurechnen ist und er dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 Oö KAG 1997 geregelten Anteil von 25 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonore entgegen § 54 Abs. 4 Oö KAG 1997 nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft, sondern durch den Primararzt erfolgt, stellt lediglich die äußere Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten dar.“

18. Auf der Grundlage dieses (zum Oö KAG 1997 ergangenen) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ist auch im vorliegenden (das Tir KAG betreffenden) Beschwerdefall keine andere Beurteilung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des von der Krankenanstalt einbehaltenen „Hausanteils“ als Betriebsausgabe zulässig.

19. Auch bezüglich der im Tir KAG in § 41 getroffenen Regelung über die Einbehaltung des dem Anstaltsträger gebührenden Anteils (Hausanteil) an den für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Patienten der Sonderklasse von den an öffentlichen Krankenanstalten poolberechtigten Ärzten vereinnahmten Honoraren, ist das Bundesfinanzgericht zum gleichen Ergebnis gekommen wie der Verwaltungsgerichtshof im oben angeführten Erkenntnis (vgl. BFG 21.5.2014, RV/3100220/2013; BFG 4.12.2015, RV/3100164/2015, BFG 13.10.2016. RV/3100710/2012).

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung den gegenständlichen, gleich gelagerten Beschwerdefall anders zu beurteilen.

20. Nach dem Gesetzeswortlaut in § 41 Abs. 5 Tir KAG sind zwar nur die dort angeführten verantwortlichen leitenden Ärzte sowie die Konsiliarfachärzte (honorarberechtigte Ärzte) berechtigt von den von ihnen betreuten Patienten in der Sonderklasse ein mit diesen vereinbartes Honorar zu verlangen, wobei nach Abs. 8 leg.cit. die Rechnungslegung und Bezahlung über eine bei der Krankenanstalt eingerichtete Verrechnungsstelle erfolgt, aber trotzdem muss auch nach dem Tir KAG in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden, dass diese auch für die poolberechtigten Ärzte ausgeübt wird und der Umstand, dass die Vorschreibung des Honorars im Namen des Primararztes erfolgt, lediglich die äußere Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten darstellt.

21. § 41 Abs. 7 Tir KAG sieht vor, dass „den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes“ (wie auch dem akademischen nichtärztlichen Personal), somit den Poolberechtigten, für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse **Anteile an den Honoraren** nach § 41 Abs. 5 Tir KAG gebühren. § 41 Abs. 5 Tir KAG stellt auf das mit den Pfleglingen in der Sonderklasse zu vereinbarende Honorar, somit die vereinnahmten Bruttoeinnahmen ab.

22. Der Bf hat daher als poolberechtigter Arzt nach Abs. 7 leg.cit. entsprechend seiner Mitwirkung an den erbrachten ärztlichen Leistungen, einen gesetzlichen Anspruch auf einen Teil des dem Patienten vorgeschriebenen Bruttohonorars. Der auf die Poolberechtigten insgesamt anfallende Anteil an den Honoraren ist zwar nach Abs. 7 lit. a leg.cit. jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem von den Poolberechtigten zu wählenden Poolrat in einem angemessenen Verhältnis aufzuteilen, die Aufteilung des Poolgeldes auf die Poolberechtigten wird nach Abs. 7 lit. b leg.cit nach Anhörung des honorarberechtigten Arztes durch den Poolrat festgelegt.

23. Der dem Bf für seine Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Patienten der Sonderklasse erwachsene Anspruch an den vom Primararzt diesen Patienten in Rechnung gestellten ärztlichen Leistungen beruht somit unmittelbar auf der in Tir KAG normierten gesetzlichen Grundlage und nicht auf einer einzelvertraglichen Vereinbarung mit dem Primararzt, zudem wird die konkrete Höhe des Anspruchs des Bf entsprechend der von ihm erbrachten Leistung nicht vom Primararzt (bzw. einer Vereinbarung zwischen Primararzt und Bf) sondern von dem von den Poolberechtigten gewählten Poolrat festgelegt.

24. Insofern kann auch der Ansicht des Bf nicht gefolgt werden, dass die Leistungserbringung in zwei Stufen erfolge, wonach der Bf seine Leistungen gegenüber dem Primararzt und der wiederum die Leistungen gegenüber den Patienten erbringe, wobei der Primararzt die Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Patienten vom Krankenhaus (in Form des Hausanteils) zukaufe und den Bf zur Erbringung seiner ärztlichen Leistungen zur Verfügung stelle.

