



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. P und die weiteren Mitglieder Dr. L, LP und Dr. B im Beisein der Schriftführerin Mag. SP über die Berufung des Dr. E W, Arzt, X, G, vertreten durch HGmbH, X , C, vom 12. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Y vom 20. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 nach der am 27. März 2008 in Z, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist als Facharzt (Oberarzt) für medizinisch-chemische Labordiagnostik tätig.

Neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit der ZGmbH bezog er in den berufsgegenständlichen Zeiträumen 2002 bis 2006 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form von **Sonderklassehonoraren**.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen gliederte er die monatlichen Sonderklassehonorare jeweils in einer Beilage auf und zog von der Summe dieser Beträge neben den Sozialversicherungsbeiträgen der gewerblichen Wirtschaft jährlich ein Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 12% der Einnahmen ab.

Die Höhe der erklärten Sonderklassehonorare hatte der Bw den vom Krankenhaus erhaltenen monatlichen „Sammel-Gutschriften“ entnommen, aus denen – wie dort ausgeführt – die ihm gut geschriebenen Teilbeträge an den vereinnahmten Honoraren des Primars Dr. D A

hervorgingen.

Diese Sammelgutschriften legte der Bw ebenfalls vor. Vermerkt wurde darin jeweils auch, dass diese Beträge von der Krankenanstalt im Namen des jeweils zuständigen Honorarempfängers überwiesen worden wären.

Der Bw wurde für die Jahre **2002 bis 2005** zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr **2006** wurde er im Vorhaltswege um Vorlage der den Sonderklassehonorarabrechnungen zu Grunde liegenden Vereinbarung bzw. einer detaillierten Abrechnung, aus der ersichtlich sei, ob ein „**Hausanteil**“ abgezogen worden sei, ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die **Verwaltung der ZGmbH** mit **Schreiben vom 21. Mai 2007** mit, dass bei den an den Bw ausbezahlten Einkünften aus selbständiger Arbeit (Sonderklasse-Honorare) entsprechend § 54 Abs. 3 OÖ KAG (Oberösterreichisches Krankenanstaltengesetz 1997) der Hausanteil einbehalten worden und nur mehr der verminderte Betrag zur Auszahlung gelangt sei.

In der Niederschrift über eine beim Bw durchgeführte **Nachschau gemäß § 144 BAO** vom 12. Juni 2007 wurde festgehalten, dass aus den Abrechnungsbelegen bzw. Auszahlungsbestätigungen, die der Bw von der Krankenanstalt bekommen habe, nicht ersichtlich gewesen sei, ob der Hausanteil gemäß § 54 OÖ KAG einbehalten worden wäre oder nicht. Dies habe nunmehr geklärt werden können.

Da der Hausanteil bereits einbehalten worden sei und nur mehr die verminderten Beträge zur Auszahlung gekommen wären, sei die zusätzliche Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales zu verwehren (Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019).

In der Folge wurden die Verfahren betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wieder aufgenommen**; hinsichtlich des Jahres **2006** wurde der Pflichtige erstmals zur **Einkommensteuer veranlagt**.

Die erklärten Gewinne wurden jährlich um das 12%-ige Betriebsausgabenpauschale – jeweils in folgendem Ausmaß (Beträge in €) – erhöht:

	2002	2003	2004	2005	2006
Gewinn lt. Erklärung	56.041,50	64.300,90	68.544,72	80.875,97	77.340,25
Betriebsausgabenpauschale 12% = Gewinnerhöhung	7.778,39	8.768,30	9.347,01	11.028,54	10.546,40

Gewinn lt. BP	64.819,89	73.069,20	77.891,73	91.904,51	87.886,65
---------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Gegen die entsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 erhob der Pflichtige **Berufung**. Dieser legte er ein anonymisiertes Exemplar einer Arzthonorarabrechnung sowie einer Gutschriftsanzeige bei und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Aus der beiliegenden Arzthonorarabrechnung ergebe sich, dass die Sonderklassehonorare von der Krankenanstalt im Namen und für Rechnung des jeweils zuständigen Primars vereinnahmt würden.

