



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 14. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch FA, vom 7. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2007

	2007
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	14.300,17 €
Werbungskosten	- 14.383,31 €
Einkommen	79.046,40 €
Einkommensteuer	31.518,63 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 30.582,84 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Arzt einerseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit andererseits Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

In seiner **Einkommensteuererklärung für 2007** vom 28. März 2008 beantragte der Berufungswerber die Zahlungen an die Ärztekammer (15.846,43 €) als Werbungskosten (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit) zu berücksichtigen.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 16. April 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 erklärungskgemäß festgesetzt.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 24. März 2009 wurde der Berufungswerber unter anderem ersucht, einen Nachweis über die an die Ärztekammer bezahlten Beiträge vorzulegen.

Mit **Eingabe vom 2. April 2009** wurde dargestellt, dass wegen Ermäßigung tatsächlich ein Betrag von 15.044,95 € geleistet worden sei.

Seitens der Ärztekammer für Oberösterreich wurden diese Zahlungen bestätigt (12. Februar 2008):

"Bescheid über die Endabrechnung der persönlichen Wohlfahrtskassenbeiträge und Kammerumlagen für das Jahr 2007 als NIEDERGELASSENER ARZT.

Die Beitragspflicht zur Wohlfahrtskasse begründet sich auf § 109 Ärztegesetz, § 11 Abs. 2 bzw. § 12 der Satzung der Wohlfahrtskasse sowie § 1 und §§ 7-13 der Beitragsordnung zur Wohlfahrtskasse, die Beitragspflicht zur Kammerumlage auf § 91 Abs. 1 Ärztegesetz sowie §§ 1-7 der Umlagenordnung."

In einem **Aktenvermerk** wurde Folgendes festgehalten:

"Tel. mit Hr.S (Ärztekammer OÖ) am 7. April 2009:

Hr. Berufungswerber hat als selbst. Arzt mit eigener Ordination die Beiträge an die Ärztekammer bezahlt (diese Beiträge wurden nicht bei den n.s. Eink. berücksichtigt).

Die Beiträge betr. nur die selbst. Eink., weil sich Hr. Berufungswerber für diese Variante entschieden hat."

Nach Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO wurde mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 7. April 2009 die Einkommensteuer für das Jahr 2007 neu festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Sozialversicherungsbeiträge an die oö. Ärztekammer im Zusammenhang mit der Tätigkeit als niedergelassener Arzt vorgeschrieben worden seien. Deshalb würden diese Beiträge Betriebsausgaben darstellen.

Der Freibetrag für investierte Gewinne würde maximal 10% vom Gewinn betragen. Erst nach Abzug aller Betriebsausgaben würde als letzte fiktive "Betriebsausgabe" der Freibetrag abgezogen werden können.

Mit Eingabe vom 14. April 2009 wurde **Berufung** gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 7. April 2009 erhoben.

Die Sozialversicherungsbeiträge an die Ärztekammer seien nicht als Betriebsausgaben der Ordination anzusehen.

Der Berufungswerber sei hauptberuflich als angestellter Krankenhausarzt in Niederösterreich tätig, zuvor hätte er jedoch bereits seine nebenberufliche Ordination in St gehabt. Aus diesem Grund sei er auch bei der OÖ Ärztekammer als niedergelassener Arzt geführt und würde dort seine Kammerbeiträge auch nach wie vor an die OÖ Ärztekammer bezahlen (sowie einen kleineren Beitrag von knapp 700,00 € pro Jahr an die NÖÄK). Dies sei unter den Landeskammern so geregelt.

Die Kammerbeiträge seien altersabhängige Pauschalen, welche unabhängig von einem ev. Nebenerwerb in einer Ordination bezahlt werden müssen, sobald eine ärztliche Tätigkeit ausgeübt werde. Aus diesem Grunde seien die Ärztekammerbeiträge nicht als Betriebsausgaben der nebenberuflich geführten Ordination anzusehen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 27. April 2009 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass aus dem Bescheid der Ärztekammer hervorgehe, dass die für das Jahr 2007 vorgeschriebenen Wohlfahrtskassenbeiträge und Kammerumlagen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als "niedergelassener Arzt" vorgeschrieben worden seien. Unter niedergelassenen würde die Ärztekammer einen Arzt verstehen, welcher eine Ordination betreibe.