Diese Sichtweise ist mit der gesetzlichen Regelung im Tir KAG aber auch mit der tatsächlichen Gestaltung der Leistungserbringung nicht vereinbar.

25. Dem Tir KAG ist nicht zu entnehmen, dass der an die Krankenanstalt für die Bereitstellung ihrer Einrichtungen zu leistende Kostenersatz in Form des pauschalen Hausanteils nur die honorarberechtigten Ärzte höchstpersönlich träge.

26. Wie bereits oben ausgeführt, gebührt den poolberechtigten Ärzten das Ärztehonorar zu Anteilen. Entsprechend dem Anteil am Honorar hat auch jeder poolberechtigte Arzt auch den dem Anstaltsträger gebührenden Hausanteil anteilig zu tragen. Sein Anteil am Honorar spiegelt seine erbrachte anteilige ärztliche Leistung wieder, die wiederum untrennbar mit der anteiligen Inanspruchnahme der Einrichtungen des Anstaltsträgers verbunden ist. Es haben somit sowohl der Primararzt als auch poolberechtigten Ärzte den Hausanteil entsprechend ihrem Anteil am Ärztehonorar zu tragen.

27. Der vom Gesetzgeber eingeräumte Verrechnungsweg, wonach von der Verrechnungsstelle der dem Anstaltsträger zustehende Kostenersatz in Form des Hausanteils von den vereinnahmten Honoraren sofort in Abzug zu bringen ist, dient lediglich der Vereinfachung der Verrechnung, ändert aber nichts an der wirtschaftlichen Belastung des einzelnen poolberechtigten Arztes mit diesen Kosten. Es erschiene ökonomisch, bzw. verrechnungstechnisch auch nicht sinnvoll, den poolberechtigten Ärzten ihren Anteil an den Honoraren zur Gänze auszuzahlen und in der Folge den von ihnen für die Inanspruchnahme bzw. Bereitstellung der Krankenhauseinrichtung an den Anstaltsträger zu leistenden Kostenersatz gesondert geltend zu machen. Der Umstand, dass der Gesetzgeber einen verkürzten Verrechnungsweg gewählt hat, indem dem Bf als poolberechtigten Oberarzt der um den anteiligen Hausanteil gekürzte Honoraranteil weitergeleitet wird, mag zwar prima vista den Anschein erwecken, dass der Bf den Hausanteil nicht zu tragen hat, dies entspricht aber – wie dargestellt – nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten.

28. Auch mit dem Einwand in der Beschwerde, das Finanzamt mache mit dem Verweis auf das oben angeführte Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2007, 2002/14/0019, wonach die äußere Erscheinungsform der Vorschreibung und Einbringung der Honorare nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Honoraranteile sei, deutlich, dass es die in den Bundesländern unterschiedlichen Regelungen bezüglich der Berechtigung zur Einhebung von Honoraren für die Behandlung von Sonderklasse-Patienten verkenne, da der damalige Berufungswerber gemäß § 54 Oö KAG grundsätzlich einen direkten Anspruch auf Einhebung von Honoraren gegenüber den Patienten der Sonderklasse gehabt habe, ist für den Bf nichts gewonnen.

29. Es ist zwar richtig, dass sich die Rechtslage in Tirol von der in Oberösterreich im Jahr 1999 insofern unterscheidet, als dort nach § 54 Oö KAG nicht nur (wie in Tirol) die leitenden Ärzte und die Konsiliarärzte sondern auch die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes berechtigt sind, von Patienten der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen. Diese Berechtigung bezieht sich damit direkt auf die gesamte Ärzteschaft, auf die die Anteile aufzuteilen sind. Die Aufteilung war einvernehmlich durch die beteiligten Ärzte mit Zustimmung des Rechtsträgers mangels Einigung aber durch die Landesregierung der Krankenanstalt festzulegen. Die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare hatte vom Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft zu erfolgen, wobei den Rechtsträger für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt (nach der damaligen Rechtslage) ein Anteil in der Höhe von 25% an den Ärztehonoraren gebührte (Abs. 2 und 3 leg.cit.).

