



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufung des XY, vertreten durch Maier & Partner Steuerberatung und Wirtschaftstreuhand, 6850 Dornbirn, Höchsterstraße 24, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO nach der am 10. Juli 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war im Streitjahr als Oberarzt tätig und hat neben Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit auch solche aus selbständiger Arbeit erklärt. Diese resultierten unterer anderem aus Entgelten für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse und wurden unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales (12%) gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Den zunächst erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2008 hob das Finanzamt mit Bescheid vom 18. Mai 2010 gemäß § 299 BAO auf und ließ in dem mit gleichem Datum ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid hinsichtlich der Sonderklassevergütungen das Betriebsausgabenpauschale außer Ansatz. Begründend wurde ausgeführt,

dass die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Sonderklassevergütungen (Poolgelder) für die Nutzung der Einrichtung der Krankenanstalt einen "Hausanteil" abziehe und das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 daher nicht mehr in Anspruch genommen werden könne.

Mit Schriftsatz vom 21. Juli 2010 hat der Berufungsführer unter Anschluss einer Abhandlung über die unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen hinsichtlich der Sonderklassehonorare sowie den sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 vom 18. Mai 2010 beantragt.

Mit Bescheid vom 4. Oktober 2010 hat das Finanzamt den Antrag des Berufungsführers unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.2.2007, [2002/14/0019](#)) abgewiesen.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend hat er zusammengefasst vorgebracht, dass sich das Vorarlberger Spitalgesetz maßgeblich von dem der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde liegenden oberösterreichischen Spitalgesetz unterscheide. Nach § 86 Abs. 1 Vorarlberger Spitalgesetz seien nur Abteilungs-, Instituts-, Departments- und Laboratoriumsleiter berechtigt, von den Patienten oder Patientinnen der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztchonorar), jedoch nicht, wie nach der Bestimmung im Oberösterreichischen Krankenanstaltsgesetz 1997, die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes. Somit gelte das Argument des Verwaltungsgerichtshofes, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur der Arzt als Leistungsempfänger betrachtet werden könne, weil dieser gemäß § 54 Abs. 1 OÖ KAG 1997 einen direkten Anspruch gegenüber dem Patienten auf den ihm zustehenden Anteil am Leistungsentgelt habe, in seinem Fall nicht. Er habe nach dem Vorarlberger Spitalgesetz nämlich keinen Anspruch gegenüber dem Patienten und dürfe, da er nicht Abteilungsleiter sei, keine Ärzthonorare in Rechnung stellen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise könne denkunmöglich eine ungesetzliche sein. Er trete nur in Leistungsbeziehung zum Abteilungsleiter und müsse keinen Hausanteil abführen. Es werde ihm auch weder de facto noch wirtschaftlich ein Hausanteil abgezogen. Zudem habe das Finanzamt den 25%igen Hausanteil geschätzt, da weder dem Finanzamt noch ihm selbst der Dienstvertrag seines Vorgesetzten mit dem Spital vorliege und das Spitalgesetz von mindestens 25% Hausanteil spreche. Auch sei ihm nicht klar, wer der Empfänger seiner Betriebsausgabe wäre (Primar oder Spital).

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 299 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (Abs. 1).

Eine Rechtswidrigkeit im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO haftet dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 18. Mai 2010 nach dem Vorbringen des Berufungsführers deshalb an, weil die sog. Poolgelder ohne Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst wurden.

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.

[§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet wie folgt:

"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. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden."

§ 86 Vorarlberger Spitalgesetz, LGBl. Nr. 54/2005, (in Folge kurz Vbg SpG) lautet:

"(1) Die mit der Leitung einer Abteilung, eines Departments, eines Instituts oder eines Laboratoriums betrauten Personen, sowie die Konsiliarärzte und Konsiliarärztinnen sind berechtigt, von den Patienten oder Patientinnen der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztchonorar). Darüber hinaus kann der Rechtsträger der Krankenanstalt die mit der Leitung eines Fachschwerpunktes oder einer Tagesklinik betrauten Personen berechtigen, Ärztehonorare zu verlangen.

