

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Obermoser + Partner Steuerberatungs GmbH, St. Johanner Str. 49a, 6370 Kitzbühel, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2020, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1.1. Der Bf. war im Jahr 2020 als Assistenzarzt im Bezirkskrankenhaus Ort1 in Tirol beschäftigt. Neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit am Bezirkskrankenhaus Ort1 erzielte er unter anderem Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse, welche er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988) erklärte. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 12 % als Betriebsausgabenpauschale abgezogen.

1.2. Mit dem vom Finanzamt per Datum 16. November 2021 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2020 hat das Finanzamt das 12-%ige Betriebsausgabenpauschale als nicht abzugsfähig behandelt. Als Begründung hat das Finanzamt angeführt:

„Ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1998 steht neben dem als Betriebsausgabe angesetzten "Hausanteil" nicht zu.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist auch bei Honoraren, deren gesetzliche Grundlage das Tiroler Krankenanstaltengesetz bildet, davon auszugehen, dass den jeweiligen Poolberechtigten ihr Anteil an dem für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung

der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen ist und sie dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 TirKAG geregelten "Hausanteil" von mind. 20 % der Poolgelder aufzukommen haben.

Der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019) ist zu entnehmen, dass die äußere Erscheinungsform der Vorschreibung und Einbringung der Honorare nicht ausschlaggebend für die Zurechnung der Honoraranteile ist. Der Hausanteil (Betriebsausgabe) wird derselben Person zugerechnet wie der Honoraranteil (Betriebseinnahmen).

Es wurden die ausgeschiedenen Werbungskosten als Betriebsausgaben angesetzt.“

2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 16. November 2021 erhob der Bf. durch seine steuerliche Vertreterin Beschwerde (Schreiben vom 15.12.2021). Nach Darlegung des Sachverhalts und auszugsweiser Wiedergabe der im angefochtenen Bescheid angeführten Begründung wurden in der Beschwerde folgende Beschwerdegründe vorgebracht:

„... Gemäß § 41 Abs. 5 TirKAG sind folgende Ärzte berechtigt, von den von ihnen zu betreuten Patienten 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.“

Die eben zitierte Gesetzesstelle lässt klar und eindeutig erkennen, dass im zugrundeliegenden Fall gem. § 41 Abs. 5 lit. b) TirKAG lediglich der Primararzt als Leiter einer Abteilung honorarberechtigt ist. Da der als Assistenzarzt tätige Beschwerdeführer weder Leiter einer Abteilung, eines Institutes, einer krankenanstaltenrechtlich bewilligten, organisatorisch selbständigen Einrichtung noch Konsiliarfacharzt ist, hat er gem. § 41 Abs. 5 TirKAG gegenüber den Pfléglingen der Sonderklasse auch keine eigene Honorarberechtigung.

In Einklang mit § 41 Abs. 5 TirKAG überweist deshalb das A.ö. Bezirkskrankenhaus Ort1 in Tirol die Honorare für die Behandlung in der Sonderklasse an den Primararzt unter Abzug eines Hausanteiles gem. § 41 Abs. 6 TirKAG. Der Beschwerdeführer wiederum erhält seine Einnahmen vom Primararzt. Die Überweisung erfolgt dabei abzugsfrei, d.h. ohne Belastung durch einen Hausanteil.

Konkret erfolgt die Leistungserbringung daher in zwei getrennten Stufen. Gegenüber den Patienten erbringt nur der Primararzt als Abteilungsvorstand direkt seine Leistung. Für diese

Leistungserbringung benötigt der Primararzt Einrichtungen des Krankenhauses, welche das Krankenhaus in Form eines Hausanteiles gegenüber dem Primararzt abrechnet. Der Beschwerdeführer (Assistenzarzt) hingegen erbringt seine Leistung an den Primararzt, da eine direkte Leistungserbringung an die Patienten für ihn unzulässig ist.

Als Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers sind sohin die zugeflossenen Beträge (der Auszahlungsbetrag) heranzuziehen.