*Außerdem sei daraus zu ersehen, dass der Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG von der Krankenanstalt definitiv dem jeweils **zuständigen Primar in Rechnung** gestellt werde.*

***Im Namen und für Rechnung des jeweils zuständigen Primars** werde den selbständig tätigen Ärzten bzw. nicht selbständig tätigen Ärzten ein Sonderklassehonorar von der Krankenanstalt ausbezahlt.*

*In der beiliegenden Gutschriftsanzeige vom 31.12.2006 sei der ausbezahlte Honorarbetrag für den Kalendermonat Dezember 2006 ausgewiesen. In dieser Honorarabrechnung werde **nachweislich kein Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG in Abzug gebracht.***

*Aus diesen Honorarabrechnungen sei somit auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO ersichtlich, dass dem jeweils zuständigen Primar die **gesamte Honorarsumme** wirtschaftlich zuzurechnen sei. Von dieser Gesamthonorarsumme werde dem Primar der Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG in Abzug gebracht. Im Rahmen der Einkommensermittlung des jeweils zuständigen Primars wäre somit folgende Saldogröße als Einkünfte anzusetzen:*

Gesamthonorar laut Arzthonorarabrechnung

- Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG

= Einkünfte aus Sonderklassehonoraren

*Die ärztlichen Leistungen, die der jeweiligen Sonderklassehonorarabrechnung zu Grunde lägen, würden jedoch nicht ausschließlich vom jeweils zuständigen Primar erbracht. Er beauftrage hierfür auch andere Ärzte der Krankenanstalt. In der Einkommensermittlung des Primararztes würden diese ausbezahlten Honorare somit Betriebsausgaben für fremdbezogene Leistungen darstellen. Die nachgeordneten, selbständig tätigen Ärzte hätten diese Honorarnoten als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 zu versteuern. Für diese Honorare werde jedoch **nachweislich kein Hausrücklass** in Abzug gebracht, sodass die **Geltendmachung des 12%igen Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 jedenfalls zustünde**. Der Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG könne nur von einem Steuerpflichtigen (=Primararzt) als Betriebsausgabe geltend gemacht und folglich nicht nochmals bei der Einkommensermittlung der nachgeordneten, selbständig tätigen Ärzte als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.*

Der Bw begehrte in seiner Berufung die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** sowie die **Durchführung einer mündlichen Verhandlung**.

Die im Berufungsschreiben angesprochene, anonymisierte (aber laut Diktion offensichtlich an den Primar gerichteten) **Arzthonorarabrechnung** der ZGmbH war folgendermaßen konzipiert:

*„Wir haben für die Abrechnungsperiode.....in Ihrem Namen und für Ihre Rechnung
.....“*

<i>somit insgesamt an Honoraren vereinnahmt.</i>	<i>EUR.....</i>
<i>Wir stellen Ihnen den Hausrücklass gemäß § 54 OÖ KAG in Rechnung</i>	<i>EUR</i>
<i>In Ihrem Namen und für Ihre Rechnung haben wir an nachgeordnete selbständig tätige Ärzte Honorare lt. Einzelbelegen weitergegeben.</i>	<i>EUR</i>
<i>Für die von Ihnen an nachgeordnete nicht selbständig tätige Ärzte weitergegebenen Honoraranteile stellen wir in Rechnung</i>	<i>EUR</i>
<i>Für die von Ihnen an nachgeordnete nicht selbständig tätige Ärzte über Pool weitergegebenen Honoraranteile stellen wir Ihnen in Rechnung</i>	<i>EUR</i>
<i>Ergibt</i>	<i>EUR</i>
<i>Daraus ergibt sich ein Überweisungsbetrag vonEUR</i>	
<i>Der Betrag wurde Ihnen auf Ihr Konto Nr. Bankleitzahlüberwiesen.</i>	

Aus der an den Bw adressierten **Sammel-Gutschrift / Abrechnungsdatum 31.12.2006** geht Folgendes hervor:

„Auf Grund der im Monat DEZEMBER 2006 vereinnahmten Honorare für die erbrachten ärztlichen Leistungen werden Ihnen im Sinne der bestehenden Vereinbarung folgende Beträge von

	<i>Honorar</i>	<i>+ USt</i>	<i>Gesamt</i>
<i>Prim.Dr.A D Hon 0% USt</i>	<i>9.341,33</i>		<i>9.341,33</i>
			<i>EUR 9.341,33</i>

gutgeschrieben.

Dieser Betrag wurde Ihnen von der Krankenanstalt im Namen des jeweiligen Honorarempfängers auf Ihr Konto Nr. überwiesen.“

In ihrer **Stellungnahme zur Berufung** verwies die Betriebsprüferin auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019, sowie die klare Gesetzeslage nach § 54 OÖ KAG 1997.

Der steuerliche Vertreter des Bw's führte in seiner **Gegenäußerung** zu dieser Stellungnahme im Wesentlichen Folgendes aus:

In dem dem zitierten Verwaltungsgerichtshofserkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerdefall sei der 25%-ige Hausrücklass gesondert ausgewiesen und von den Sonderklassehonoraren in Abzug gebracht worden. Dies hätte zur Konsequenz gehabt, dass das 12%ige Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht mehr geltend gemacht hätte werden können.