Diese Sozialversicherungsbeiträge seien bei jener Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der sie angefallen seien. Ein Wahlrecht, diese Beiträge entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, würde nicht bestehen.

Die Beiträge hätten daher zwingend als Betriebsausgaben berücksichtigt werden müssen.

Mit Datum 13. Mai 2009 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht (sog. **Vorlageantrag**).

Die Juristen der OÖ Ärztekammer würden die Ansicht des Berufungswerbers teilen, dass die Ärztekammerbeiträge nicht zwingend von den nebenberuflich erworbenen

Ordinationseinkünften als Betriebsausgaben abzuziehen seien, da sie davon unabhängig zu leisten seien.

Der Berufungswerber sei zu 40 Stunden bei der BVA, im Therapiezentrum B, als angestellter Arzt tätig. Die Höhe der Ärztekammerbeiträge würde sich nach dem Bruttogehalt aus dieser Tätigkeit richten.

Die Einnahmen aus der Privatordination in St seien wesentlich geringer als der Lohn bei der BVA und stünden deshalb, würden sie als Bemessungsgrundlage dienen, auch in keinem realistischen Verhältnis zu den tatsächlich geleisteten Ärztekammer-Abgaben.

Es sei nicht gerechtfertigt, die gesamten geleisteten Kammerbeiträge als Betriebsausgaben der Privatordination anzusehen.

Im Folgenden die Beilagen dieses Schreibens:

- Wohlfahrtskasse vom 7. Mai 2009:

"Die zentrale Regelung hinsichtlich der Beiträge zur Wohlfahrtskasse einer Ärztekammer ist im § 109 Ärztegesetz 1998. Der Absatz 1 regelt, zu welcher Wohlfahrtskasse Beiträge zu entrichten sind, wenn in mehreren Bundesländern eine ärztliche Tätigkeit ausgeübt wird. Nachdem Sie in Oberösterreich zuerst ärztlich tätig wurden und diese Tätigkeit weiterhin ausüben, sind Sie richtigerweise Mitglied der Wohlfahrtskasse in Oberösterreich.

Was die Höhe der Beiträge betrifft, sieht die angeführte Bestimmung vor, dass alle Beiträge einen bestimmten Prozentsatz der ärztlichen Einnahmen nicht überschreiten dürfen. Es ist offensichtlich unerheblich, aus welchem Titel (aus freiberuflicher Tätigkeit oder aus einem Dienstverhältnis) die Einnahmen erzielt werden. Lediglich die Einschränkung auf die ärztliche oder zahnärztliche Tätigkeit ist entscheidend (andere Einnahmensquellen wie eine Hausapotheke oder der Verkauf von Nahrungsergänzungsmitteln sind daher bei der Beitragshöhe nicht zu berücksichtigen).

Das bedeutet, dass die Beiträge zur Wohlfahrtskasse in Oberösterreich nicht nur die freiberuflichen Einnahmen umfassen, sondern auch die Einnahmen aus der angestellten Tätigkeit in Niederösterreich. Dies auch deshalb, da Sie in Niederösterreich lediglich die Kammerumlage, nicht aber einen Beitrag zum Wohlfahrtsfonds leisten müssen. Von diesem wurden Sie befreit, da Sie bereits in Oberösterreich Pflichtmitglied der Wohlfahrtskasse sind. Vor dem dargestellten rechtlichen Hintergrund ist es nach unserer Ansicht daher nicht richtig, wenn Pflichtbeiträge zur Wohlfahrtskasse rein der freiberuflichen Tätigkeit in Oberösterreich zugerechnet werden."