Betriebsausgaben des Beschwerdeführers sind entweder die tatsächlich gemäß § 16 EStG iVm § 19 EStG geleisteten Werbungskosten oder die gemäß § 17 (1) EStG bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt Werbungskosten.

Gemäß § 19 EStG sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Betriebsausgaben im Sinne von § 17 (1) EStG iVm § 19 EStG setzen vergleichbar mit dem Begriff der Werbungskosten einen Abfluss von Geld voraus. Die Abzugsfähigkeit einer Ausgabe bzw. eines Aufwandes ist nur dann gegeben, wenn diese Ausgabe (dieser Aufwand) vom Steuerpflichtigen auch selbst bezahlt worden ist, das heißt, wirtschaftlich muss es zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen (vgl. Doralt in Doralt et al, EStG 19, § 16 Tz 13).

Für die Beurteilung der persönlichen Zurechnung ist nicht primär die Verbindung zwischen den Betriebsausgaben und dem Steuerpflichtigen zu betrachten, sondern die Verbindung zwischen den Betriebsausgaben und der Einkunftsquelle, durch die diese verlasst sind. Diese Verbindung besteht nur hinsichtlich der Verrechnung des gesamten Hausanteils als Betriebsausgaben beim Auftraggeber (Primararzt), nicht jedoch beim Assistenzarzt.

Aufwendungen sind dem zuzurechnen, der über die Einkunftsquelle disponiert, dies entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dies trifft nur auf den verrechnenden Primararzt zu und nicht aber auf den Assistenzarzt, diesem stehen hinsichtlich der Poolgelder keine Dispositionsmöglichkeiten, z.B. Gewährung eines Nachlasses oder Zahlungsaufschub etc. offen.

Die an die beteiligten Ärzte ausbezahlten Poolgelder lassen sich wirtschaftlich mit den an z.B. Handels- od. Versicherungsvertreter gewährten Provisionen für abgeschlossene Verträge vergleichen bzw. gleichstellen. Auch in diesen Fällen erhalten die Handels- od. Versicherungsvertreter einen vereinbarten Provisionssatz ausbezahlt. Natürlich sind auch in diesen, an die jeweiligen Vertreter ausbezahlten Provisionen die mit diesen Verträgen zusammenhängenden Kosten (direkten und indirekten Kosten, z.B. Verwaltungskosten) in Abzug gebracht worden und der berechnigte Vertreter erhält nur die „Nettoprovision“

ausbezahlt, d.h. es findet auch in diesen Fällen eine Kostenüberwälzung, aber eben keine direkte Zahlung im Sinne von § 19 EStG statt, die zum Ausschluss der Pauschalierung führt.

Volkswirtschaftlich gesehen ist weltweit jede Person im Endeffekt von Kostenüberwälzung betroffen. Je nach Marktmacht und Marktstellung der einzelnen Marktteilnehmer können die Kosten mehr oder weniger auf den anderen Marktteilnehmer überwält werden. Diese Kostenüberwälzung ist aber in keiner Weise mit einer Zahlung (Betriebsausgabe) zu vergleichen oder zu verwechseln.

Würde man der Rechtsansicht der Behörde folgen, würde die Anwendbarkeit von §17 EStG 1988 bei allen weitergeleiteten Provisionen und vergleichbaren Einnahmen völlig ins Leere gehen und käme nicht mehr zur Anwendung. Dies entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Regelung des § 17 EStG 1988.

Da beim Beschwerdeführer wie eingehend ausgeführt noch kein Hausanteil abgesetzt wurde, ist ihm gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % seiner Poolgeld-Einnahmen anzuerkennen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich, wie ausführlich dargestellt, als rechtswidrig. Um antragsgemäße Erledigung wird ersucht.“

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Februar 2022 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen (auf die diesbezügliche, gesondert ergangene Begründung des Finanzamtes vom 16.02.2022 wird verwiesen).

4. Dagegen brachte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 23.02.2022 einen Vorlageantrag ein.

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 23.02.2022 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 03.06.2022 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 03.06.2022).