Von den Sonderklassehonoraren des Bw's wäre jedoch nachweislich kein Hausrücklass in Abzug gebracht worden. Der 25%-ige Hausrücklass werde laut Abrechnung der ZGmbH von der Honorarsumme des Prim. Dr. D A abgezogen und somit bereits auf der

Einkommensteuerebene von Prim. A als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Die (nochmalige) Zurechnung eines anteiligen Hausrücklasses als Betriebsausgaben mit der Konsequenz der Nichtberücksichtigung des 12%-igen Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 bei der Einkommensermittlung widerspreche in seinem Fall den Grundsätzen des österreichischen Einkommensteuerrechts und den Bestimmungen des § 21 BAO.

Der Einwand der Finanzverwaltung, dass bei der Honorarabrechnung der ZGmbH die Vorschriften des § 54 OÖ KAG nicht korrekt zur Anwendung kämen, weil in den Sonderklassehonorarabrechnungen kein Hausrücklass in Abzug gebracht bzw. angeführt werde, könne keine materiellen Auswirkungen auf die Berechnung der Einkünfte des Bw's zeitigen. Da der 25%-ige Hausrücklass als Abzugsposten bei der Einkommensermittlung des Prim. A geltend gemacht werde, könne nicht mit Hinweis auf die Bestimmungen des § 54 OÖ KAG nochmals ein anteiliger Hausrücklass bei der Einkommensermittlung in Ansatz gebracht werden mit der Konsequenz, dass die Geltendmachung des 12%-igen Betriebsausgabenpauschales verwehrt werde.

Mit **Vorlagebericht vom 28. August 2007** wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der Bw wurde in der Folge mit **Schreiben vom 20. September 2007** von der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates um Vorlage eines Musters jener Rechnungen, mit denen die Ärztehonorare den Patienten der Sonderklasse vorgeschrieben werden, sowie jener Vereinbarung, die in den berufungsgegenständlichen Jahren als Basis für die Berechnung des dem Bw laut § 54 Abs. 1 und 2 OÖ KAG zustehenden Anteiles an den Sonderklassehonoraren (Aufteilungsschlüssel) diene, ersucht.

In Entsprechung dieser Aufforderung legte der steuerliche Vertreter des Bw's ein **Muster jener Rechnungen, mit denen die Arzthonorare an die Patienten der Sonderklasse weiterverrechnet werden**, vor.

Erläuternd wurde hiezu ausgeführt, dass in dieser Musterrechnung die Leistungen der jeweiligen Institutsleiter bzw. Primärärzte – laut Gebührenrechnung Haupthonorar/Prim. Dr. H, Konsilium Prim. Dr. T, sonstige Honorare „Ar/A“, Laborpauschale „Ar/L“ – verrechnet würden. Unter Beachtung der Bestimmungen des Datenschutzgesetzes wären seitens der Krankenhausverwaltung der Rechnungsempfänger, die Einzelhonorarsummen und die Rechnungssumme nicht bekannt gegeben worden.

Auf dem gegenständlichen Duplikat der **„Pflege-(Sonder-)Gebührenrechnung“** – ausgestellt von der ZGmbH – finden sich neben der Rechtsmittelbelehrung folgende erläuternde Bemerkungen für den Patienten:

„Die ausgewiesenen Honorare im Sinne des § 54 OÖ. KAG werden im Namen und für Rechnung der Primärärzte und der nachgeordneten Ärzte vorgeschrieben und eingehoben. Vom gesamten Arzthonorar behält die Krankenanstalt einen Hausrücklass von 25% ein. Der restliche Anteil von 75% wird zwischen den Primären und den nachgeordneten Ärzten aufgeteilt. Vorstehender Betrag ist mit dem heutigen Tag zur Zahlung fällig und innerhalb 2 Wochen zu entrichten. Nach Ablauf von 6 Wochen ab dem Fälligkeitstag werden Verzugszinsen in der Höhe von 8,5% berechnet (§ 56 Abs. 1 OÖ KAG).“

Zum Ersuchen um Vorlage einer Vereinbarung betreffend die **Aufteilung der Honorare** führte der steuerliche Vertreter des Bw's aus, dass es für die Berechnung der nach § 54 Abs. 1 und 2 OÖ KAG zustehenden Anteile an den Sonderklassehonoraren definitiv KEINE schriftliche Vereinbarung zwischen den jeweiligen Institutsvorständen und den Honorarempfängern gebe. Laut Bw würden ihm rund 17% aus dem „Topf“ der monatlichen Sonderklassehonorare von seinem Institutsvorstand, Hrn. Prim. Dr. A , ausbezahlt.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden dem **Finanzamt** mit der Bitte um Kenntnis- und allfällige Stellungnahme zur Kenntnis gebracht. Der Vertreter des Finanzamtes sah von einer Stellungnahme im Vorfeld der mündlichen Verhandlung ab.