30. In der oben angeführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sind – wie auch im gegenständlichen Fall - die Honorarnoten nicht vom beschwerdeführenden Oberarzt, sondern vom zuständigen Primararzt im eigenen Namen gestellt worden. Der Unterschied zum Tir KAG besteht lediglich darin, dass nach § 54 Oö KAG auch der beschwerdeführende Oberarzt grundsätzlich berechtigt gewesen wäre, gegenüber dem Patienten eine Honorarnote zu legen. Diesen Umstand kann für die gegenständliche Entscheidung aber kein besonderes Gewicht beigemessen werden.

31. Ebenso wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem oben angeführten Erkenntnis zum Oö KAG der formalen äußeren Erscheinungsform der Abrechnung gegenüber den Patienten keine Bedeutung beigemessen hat, kommt auch im gegenständlichen Fall dem Umstand, dass die Honorare vom Primararzt als nach § 41 Abs. 5 Tir KAG honorarberechtigten Arzt gelegt worden sind, für die wirtschaftliche Zuordnung der Honorare keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Wie bereits oben ausgeführt ist vielmehr entscheidend, dass das Tir KAG den poolberechtigten Ärzten einen ihrer ärztlichen Leistung entsprechenden Anteil an den vom Primararzt (im Wege der beim Anstaltsträger eingerichteten Verrechnungsstelle) gelegten Honoraren gewährt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht daher kein Unterschied zur Regelung im Oö KAG. Sowohl nach der oberösterreichischen als auch nach der tiroler Regelung haben die untergeordneten Ärzte einen Anspruch auf einen ihrer Leistung entsprechenden Anteil an dem vom Patienten zu leistenden Gesamthonorar.

32. Nicht klar nachvollziehbar ist der Einwand in der Beschwerde, wonach das Finanzamt ein Überwälzen der Kosten mit einem Absetzen der Kosten verwechselt habe. Der Bf führt dazu aus, würde man ein Überwälzen mit einem Absetzen gleichsetzen, würde die Anwendbarkeit von § 17 EStG 1988 völlig ins Leere gehen, da aufgrund der Systematik der Volkswirtschaft ein jeder Marktteilnehmer versuche, möglichst viele Kosten auf andere zu überwälzen. Konkret wurde dazu vorgebracht, der Hausanteil sei vom Primararzt bezahlt und auf die nachgelagerten Ärzte überwälzt worden. Hinsichtlich des Bf sei es durch die Überwälzung daher noch zu keiner Absetzung des Hausanteils gekommen. Die Interpretation von § 17 Abs. 1 EStG 1988 nach dem Wortsinn verlange jedoch explizit ein Absetzen von Betriebsausgaben.

33. Von Kostenüberwälzung spricht man in erster Linie, wenn eigene Kosten als Element der Preisbildung in den dem Kunden verrechneten Preis Eingang finden. Eine solche Kostenüberwälzung dürfte der Bf aber nicht gemeint haben.

Abgesehen davon, dass der Hausanteil – wie oben ausgeführt – nicht vom Primararzt allein sondern von allen beteiligten Ärzten getragen worden ist, ist – selbst wenn man der Ansicht des Bf folgen würde – nicht nachvollziehbar, worin hier ein (offensichtlich gemeintes aufwandsunwirksames) Überwälzen der Kosten an den Bf zu sehen ist.

Auch das im Vorlageantrag angeführte Beispiel, wonach bei einem selbständigen Handelsvertreter der nur die Nettoprovision erhalte, eine Kostenüberwälzung stattfinde, die zu keinem Ausschluss der Pauschalierung führe, vermag die Argumentation des Bf nicht zu erhellen.

34. Der Bf meint offensichtlich, der anteilige Hausanteil sei bei ihm deshalb nicht als Betriebsausgabe anzusehen, weil sie nicht unmittelbar von ihm bezahlt worden sind und ihm deshalb – mangels Betriebsausgaben – das Betriebsausgabenpauschale zustehe.

35. Diese Ansicht vermag das Gericht nicht zu teilen. Dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz entspricht der Grundsatz der Erfassung des erzielten (verwirklichten) Einkommens und der Grundsatz der Nettobesteuerung, dh. der Berücksichtigung von Ausgaben und Aufwendungen, die mit den steuerpflichtigen Bruttoeinnahmen zusammenhängen (vgl. *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, Vor § 1, Stand: 1.10.2011, rdb.at).

36. Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Voraussetzung ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit besteht (ua VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031, Jakom, *Lenneis* EStG, 2020, § 4 Rz 272).

