

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Arzt, geb. 15. März 1959, Wohnadresse, vertreten durch Frau Mag. AB, Steuerberaterin, Berufsadresse, vom 14. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Frau Dr. CD, vom 2. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die steuerliche Vertreterin des Berufungswerbers (im folgenden „der Bw.“), ein für das A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck unselbständig tätiger Arzt, hat am 31.8.2011 seine Einkommensteuererklärung für 2010 elektronisch eingereicht. Darin wurden Poolgelder iHv EUR 7.942,57 erklärt. Diese Poolgelder wurden der KZ 245 zugeordnet, da, wie aus dem elektronisch eingereichten Anbringen zur Einkommensteuererklärung 2010 hervorgeht, vom Steuerberater der auszahlenden Stelle keine Meldung an das Finanzamt gemacht worden sei.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2010 mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 2.9.2011 hat das Finanzamt die Poolgelder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt und nach Abzug eines Gewinnfreibetrages von EUR 1.032,53 mit EUR 6.910,04 angesetzt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde am 14.9.2011 per Finanz-Online eine Berufung erhoben und beantragt, die 2010 ausbezahlten Poolgelder nicht den Einkünften aus

selbständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und damit der KZ 245 zuzuordnen. Begründet wurde dies damit, dass sonst auch Krankenpfleger, Schreibkräfte, usw., ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen müssten. In ihren Fällen werden die Poolgelder jedoch von der lohnauszahlenden Stelle den Einkünften aus unselbständiger Arbeit zugeordnet und der Lohnsteuer unterzogen. Die Poolgelder stehen den untergeordneten Ärzten, Pflegepersonal usw. zu und sind Bestandteil des Gehaltes (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, § 25 Rz 10). Das Gesetz knüpfe an das Dienstverhältnis an. Ein Dienstverhältnis liege dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde (§ 47 Abs. 2 EStG). Zu den Bezügen und Vorteilen gehören alle Einnahmen (Geld oder geldwerte Vorteile). Diese Poolgelder seien demnach Bestandteil des Gehaltes, das heißt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und müssen im Zuge des Jahresausgleiches dem Gehalt hinzugerechnet und im Nachhinein versteuert werden. Aus den dargelegten Gründen werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt.

Das Finanzamt hat am 6.10.2011 dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Berufungsbegehren:

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall allein die Frage, ob die dem Bw. im Jahr 2010 zugeflossenen Poolgelder iHv EUR 7.942,57 Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 EStG 1988 oder Einkünfte aus unselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 darstellen.

2. Sachverhalt:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. hat einen Dienstvertrag nach dem Landes-Vertragsbedienstetengesetz mit dem Land Tirol. Er ist als Stationsarzt der Universitätsklinik für XY Innsbruck, die hinsichtlich der Wahrnehmung der in einer Krankenanstalt zu erbringenden ärztlichen Leistungen Teil des A.Ö. Landeskrankenhauses Innsbruck ist, tätig. Er bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus unselbständiger Arbeit.

Anlässlich der stationären Aufnahme eines Patienten in die Sonderklasse am A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck verpflichtet sich der Patient im Aufnahmeformular unter anderem neben der Leistung eines Sonderklassezuschlages pro Kalendertag auch dazu, dass an ihn Arzthonorare von medizinischen LeiterInnen gemäß § 41 Tiroler Krankenanstaltengesetz 1957 in der Fassung LGBL Nr. 70/2010 (abgekürzt „Tir KAG“)

verrechnet werden. Gleichzeitig stimmen die Sonderklassepatienten einer Weitergabe ihrer Daten an die gemeinsame Verrechnungsstelle gemäß § 41 Abs. 8 Tir KAG sowie an ihre Privat- bzw. Zusatzversicherung zur Abrechnung der Leistungen zu.

Eine Wiener Steuerberatungskanzlei stellt in der Folge unter Verwendung der im Aufnahmeformular verzeichneten Daten diese Arzthonorare im Namen der - auf der Rechnung beim Leistungsumfang genannten - nach § 41 Abs. 5 Tir KAG honorarberechtigten Ärzte den Patienten bzw. ihren Versicherungen in Rechnung. Im Text der Rechnung ist folgender Satz zu lesen: „Die Rechnungslegung erfolgt im Namen der angeführten Ärzte; sie erfüllen die Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 5 Tiroler Krankenanstaltengesetz, von Patienten der Sonderklasse ein Honorar verlangen zu können.“ Im Adressenfeld der Rechnung wird KlinMed Innsbruck mit der gleichen Adresse wie das A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck als Absender angeführt, links am Briefkopf ist oberhalb der Adresse der Wiener Steuerberatungskanzlei angegeben: „Verrechnungsstelle im Sinne des § 41 Abs. 8 Tiroler Krankenanstaltengesetz“. KlinMed ist die Bezeichnung des Zusammenschlusses fast aller honorarberechtigten Ärzte an der Universitätsklinik Innsbruck. Sowohl die honorarberechtigten Ärzte als auch die A.Ö. Landeskrankenhaus haben ein Auftragsverhältnis mit der Wiener Steuerberatungskanzlei.

Die Ärztehonorare sind vom Sonderklassepatienten bzw. seiner Versicherung auf ein Konto der Wiener Steuerberatungskanzlei mit der Bezeichnung „Sonderklasseverrechnung KlinMed Innsbruck“ zu überweisen. Diese überweist das eingegangene Geld dann an die honorarberechtigten Ärzte oder von diesen bestimmten Empfängern zur weiteren Verteilung oder nimmt die Verteilung nach Anweisung unmittelbar vor.