In der am 27. März 2008 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** brachte der steuerliche **Vertreter des Bw's** vor, dass in dem dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2008 zu Grunde liegenden Beschwerdefall der Oberarzt definitiv Rechnungen vorgelegt habe, in denen dessen Anteil an den Sonderklassehonoraren und auch gleichzeitig der in Abzug gebrachte Hausrücklass ausgewiesen wären, während in seinem Fall immer nur eine Sammelgutschrift vom Primararzt zur Verfügung gestellt worden sei. In der Abrechnung, die er der Berufung beigelegt habe, scheine der Bw nicht namentlich auf und sei diese dem steuerlichen Vertreter auch nicht von ihm, sondern vom Krankenhaus der Zn zur Verfügung gestellt worden. Der Bw habe definitiv keine Vereinbarung gehabt; ihm sei der Betrag von 17%, den er nicht kontrollieren habe können, überwiesen worden. Diesen Betrag habe er ordnungsgemäß in die Steuererklärung aufgenommen.

Laut Arzthonorarabrechnung seien auch an nicht selbständig tätige Ärzte Honorare verteilt worden, bei denen ebenso wie bei ihm verfahren werden müsste, weil deren abgesetzte Aufwendungen auch beim Hausrücklass mit zu berücksichtigen wären. In der Abrechnungsmethodik ergebe sich in seinem Fall ein Unterschied, weil er nach außen nicht Honorare gelegt habe, sondern ihm von seinem Vorstand (dem Primar) ein gewisser Anteil mit der Sammelgutschrift überwiesen worden sei. Da ihn der Hausrücklass wirtschaftlich nicht treffe, könne das 12%ige Pauschale auch nicht damit gegenverrechnet werden.

Über **Vorhalt der Vorsitzenden**, dass es nach § 54 OÖ KAG 1997 eine Vereinbarung geben müsse, führte der steuerliche Vertreter des Bw's aus, dass es solche Vereinbarungen sicherlich in öffentlich-rechtlichen Häusern, nicht aber bei Ordenskrankenhäusern (wie den Zn) gebe. Er habe während seiner gesamten Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer noch nie eine solche Vereinbarung zu Gesicht bekommen bzw. habe er noch nie davon gehört, dass die untergeordneten Ärzte genau gewusst hätten, von welcher Bemessungsgrundlage ihre Anteile

berechnet würden. In den Ordenskrankenhäusern sei es so üblich, weshalb der jeweilige Oberarzt oder nachgereichte Arzt berechtigt sei, das Pauschale in Anspruch zu nehmen, da er nur diese Sammelgutschrift bekomme. Der Beleg für seine Sonderklassehonorare sei diese Sammelgutschrift, in der definitiv nicht auf den Hausrücklass gemäß § 54 OÖ KAG 1997 Bezug genommen worden wäre. Auf eine Vereinbarung werde dort nur pro forma Bezug genommen, da sicherlich kein nachgeordneter Arzt dort eine Vereinbarung vorlegen könne.

Der **Vertreter der Amtspartei** wendete ein, dass es sich im gegenständlichen Fall um kein Ordenskrankenhaus, sondern um eine GesmbH handle und er definitiv wisse, dass es auch hier Vereinbarungen gebe.

Dem entgegnete der **Vertreter des Bw's**, dass es in privaten Krankenanstalten dezidiert keine schriftliche Vereinbarung gebe, es allerdings unbestritten sei, dass die Oberärzte Leistungen erbrächten und ihnen ein gewisser Anteil an den Sonderklassehonoraren zustehe.

Festgestellt wurde im weiteren Verlauf der Verhandlung vom steuerlichen Vertreter des Bw's, dass dieser sämtliche erhaltene Sammelgutschriften jeweils seinen Einkommensteuererklärungen beigelegt habe und insofern im guten Glauben gewesen sei, was auch von der ho. Referentin bestätigt wurde.