"§ 109 (1) Die Kammerangehörigen sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verpflichtet, Beiträge zum Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer zu leisten, in deren Bereich sie zuerst den ärztlichen oder zahnärztlichen Beruf aufgenommen haben, solange diese Tätigkeit aufrecht ist. Übt ein Kammerangehöriger seinen Beruf im Bereich mehrerer Ärztekammern

aus, so bleibt er Mitglied im Wohlfahrtsfonds jener Ärztekammer, in deren Bereich er zuerst die Berufstätigkeit aufgenommen hat, solange diese Tätigkeit in dem betreffenden Bundesland aufrecht ist. Eine Unterbrechung dieser Tätigkeit für weniger als sechs Monate sowie eine ärztliche Tätigkeit im Bereich einer anderen Ärztekammer oder im Ausland auf Grund dienstrechtlicher Vorschriften (§ 68 Abs. 4 letzter Satz) gilt diesbezüglich als ununterbrochene Berufsausübung. Nimmt er seine ärztliche Tätigkeit gleichzeitig im Bereich mehrerer Ärztekammern auf, so obliegt ihm die Wahl, zu welchem Wohlfahrtsfonds er seine Beiträge leistet.

(2) Bei der Festsetzung der Höhe der für den Wohlfahrtsfonds bestimmten Beiträge ist auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie auf die Art der Berufsausübung der beitragspflichtigen Kammerangehörigen Bedacht zu nehmen. Die Höhe der Beiträge kann betragsmäßig oder in Relation zu einer Bemessungsgrundlage festgesetzt werden. Als Bemessungsgrundlage können die Einnahmen, die Einkünfte oder beides herangezogen werden. Näheres ist in der Beitragsordnung zu regeln.

(3) Die Höhe der Beiträge zum Wohlfahrtsfonds darf 18 vH der jährlichen Einnahmen aus ärztlicher oder zahnärztlicher Tätigkeit nicht übersteigen.

(4) Die Satzung kann vorsehen, dass ein Kammerangehöriger durch Übernahme der Verpflichtung zur Leistung von höheren als in der Beitragsordnung oder im Abs. 3 vorgesehenen Beiträgen den Anspruch auf entsprechend höhere Leistungen erwerben kann.

(5) Die gesetzlichen Sozialversicherungsträger und Krankenfürsorgeeinrichtungen haben die Wohlfahrtsfondsbeiträge, die in der jeweiligen Beitragsordnung als Eurobeträge oder Prozentsätze ausgewiesen sind, bei den Honorarabrechnungen einzubehalten und sie personenbezogen längstens bis zum 15. Tag nach Fälligkeit der Honorarzahlung an die zuständige Ärztekammer abzuführen, sofern dies in der Beitragsordnung vorgesehen ist. Die Beitragsordnung hat nähere Bestimmungen, insbesondere über die Festsetzung und Entrichtung der Wohlfahrtsfondsbeiträge und der monatlichen oder vierteljährlichen Vorauszahlungen sowie über die Einbehalte der Wohlfahrtsfondsbeiträge und Vorauszahlungen vom Kassenhonorar durch die gesetzlichen Sozialversicherungsträger und Krankenfürsorgeeinrichtungen bei Vertragsärzten oder Vertragszahnärzten, vorzusehen. Die gesetzlichen Sozialversicherungsträger und Krankenfürsorgeeinrichtungen haben den Ärztekammern über deren Verlangen zur Überprüfung der Berechnung der Wohlfahrtsfondsbeiträge im Einzelfall das arzt- oder zahnarztbezogene Kassenhonorar, die arzt- oder zahnarztbezogenen Fallzahlen sowie eine Aufschlüsselung des Bruttoumsatzes eines Arztes oder Zahnarztes nach den jeweiligen Einzelleistungen zu übermitteln. Eine Übermittlung dieser Daten durch die Ärztekammern an Dritte ist unzulässig. Die Beitragsordnung kann nähere Bestimmungen vorsehen, dass die Kammerangehörigen

verpflichtet sind, alljährlich bis zu einem in der Beitragsordnung zu bestimmenden Zeitpunkt schriftlich alle für die Errechnung der Beiträge zum Wohlfahrtsfonds erforderlichen Angaben zu machen und auf Verlangen die geforderten Nachweise über die Richtigkeit dieser Erklärung vorzulegen.