6. Mit Schreiben vom 19.08.2024 (eingegangen beim Bundesfinanzgericht am 26.08.2024) wurde von der steuerlichen Vertretung des Bf. der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO, welche im Rahmen der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 16.11.2021 beantragt wurde, zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

1. Der Bf. war im Jahr 2020 als Assistenzarzt im Bezirkskrankenhaus Ort1 in Tirol beschäftigt. Neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielte er Entgelte für die Behandlung

von Pfleglingen der Sonderklasse, welche er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988) erklärte. Bei der Ermittlung der diesbezüglichen Einkünfte wurden gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 12 % als Betriebsausgabenpauschale abgezogen. Das Finanzamt hat den Abzug des 12-%igen Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 22.02.2007, 2002/14/0019, und das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Dezember 2020, Zl. RV/3100668/2020, nicht anerkannt.

2. Die sachverhaltsmäßigen Feststellungen ergeben sich aus den vorliegenden Verfahrensakten und sind unstrittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3. § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der für den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung lautet:

„§ 17. (1) Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können 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 dritter Satz ist anzuwenden.“

§ 41 Tiroler Krankenanstaltengesetz - Tir KAG lautet:

„(1) Folgende Sondergebühren sind zu entrichten:

a) für die in der Sonderklasse aufgenommenen Patienten 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 Patienten ist die Anstaltsgebühr in voller Höhe zu entrichten. Bei Überstellung eines Patienten 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 Patienten 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 Patienten 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 Patienten 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 Patienten 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 Patienten oder ihren Angehörigen nicht verlangt werden.“

4. Hinzuweisen ist darauf, dass gegen das vom Finanzamt angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Juli 2020, RV/3100777/2017, (außerordentliche) Revision erhoben wurde. Die Revision hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 16. Juni 2023, Ra 2021/15/0020-5, zurückgewiesen und begründend dazu ausgeführt:

„...“

14 Im Zulässigkeitsvorbringen der Revision wird der Standpunkt vertreten, die im Revisionsfall anzuwendenden Bestimmungen des Tir KAG seien mit den Bestimmungen des Oö KAG nicht gleichzusetzen, weshalb es hinsichtlich des Tir KAG an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle. In welchen für die Lösung des vorliegenden Revisionsfalls entscheidenden Teilen sich das Oö KAG von dem im konkreten Fall anzuwendenden Tir KAG unterscheidet, legt die Revision im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens nicht dar, weshalb sie sich schon deswegen als unzulässig erweist.

15 Soweit dazu in den Revisionsgründen ausgeführt wird, nach § 41 Abs. 5 Tir KAG seien nur die dort angeführten verantwortlichen leitenden Ärzte sowie die Konsiliarfachärzte berechtigt, von den von ihnen betreuten Patienten in der Sonderklasse ein mit diesen vereinbartes Honorar zu verlangen, wohingegen diese Berechtigung nach § 54 Oö KAG einem größeren Personenkreis zukomme, wird damit kein im gegebenen Zusammenhang relevanter Umstand aufgezeigt. Entscheidend ist, dass dem Revisionswerber gemäß § 41 Abs. 7 Tir KAG für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse Anteile an den Honoraren nach § 41 Abs. 5 Tir KAG zustehen, die gemäß § 46 Abs. 6 Tir KAG um den Hausanteil des Anstaltsträgers von mindestens 20 % zu kürzen sind. Dieser Hausanteil stellt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Betriebsausgabe dar, sodass nicht weitere

Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittsatzes iSd § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden können.

16 Die Revision erweist sich daher als unzulässig, weshalb sie gemäß § 34 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren zurückzuweisen war.“

5. Auf Grundlage dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung und des festgestellten Sachverhalts ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch für den hier zu beurteilenden Fall festzustellen, dass auch im Anwendungsbereich des Tir KAG neben dem „Hausanteil“ nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittsatzes iSd § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden können.

Aus diesen Gründen bzw. auf Grundlage des Beschlusses VwGH 16. Juni 2023, Ra 2021/15/0020-5, war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. September 2024