Dass in diesen Sammelgutschriften der Hausrücklass nicht erwähnt sei, sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw's auch der Grund, warum sein Klient im Unterschied zum Sachverhalt laut Verwaltungsgerichtshofurteil, in dem der Hausrücklass auf der Abrechnung abgezogen worden wäre, sehr wohl berechtigt gewesen sei, zwischen der Geltendmachung der tatsächlichen Ausgaben und des Pauschales gemäß § 17 EStG zu wählen.

In Anbetracht dieser zu jener, die dem Verwaltungsgerichtshofurteil zu Grunde gelegen habe, unterschiedlichen Abrechnungsmethodik der ZGmbH beantragte der steuerliche Vertreter des Bw's in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Anerkennung des Pauschales gemäß § 17 EStG 1988.

Der Vertreter der Amtspartei stellte hingegen den Antrag auf Abweisung der Berufung, da kein Anhaltspunkt bestehe, zusätzliche Betriebsausgaben in Form des Pauschales zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 22 Z 1 letzter Satz EStG 1988** zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit und damit aus selbständiger Arbeit 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.

Dass der Bw in den berufungsgegenständlichen Jahren solche Entgelte – sog.

„Sonderklassehonorare“ – und damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezog, stand im gegenständlichen Berufungsverfahren außer Streit.

Gegensätzliche Standpunkte nahmen die Parteien des Berufungsverfahrens hingegen hinsichtlich der **Ermittlung der Höhe dieser Einkünfte** ein.

Der Bw machte bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit von der Möglichkeit Gebrauch, die Betriebsausgaben in pauschalierter Form zu ermitteln, indem er auf die erklärten Einnahmen den Prozentsatz gemäß § 17 EStG 1988 (12%) anwendete.

Gemäß **§ 17 Abs. 1 EStG 1988** in der für die berufungsgegenständlichen Zeiträume geltenden Fassung *können bei 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% (ab 2004 höchstens 13.200 € - siehe BGBl I 2003/71), sonst **12 % (ab 2004 höchstens 26.400 € - siehe BGBl I 2003/71) der Umsätze** (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22.*

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 Beträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

Im Zuge einer Überprüfung der Einkunftsermittlung im Zusammenhang mit der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 stellte das Finanzamt fest, dass die Sonderklasse-Honorare des Bw's vor deren Auszahlung bereits um den sog. **„Hausanteil“**, das ist jener Betrag von 25%, den die Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen von den Ärztehonoraren gemäß § 54 Abs. 3 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (OÖ KAG 1997) einbehalten darf, gekürzt worden waren.

Da die tatsächlichen Betriebsausgaben damit in Form des pauschalierten „Hausanteiles“ bereits anerkannt worden wären, kam das Finanzamt zum Schluss, dass ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 im Ausmaß von 12% nicht zusätzlich

anerkannt werden könnte.

Die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 wurden dementsprechend im wieder aufgenommenen Verfahren abgeändert und im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 die Anerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 verwehrt.

Seine Ansicht stützte das Finanzamt vor allem auf die Aussagen des jüngsten **Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019**, wonach vor dem Hintergrund der Rechtslage nach § 54 OÖ KAG 1997 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen sei, dass auch den nachgeordneten Ärzten 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 sei und sie 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 Einrichtung der Anstalt aufzukommen hätten.

Der Bw entgegnete dieser Ansicht, dass die angesprochene wirtschaftliche Betrachtungsweise – wie der vorgelegten Arzthonorarabrechnung und der Gutschriftsanzeige zu entnehmen sei – in seinem Fall ein anderes Bild ergebe.

Die Sonderklassehonorare würden von der Krankenanstalt im Namen und für Rechnung des jeweils zuständigen Primars vereinnahmt und der Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG von der Krankenanstalt definitiv dem jeweils zuständigen Primar in Rechnung gestellt. Im Namen und für Rechnung des jeweils zuständigen Primars würde den selbständig bzw. nicht selbständigen Ärzten ein Sonderklassehonorar von der Krankenanstalt ausbezahlt und in der Honorarabrechnung mit dem nachgeordneten Arzt werde nachweislich kein Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG in Abzug gebracht.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Fest steht, dass – dies wird auch vom Bw in seiner Berufungsschrift nicht angezweifelt und geht dies auch aus der vorgelegten Kopie der Arzthonorarabrechnung hervor – im gegenständlichen Fall die gesamte Verrechnung der Sonderklassehonorare sowie des damit zusammenhängenden „Hausanteiles“ auf Basis des § 54 OÖ KAG 1997 erfolgte.

§ 54 OÖ KAG 1997, LGBI.Nr. 132/1997, lautet folgendermaßen:

(1) Die Abteilungs-, Instituts- und Laboratoriumsleiter, die Ärzte, die Einrichtungen führen, die weder eine Abteilung noch ein Institut darstellen, die Konsiliarärzte und die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes sind berechtigt, von Patienten der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztehonorar).