(2) Vom Ärztehonorar gebühren den Ärzten oder Ärztinnen des ärztlichen Dienstes Anteile, die ihre fachliche Qualifikation und ihre Leistung berücksichtigen. Anteile am Ärztehonorar können auch anderen besonders qualifizierten Bediensteten gewährt werden. Die Anteile sind durch die mit der Abteilungsleitung betraute Person mit Zustimmung des Rechtsträgers der

Krankenanstalt, welcher die beteiligten Personen anzuhören hat, festzulegen. Kommt es binnen drei Monaten nicht zur Zustimmung des Rechtsträgers, so hat die Landesregierung die Aufteilung festzulegen. Diese Festlegung gilt bis zu dem Zeitpunkt, zu dem es zur Zustimmung des Rechtsträgers kommt.

(3) Dem Rechtsträger der Krankenanstalt gebührt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil von mindestens 25 v.H. des Ärztehonorars.

(4) Der Rechtsträger der Krankenanstalt hat die Ärztehonorare namens der Ärzte und Ärztinnen vorzuschreiben und einzubringen."

Betreffend das einem Arzt nach § 54 OÖ KAG 1997 aus der Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse gebührende Honorar hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.02.2007, 2002/14/0019, bestätigt, dass dem entsprechenden Anteil am Ärztehonorar in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenübersteht und dieser 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 (anteilige) "Hausanteil" damit geltend gemachte tatsächliche Betriebsausgaben darstellt und folglich nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittsatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden können.

Zum gleichen Ergebnis ist der Unabhängige Finanzsenat betreffend Poolgebühren gemäß § 86 Abs. 2 Vorarlberger Spitalgesetz gelangt (vgl. UFS 21.06.2012, RV/0396-F/10). Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass aus § 86 Vbg SpG hervorgehe, dass nachgeordnete Ärzte wie der Bw. keinen direkten rechtlichen Honoraranspruch (Abs. 1) gegen Patienten der Sonderklasse hätten, sondern sie diesbezüglich nur über einen mittelbaren Anspruch (Abs. 2) verfügen würden. Die Bestimmung sehe ausdrücklich vor, dass den (nachgeordneten) Ärztinnen oder Ärzten des ärztlichen Dienstes Anteile am eingehobenen Sonderklassehonorar zukommen müssten, die sich wiederum nach der fachlichen Qualifikation und der konkreten Leistung zu orientieren hätten und durch die Abteilungsleiterin/den Abteilungsleiter festzulegen seien. Im Zuge der Vereinnahmung dieser Sonderklassehonore durch den Rechtsträger der Krankenanstalt seien von diesem für die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung der Einrichtungen der Krankenanstalt pauschal (mindestens) 25% vor Einfließen in den "Pool" unter dem Titel "Hausanteil" in Abzug gebracht worden. Demzufolge sei der Honoraranteil der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte erst von dem um den "Hausanteil" gekürzten Gesamthonorar errechnet worden, wodurch bei der Verbuchung der Sammel-Gutschriften bzw. bei der Auszahlung der solcherart gekürzten Beträge an die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte der "Hausanteil" bei diesen auch anteilmäßig berücksichtigt worden sei. Der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellte Sachverhalt sei damit im hier wesentlichen Kern mit jenem identisch, welcher dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom

22.02.2007, [2002/14/0019](#), zur vergleichbaren Regelung des § 54 OÖ KAG 1997, zu Grunde gelegen habe und sei daher auch die rechtliche Beurteilung korrespondierend vorzunehmen. Der Abgabenbehörde erster Instanz könne daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen sei, dass dem Bw. ein dem § 86 Abs. 2 Vbg SpG entsprechender Anteil des den Ärztinnen und Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen sei und der Bw. dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 86 Abs. 3 Vbg SpG geregelten Anteil von (mindestens) 25% von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen habe (vgl. hiezu auch UFS 02.04.2008, RV/1039-L/07). Im Endeffekt sei durch diese Form der Abrechnung gewährleistet, dass jede/jeder an der Behandlung eines Sonderklassepatienten beteiligte Ärztin/Arzt (vom Primar bis zu den nachgeordneten Ärztinnen oder Ärzten des ärztlichen Dienstes) nur den um den anteiligen „Hausanteil“ (anteilige Betriebsausgaben) gekürzten Honoraranteil ausbezahlt bekäme. Dies werde auch der tatsächlichen Gestaltung der Dinge gerecht, weil die nachgeordneten Ärztinnen oder Ärzte, indem sie für die Sonderklassepatienten tätig würden, Einrichtungen der Krankenanstalt in Anspruch nähmen. Ihre ärztlichen Leistungen seien mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen untrennbar verbunden. Der Festlegung der prozentmäßigen Anteile entsprechend dem in § 86 Abs. 2 Vbg Spitalgesetz verankerten Leistungsprinzip und dem danach ermittelten Ärztehonorar stehe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenüber. Beziehe ein Spitalsarzt Sonderklassegebühren und würden diese für den Sachaufwand (nach der Terminologie des § 86 Abs. 3 Vbg Spitalgesetz "... für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ...") der Krankenanstalt um einen "Hausanteil" gekürzt, dann ermittle sich die Bemessungsgrundlage - wie vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.07.2007, 2002/14/0019, dargelegt - nicht vom Nettobetrag, sondern vom Bruttobetrag. Durch den Ansatz der bereits um den "Hausanteil" von (mindestens) 25% gekürzten Einnahmen bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien im Endeffekt bereits die tatsächlichen Betriebsausgaben (voll) geltend gemacht worden. Diese seien aber gemäß § 17 EStG 1988 neben dem 12%igen Betriebsausgabenpauschale nicht (noch zusätzlich) abzugsfähig, zumal § 17 leg. cit. dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur die Option einräume, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 leg. cit. zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Das Finanzamt habe der Besteuerung der "Poolgelder" (Ärztehonorare) – in der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise – den tatsächlich erzielten Gewinn (Betriebseinnahmen abzüglich sämtlicher Betriebsausgaben) zu Grunde gelegt und damit die für den Bw. günstigere Variante des Abzuges der tatsächlichen Aufwendungen - weil

höher als das Pauschale gemäß § 17 EStG 1988 - in Form des "Hausanteils" zugelassen. Bei Ansatz des tatsächlichen Betriebsergebnisses bleibe aber kein Raum für die zusätzliche Anwendung der Pauschalierung.

Nichts anderes kann im Berufungsfall gelten, kann doch kein Zweifel bestehen, dass dem Berufungsführer der von der Krankenanstalt bzw. ihrem Rechtsträger bereits um den Hausanteil gekürzte Anteil an den ihm zustehenden Ärztehonoren iSd § 86 Vbg SpG (23.542,36 €) ausbezahlt wurde. Dieser Nettobetrag wurde für die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit herangezogen. Nach dem oben Dargelegten hat er sich damit für den Abzug der tatsächlichen, wenngleich pauschal in Ansatz gebrachten Betriebsausgaben entschieden und besteht damit für die zusätzliche Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Raum mehr. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob das Finanzamt den 25%igen Hausanteil, wie vom Berufungsführer eingewendet, geschätzt hat oder nicht, da der vom Berufungsführer erklärte Nettobetrag der bereits um den "Hausanteil" verminderte Saldobetrag ist und die erklärte Steuerbemessungsgrundlage lediglich um den davon vorgenommenen Abzug des Betriebsausgabenpauschales (2.825,08 €) erhöht wurde. Dass die Berücksichtigung tatsächlicher Betriebsausgaben mit einem Satz von zumindest 25% aber für den Berufungsführer günstiger ist als das Betriebsausgabenpauschale von 12%, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Da dem Einkommensteuerbescheid vom 18. Mai 2010 die eingewendete Rechtswidrigkeit somit nicht anhaftet, hat das Finanzamt den Antrag auf dessen Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht abgewiesen und konnte der dagegen erhobenen Berufung sohin kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 11. Juli 2013