(6) Bei der Festsetzung des Wohlfahrtsfondsbeitrages für Kammerangehörige, die den ärztlichen oder zahnärztlichen Beruf in einem Dienstverhältnis ausüben, dient als Bemessungsgrundlage jedenfalls der monatliche Bruttogrundgehalt. Zu diesem gehören nicht die Zulagen und Zuschläge im Sinne des § 68 EStG 1988 und die sonstigen Bezüge nach § 67 EStG 1988.

(7) Die Beiträge nach Abs. 6 sind vom Dienstgeber einzubehalten und spätestens bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an die zuständige Ärztekammer abzuführen. Über Verlangen der Ärztekammer sind vom Dienstgeber die zur Feststellung der Bemessungsgrundlage des Wohlfahrtsfondsbeitrages erforderlichen Daten zu übermitteln. Eine Weitergabe dieser Daten durch die Ärztekammer an Dritte ist unzulässig.

(8) Für den Fall, dass die versicherungsmathematische Deckung einzelner Gruppen von Versorgungsleistungen, berechnet nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik, nicht gegeben ist, kann die Satzung Empfängern von Versorgungsleistungen der jeweils betroffenen Gruppe einen Pensionssicherungsbeitrag so lange vorschreiben, bis die versicherungsmathematische erforderliche Deckung erreicht ist. Der Pensionssicherungsbeitrag darf jenen Prozentsatz nicht übersteigen, den die Kammerangehörigen zur Anhebung der versicherungsmathematischen Deckung des Fonds nicht pensionswirksam leisten, und darf höchstens 20 vH der Pensionsleistung der jeweils betroffenen Gruppe betragen. Die Unterdeckung ist durch das Vorliegen von zwei voneinander unabhängigen Gutachten von versicherungsmathematischen Sachverständigen (Aktuare) festzustellen. Trotz Vorliegens dieser Voraussetzungen darf ein Pensionssicherungsbeitrag nicht eingehoben werden, wenn der in der Beitragsordnung vorgesehene Beitrag, der von den Kammerangehörigen für die Leistungen der jeweils betroffenen Gruppe der Versorgungsleistungen jährlich zu bezahlen ist, in den letzten fünf Jahren vor Beschlussfassung über den Pensionssicherungsbeitrag abgesenkt wurde.

(9) Sofern die Satzung des Wohlfahrtsfonds Leistungen gemäß § 104 an alle oder eine Gruppe von Empfängern einer Alters- oder Invaliditätsversorgung vorsieht, kann die Satzung des Wohlfahrtsfonds diesen Empfänger einer Alters- oder Invaliditätsversorgung verpflichten, Beiträge zur Finanzierung der Leistungen gemäß § 104 zu leisten, jedoch höchstens im Ausmaß der in der Wohlfahrtsfondsbeitragsordnung für ordentliche Kammerangehörige festgelegten Beiträge."

Mit **Vorlagebericht** vom 27. August 2009 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Auskunftersuchen gem. § 143 BAO** vom 25. August 2010 wurde die Ärztekammer für Oberösterreich seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates ersucht, die Berechnungsgrundlagen der streitgegenständlichen Beiträge darzustellen.

Mit **Antwortschreiben vom 3. September 2010** wurden die entsprechenden Unterlagen und Berechnungsgrundlagen übermittelt.

Die Beitragsordnung der Wohlfahrtskasse würde nicht nach der Einkunftsart unterscheiden. Wesentlich seien die Einkünfte aus ärztlichen Tätigkeiten.