(2) Das Ärztehonorar gebührt den Ärzten des ärztlichen Dienstes zu Anteilen, die ihre wünschenswerte fachliche Qualifikation sicherstellen und ihre Leistung berücksichtigen. Diese

Anteile sind einvernehmlich durch die beteiligten Ärzte mit Zustimmung des Rechtsträgers der Krankenanstalt festzulegen. Jeder der beteiligten Ärzte kann zum Ablauf eines Kalenderjahres eine Änderung der Aufteilung verlangen. Kommt es binnen drei Monaten nicht zur Einigung und Zustimmung, so hat die Landesregierung die Aufteilung festzulegen. Diese Festlegung gilt bis zu dem Zeitpunkt, zu dem es zur Einigung der beteiligten Ärzte mit Zustimmung des Rechtsträgers kommt.

(3) Dem Rechtsträger der Krankenanstalt gebührt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil in der Höhe von 25% an den Ärztehonoren.

(4) Für die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonore gelten die §§ 55 und 56 sinngemäß mit der Maßgabe, dass der Rechtsträger der Krankenanstalt die Ärztehonore namens der Ärzteschaft, und zwar gleichzeitig mit den Sondergebühren, vorzuschreiben und einzubringen hat.

Aus dieser zitierten Gesetzesstelle geht eindeutig hervor, dass nicht nur der Primar, sondern auch nachgeordnete Ärzte wie der Bw in eigener Person berechtigt sind, von den Patienten der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen, bzw. einen direkten rechtlichen Anspruch auf einen § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 entsprechenden Anteil an den Ärztehonoren haben.

Damit ist der rechtliche Hintergrund ident mit jenem laut Beschwerdefall im zitierten Verwaltungsgerichtshofsverfahren, Zl. 2002/14/0019, welches mit Erkenntnis vom 22.2.2007 abgeschlossen wurde.

Gerade auf diesen rechtlichen Hintergrund hat sich der Verwaltungsgerichtshof aber bei seiner Aussage gestützt, wenn er ausführte, *dass es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gerechtfertigt wäre, nachgeordneten Ärzten einen dem § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 entsprechenden Anteil an den Sonderklassehonoraren zuzurechnen, und dementsprechend davon auszugehen sei, dass sie im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 geregelten Anteil von 25% von den Ärztehonoren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hätten.*

Wie aus dem im Berufungsverfahren vorgelegten Duplikat einer **Pflege-(Sonder-) Gebührenrechnung** hervorgeht, wurden im gegenständlichen Fall die Patienten in den erläuternden Ausführungen sogar dezidiert darauf hingewiesen, dass die ausgewiesenen Honorare einerseits im Namen und für Rechnung der Primärärzte **und der nachgeordneten Ärzte** vorgeschrieben und eingehoben würden. Vom **gesamten** Arzthonorar behalte die Krankenanstalt einen Hausrücklass von 25% ein; der **restliche Anteil** von 75% werde zwischen den Primaren und den nachgeordneten Ärzten aufgeteilt.

Wenn nun die Krankenanstalt – wie vom Bw ins Treffen geführt – die Arzthonorarabrechnungen für die einzelnen Abrechnungsperioden derart gestaltet, dass sie

gegenüber dem betreffenden Primar zunächst den Hausrücklass gemäß § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 in Rechnung stellt, indem sie diesen von den Gesamthonoraren abzieht, und dann die Summe der jeweils an selbständige und nicht selbständige Ärzte weitergegebenen Beträge als Abzugsposten berücksichtigt, so kann dies nach Ansicht des Senates daran nichts ändern, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedem Arzt, der nach § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 einen Anspruch auf einen Anteil am Gesamthonorar hat, auch ein entsprechender Anteil am Hausrücklass nach § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 zuzurechnen ist.

Ebenso kann die Tatsache, dass auf den Sammel-Gutschriften, die der Bw von der Krankenanstalt erhalten hat, ein Abzug des Hausanteiles nicht ausgewiesen ist, höchstens dessen Gutgläubigkeit in Bezug auf die Erklärung der Einnahmen beweisen, vermag aber den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges nicht zu beeinflussen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass es sich bei den angeführten Arzthonorarabrechnungen seitens der Krankenanstalt um interne Vorgänge handelt, mit dem die Krankenanstalt bzw. der Rechtsträger der Krankenanstalt – dieser hat ja gemäß § 54 Abs. 4 OÖ KAG 1997 die Ärztehonore **namens der Ärzteschaft** vorzuschreiben und einzubringen – die vereinnahmten Honorare (nach Abzug des Hausrücklasses nach § 54 KAG von den Gesamthonoraren!) abrechnete bzw. aufteilte.