37. Nach den obigen Ausführungen ist unzweifelhaft, dass zwischen dem vom Bf als Betriebseinnahmen erzielten anteiligen Sondergebühren und dem von der Verrechnungsstelle der Krankenanstalt anteilig einbehaltenen Hausanteil ein Veranlassungszusammenhang besteht. Entsprechend dem Anteil des Bf an den Gesamthonoraren wurde auch der von ihm anteilig zu tragende Hausanteil in Abzug gebracht.

Soweit der Bf einwendet, ein Aufwand setze eine Vermögensverminderung voraus und ein solche habe bei ihm nicht stattgefunden, ist klarzustellen, dass beim Bf insoweit eine Vermögensverminderung eingetreten ist als ihm nicht das anteilige Bruttohonorar, sondern nur der um den Hausanteil verminderte Nettobetrag zugekommen ist.

38. Wie der Verwaltungsgerichtshof im oben angeführten Erkenntnis zum Oö KAG ausgeführt hat, ist der entsprechende, für die Einkommensermittlung maßgebende Betrag der noch nicht um den "Hausrücklass" gekürzte Betrag und der "Hausrücklass" stellt geltend gemachte (und anerkannte) Betriebsausgaben dar, weshalb nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittssatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden können. Nicht anderes gilt im gegenständlichen Fall.

39. Durch den Ansatz der bereits um den anteiligen Hausanteil gekürzten Einnahmen in der Einkommensteuererklärung hat der Bf bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Endeffekt die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend gemacht.

40. Hätte der Bf als Einnahmen die gesamten ihn gebührenden anteiligen Sondergebühren (Bruttobetrag) ohne Abzug des anteiligen Hausanteils angesetzt und davon den anteiligen Hausanteil als Betriebsausgaben in Abzug gebracht, wäre er abgabenrechtlich zum selben steuerlichen Ergebnis gekommen. In diesen Fall wäre es wohl augenfällig, dass Betriebsausgaben geltend gemacht worden wären, die die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales ausschließen.

41. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung, da diesfalls von den Bruttoärzthonoraren auszugehen wäre, für den Bf wesentlich ungünstiger gewesen wäre, da der als Betriebsausgaben anzusetzende Hausanteil samt den zusätzlich geltend gemachten Betriebsausgaben weit höher sind als das vom Bf begehrte Betriebsausgabenpauschale.

42. Für die Anwendbarkeit der angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung spricht nicht zuletzt die Bedachtnahme auf eine verfassungskonforme Interpretation der einschlägigen Bestimmungen, die Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Beachtung des Normzwecks von Pauschalierungen. Die Pauschalierung dient allein der Vereinfachung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und nicht einer steuerlich nicht gerechtfertigten Begünstigung.

43. Da vom Bf somit tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, verbleibt für die Geltendmachung pauschaler Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Raum, zumal § 17 Abs. 1 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur die Option einräumt, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (vgl. auch BFG 04.12.2015, RV/3100164/2015, BFG 13.10.2016,

RV/3100710/2012 zum Tir KAG; BFG, RV/7104241/2015 zum Wr. KAG 1987; UFS 21.6.2012, RV/0396-F/10, UFS 5.10.2012, RV/0490-F/10, und UFS 11.7.2013, RV/0006-F/11, jeweils zum Vorarlberger Spitalgesetz; UFS 2.4.2008, RV/1039-L/07 zum Oö KAG, BFG 17.03.2014, RV/6100012/2013, BFG 05.04.2019, RV/6100309/2018, BFG 05.04.2019, RV/6100309/2018 zum SKAG).

IV) Zulässigkeit einer Revision:

44. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

45. Die hier zu beurteilende Rechtsfrage, ob bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Patienten der Sonderklasse nach Abzug des sogenannten „Hausanteiles“ das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG in Abzug gebracht werden kann, hatte der Verwaltungsgerichtshof bereits im oben angeführten Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019 zu beurteilen. Dieses Erkenntnis ist zwar zum Oö KAG ergangen, die Regelung im Tir KAG ist in den für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Bereich durchaus vergleichbar, sodass sich das Bundesfinanzgericht an dieser höchstgerichtlichen Entscheidung (wie bereits in den oben angeführten Entscheidungen des UFS und des BFG) orientieren konnte. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Dezember 2020