Als Beilage wurden die Berechnung der beantragten Beitragsermäßigung übermittelt:

Gewinn vor Steuern: 16.836,46 €

pro Monat also: 1.403,04 €

mtl. Bruttoeinnahmen aus unselbst. ärztl. Tätigkeit: 104.926,12 € (lt. Lohnzettel).

Mit **Schreiben vom 9. September 2010** wurden diese Ermittlungsergebnisse den beiden Parteien (Finanzamt und Berufungswerber) zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Dabei wurde dargestellt, dass die streitgegenständlichen Beiträge im Verhältnis der oben angegebenen Berechnungsgrundlagen aufzuteilen seien.

Mit **Antwortschreiben vom 22. September 2010** gab der zuständige Vertreter des Finanzamtes bekannt, dass es seinerseits keine Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnissen geben werde, da es sich bei der Sache um eine reine Rechtsfrage handeln würde.

In einem **Telefonat vom 29. September 2010** gab der Berufungswerber bekannt, dass er sich der Ansicht des Referenten anschließe und dieser Vorgangsweise zustimmen würde (Aufteilung in Betriebsausgaben und Werbungskosten).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

- 1. Der Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.*
- 2.) Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.*

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Diesen gesetzlichen Bestimmungen ist zu entnehmen, dass getätigte Aufwendungen jenen Einkünften zuzurechnen sind, bei denen sie tatsächlich entstanden sind.

Der Berufungswerber erzielt sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit, denen der Begriff Betriebsausgaben zuzuordnen ist, als auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, denen der Begriff der Werbungskosten zuzuordnen ist.

Das seitens des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates getätigte Auskunftersuchen ergab folgende zentrale Auskunft:

*"... Die Beiträge beziehen sich auf die natürliche Person in seiner Eigenschaft als Arzt unter Berücksichtigung seiner Einkünfte aus ärztlicher/n Tätigkeiten. Die Beitragsordnung der Wohlfahrtskasse der Ärztekammer für Oberösterreich **unterscheidet hierbei nicht die Einkunftsart.** ...".*

Auch die vorgelegte Berechnung der Beitragsermäßigung berücksichtigte sowohl die Einkünfte aus selbständiger als auch die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Die Beiträge sind also einerseits durch die selbständige Tätigkeit bedingt, andererseits durch die nichtselbständige Tätigkeit.

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen sind die Betriebsausgaben den betrieblichen Einkünften zuzurechnen und die Werbungskosten den anderen (außerbetrieblichen) Einkunftsarten.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz erscheint die Aufteilung im Verhältnis der Berechnungsgrundlagen als die einzige sachgerechte Aufteilung.

Wie bereits den beiden Parteien zur Kenntnis gebracht (mit Vorhalt vom 9. September 2010) sind die streitgegenständlichen Beiträge im Verhältnis der Einnahmen aus den jeweiligen Einkunftsarten aufzuteilen:

- Einnahmen aus der ärztlichen nicht selbständigen Tätigkeit (Bruttoeinnahmen vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zur Wohlfahrtskasse): **104.926,12 €**;
- Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit: **16.836,46 €**

Dadurch ergibt sich ein Aufteilungsschlüssel von 86,17% nsA zu 13,83% sA.

Die streitgegenständlichen Beiträge in Höhe von 15.045,00 € sind als zu 86,17% (das sind 12.964,28 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit und zu 13,83% (das sind 2.080,72 €) als Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften zu berücksichtigen.

Summe Einnahmen aus sA: 24.043,99

Summe Ausgaben aus sA: 8.154,91 €

Gewinn vor Freibetrag für investierte Gewinne: 15.889,08 €

abzgl. FBInvG (10%): - 1.588,91 €

GEWINN: 14.300,17

Werbungskosten: 14.383,31 €

Unter Beachtung dieser Aufteilungsverhältnisse war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer)

1 Berechnungsblatt Bemessungsgrundlagen

Linz, am 5. Oktober 2010