Ein solcher interner Abrechnungsmodus kann aber nicht dazu führen, dass dem gegenständlichen Sachverhalt ein anderer „wahrer wirtschaftlicher Gehalt“ beigemessen wird als anderen Leistungsbeziehungen zwischen Ärzten und Patienten der Sonderklasse, die auf Basis des § 54 OÖ KAG 1997 abgerechnet werden.

Dass dieser wahre wirtschaftliche Gehalt im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen maßgeblich ist, ist unumstritten, zumal gerade bei der Einkommensbesteuerung in erster Linie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen erfasst werden soll.

Welchen Grund auch immer es hat, dass die Arzthonorarabrechnung seitens der Krankenanstalt gegenüber dem Primar der Abteilung erfolgt, (offensichtlich eine einfachere Form der Abrechnung durch Abzug des 25%-igen Hausrücklasses vom Gesamthonorar gegenüber einem Abzug von den jeweils einzelnen Honoraranteilen, was im Endeffekt zum selben Ergebnis führen würde!), so ändert dies nichts daran, dass im gegenständlichen Fall die nachgeordneten Ärzte (ebenso der Bw) – wie dargestellt – gemäß § 54 OÖ KAG 1997 einen direkten Anspruch gegenüber dem Patienten auf den ihnen zustehenden Anteil am Leistungsentgelt haben.

Im Endeffekt ist aber auch durch diese Form der Abrechnung gewährleistet, dass jeder an der Behandlung eines Sonderklassepatienten beteiligte Arzt (vom Primar bis zu den nachgeordneten Ärzten) nur den um den anteiligen Hausrücklass (anteilige

Betriebsausgaben!) gekürzten Honoraranteil ausbezahlt bekommt und dieser auch auf der der Abgabenbehörde vorgelegten monatlichen „Sammel-Gutschrift“ ausgewiesen ist.

Einen Widerspruch zu den Grundsätzen des österreichischen Einkommensteuerrechts und der Bestimmung des § 21 BAO, wie vom Bw in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin vermeint, kann der Senat darin nicht erblicken, zumal der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise es auch gebietet, einen Sachverhalt nicht nach dessen äußerer Erscheinungsform (Abrechnungsmodus), sondern nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 6 zu § 21).

Insbesondere wurde durch die gewählte Form der Abrechnung der Hausrücklass beim Bw nicht nochmals berücksichtigt, sondern minderte lediglich seinen Anteil an den Sonderklassehonoraren (laut Vorhaltsbeantwortung 17%) um den aliquoten Hausanteil von 25%.

Dies korrespondiert aber wiederum mit dem bereits erwähnten direkten Anspruch, der sich aus § 54 OÖ KAG 1997 ergibt.

Eine entsprechende Manifestation nach außen ergibt sich im gegenständlichen Fall zudem daraus, dass auf der dem Patienten übermittelten Pflege-(Sonder-)Gebührenrechnung auf die Verrechnung im Sinne des § 54 OÖ KAG 1997 im Namen und für Rechnung der Primärärzte und nachgeordneten Ärzte unter Abzug eines Hausrücklasses von 25% vom gesamten Honorar hingewiesen wird.

Jedenfalls kann vor diesem rechtlichen Hintergrund nicht davon ausgegangen werden, dass wegen der gewählten Form der Abrechnung der durch die Krankenanstalt gesetzmäßig namens der Ärzteschaft einzubringenden Sondergebühren diese Honorare für die ärztlichen Leistungen laut Sonderklassehonorarabrechnung – wie in der Berufung behauptet – wirtschaftlich zur Gänze dem jeweils zuständigen Primar zuzurechnen wären und die anderen Ärzte von diesem beauftragt würden.

Vielmehr erwarb jeder Arzt für seinen Beitrag an den gegenüber den Sonderklassepatienten erbrachten Leistungen originär einen Anteil an den verrechneten Honoraren und bildeten diese auch einen entsprechenden Teil der Grundlage für die Berechnung des 25%-igen Hausrücklasses.

Diese Sichtweise wird aber auch der tatsächlichen Gestaltung der Dinge gerecht, weil die nachgeordneten Ärzte, indem sie für die Sonderklassepatienten tätig werden, Einrichtungen der Krankenanstalt in Anspruch nehmen. Ihre ärztlichen Leistungen sind mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen gekoppelt.

Dem durch die wenn auch im gegenständlichen Fall nicht schriftliche, aber so doch gesetzmäßig vorgeschriebene und vom Bw in Kauf genommene Festlegung der

prozentmäßigen Anteile entsprechend dem in § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 verankerten Leistungsprinzip ermittelten Arztehonorar des Bw's steht auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber. Insofern mag auch die Frage dahin gestellt bleiben, in welcher Form diese Festlegung bzw. Vereinbarung tatsächlich zu Stande gekommen war.

Was den Einwand des steuerlichen Vertreters des Bw's anlangt, dass auch bei den nicht selbständig tätigen Ärzten ebenso wie bei ihm verfahren werden müsse, ist anzumerken, dass deren steuerliche Behandlung zum einen nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist; zum anderen kann das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG nur bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 (selbständige Tätigkeit) oder des § 23 (gewerbliche Tätigkeit) geltend gemacht werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Honoraranteile der nachgeordneten nicht selbständig tätigen Ärzte – wie in der vorgelegten Arzthonorarabrechnung explizit angeführt – vom Träger der Krankenanstalt dementsprechend auch „in Rechnung gestellt“ wurden, während jene der nachgeordneten selbständig tätigen Ärzte „laut Einzelbelegen weitergegeben“ wurden und insofern schon daraus die differenzierte Erfassung ersichtlich ist. Fest steht aber, dass auch deren Honoraranteil erst von dem um den Hausanteil gekürzten Gesamthonorar errechnet und damit auch darin bereits der Hausanteil berücksichtigt wurde.

Es bestand daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall kein Anlass, dem sich auf Grund der rechtlichen Situation ergebenden originären Anspruch der gesamten Ärzteschaft wirtschaftlich einen anderen Gehalt beizumessen, zumal davon ausgegangen werden muss, dass dann, wenn bestimmte Ansprüche aus gesetzlich geregelten Ansprüchen erwachsen, eine Steuervorschrift, wenn sie derartige Einkünfte erfasst, im Lichte jener Vorschriften betrachtet werden muss, die die Rechtsgrundlage für die Erzielung dieser Einkünfte bilden (siehe Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, in: ÖStZ 1992, S. 76ff, unter Verweis auf Mayer, ÖKZ 1990, S. 471).

So erachtete auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.11.1998, 96/15/0182, die Qualität des sich aus dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz ergebenden Anspruches als für die steuerliche Zurechnung der Einkünfte maßgeblich und bestätigte die Notwendigkeit der Bedachtnahme auf den rechtlichen Hintergrund nicht zuletzt ja auch in dem bereits mehrfach zitierten jüngsten Erkenntnis vom 22.2.2007.

Insbesondere konnte aber der Senat in Anwendung des auch vom Bw ins Treffen geführten Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise allein auf Grund der dargestellten Abrechnungsmodalitäten dem berufsgegenständlichen Sachverhalt vor dem identen

rechtlichen Hintergrund keinen anderen wirtschaftlichen Gehalt beimesen als jenem, der dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2007, 2002/14/0019, zu Grunde gelegen hatte.

Dass ein Hausrücklass, der pauschalierten Betriebsausgaben entspricht, gemäß § 17 EStG 1988 als zusätzliche Betriebsausgaben neben dem Pauschale grundsätzlich nicht geltend gemacht werden könne (siehe auch Doralt, Kommentar zum EStG, Anm. 23 zu § 17), war im gegenständlichen Verfahren nicht strittig.

Da nach Ansicht des Senates auf Grund obiger Ausführungen eine differenzierte Betrachtungsweise von Primärärzten und nachgeordneten Ärzten nicht geboten war, hatte diese Aussage auch für den Bw Gültigkeit.

Der Bw hat durch den Ansatz der bereits um den Hausrücklass von 25% gekürzten Einnahmen bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Endeffekt tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht, die gemäß der oben zitierten Gesetzesstelle des § 17 Abs. 1 EStG 1988 neben dem 12%-igen Betriebsausgabenpauschale nicht abzugsfähig wären.

Das Finanzamt hat im Rahmen der angefochtenen Bescheide die für den Bw günstigere Variante des Abzuges der tatsächlichen Aufwendungen – weil höher als das Pauschale gemäß § 17 EStG 1988! – in Form des Hausrücklasses sowie der sonstigen geltend gemachten tatsächlichen Aufwendungen zugelassen, die zusätzliche Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 aus den angeführten Gründen aber zu Recht verweigert.

Dem Berufungsbegehren konnte insofern nicht entsprochen werden und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 2. April 2008