Gemäß § 41 Abs. 7 Tir KAG hat der honorarberechtigte Arzt nach Abzug des Hausanteiles Anteile an den mit den Sonderklassepatienten vereinbarten und verrechneten ärztlichen Honoraren an die an der Untersuchung und Behandlung der Sonderklassepatienten mitwirkenden anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes sowie das mitwirkende akademische nichtärztliche Personal, die sog. Poolberechtigten, nach Festlegung des Aufteilungsschlüssel durch den Poolrat, in dem gewählte Mitglieder der Poolberechtigten vertreten sind, zu verteilen.

Der Bw. erhält seinen Anteil an den Sonderklassegebühren von der Gemeinschaft der Poolberechtigten der Klinik für xy. Im Jahr 2010 hat der Bw. insgesamt Poolgelder für stationäre Aufenthalte von Patienten auf der Sonderklasse in Höhe von EUR 7.942,57 gem § 41 Abs. 7 Tir KAG überwiesen erhalten.

Der gem. § 41 Abs. 7 Tir KAG den nachgeordneten Spitalsärzten zustehende Anteil an den an der jeweiligen Krankenhausabteilung/Universitätsklinik erzielten Einnahmen aus der

Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse (Privatpatienten) wird, zumindest im Land Tirol, landläufig als Poolgeld bezeichnet.

3. Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt und eigenen Nachforschungen. Zur Frage, wie die Abwicklung der Arzthonorare faktisch erfolgt, wurde Kontakt mit der TILAK, dem Rechtsträger des A.Ö. Landeskrankenhauses Innsbruck, sowie nach entsprechender Information der TILAK mit der Wiener Steuerberatungskanzlei, die die Rechnungslegung im Namen und im Auftrag der honorarberechtigten Ärzte vornimmt und gleichzeitig für den Anstaltsträger als Verrechnungsstelle iSd § 41 Abs. 8 Tiroler Krankenanstaltengesetz fungiert, aufgenommen.

Die TILAK bezeichnete die KlinMed Innsbruck als Zusammenschluss der – mit wenigen Ausnahmen - honorarberechtigten Ärzte an der Universitätsklinik Innsbruck. Damit im Einklang steht, dass im Zuge einer parlamentarischen Anfrage aus dem Jahr 2003 KlinMed als Interessensvereinigung der klinischen Universitätsprofessoren an der Universitätsklinik Innsbruck bezeichnet wurde. Laut Auskunft der TILAK haben sowohl die honorarberechtigten Ärzte sowie das A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck ein Auftragsverhältnis mit der Wiener Steuerberatungskanzlei.

Von der steuerlichen Vertretung wurde nach Aufforderung der Dienstvertrag des Bw. mit dem Land Tirol vom 14.7.2004 und der Nachtrag zum Dienstvertrag vom 5.10.2005 und ein Bankbeleg vom 29.3.2012 für die Überweisung des Poolgeldes für Jänner 2012 vorgelegt. Es wird davon ausgegangen, dass die Überweisungsmodalitäten im Jahr 2010 jenen in der Bankbestätigung vom 29.3.2012 entsprachen, zumal sich diesbezüglich auch die Gesetzeslage nicht geändert hat.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1.

§ 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 enthält für Sonderklassegebühren eine eigene Vorschrift: *„Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.“*

Einkünfte von Spitalsärzten aus Sonderklassegebühren gehören systematisch zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit. Die Behandlung der Sonderklassepatienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt ist als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses

entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert, wobei es sich bei den Sondergebühren um von dritter Seite gezahlten Arbeitslohn handelt, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist Arbeit (VwGH 19.1.84, 83/15/0114 Primar; 19.1.84, 83/15/0113 Assistenzarzt; VwGH 18.3.2004, 2001/15/0035 zum Hintergrund der Einführung des § 22 Z 1 lit b I.S. EStG 1988) .

Auf Grund der zitierten gesetzlichen Fiktion des § 22 Z 1 letzter Satz EStG 1988 sind die Sonderklassegebühren, soweit sie von der Krankenanstalt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden, jedoch den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen. Von der Regelung ist nur ärztliches Personal betroffen. Das nichtärztliche Personal bezieht hingegen immer Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Arbeitslohn von dritter Seite, der im Veranlagungsweg zu erfassen ist (VwGH 27.1.82, 3831/80) (Vgl. Baldauf in Jakom, EStG, 2011, § 22 Rz 74f).

Entscheidend ist somit für ärztliches Personal, ob der Träger des Krankenhauses nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz verpflichtet ist, die Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben (VwGH 18.3.04, 2001/15/0034; EStR 5223 und LStR 970 mit Fallkonstellationen). Es hängt daher davon ab, gegen wen ein in einer öffentlich rechtlichen Krankenanstalt bediensteter Arzt seinen Rechtsanspruch auf Bezahlung eines Arzthonorars geltend machen kann. Nach der gesetzlichen Konstruktion leitet sich davon ab, zu welcher Einkunftsart die Einnahmen von Ärzten aus der Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse zählen. Damit ist jedoch, wie Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76ff unter Berufung auf Mayer, ÖKZ 1990, 471, festhält, für die Qualifikation als „Arzthonorar“ nicht mehr ausschlaggebend, wie dieses vom Rechtsträger der Anstalt bzw. – als dessen verlängerter Arm – von der Krankenanstalt vereinnahmt wird, sondern vielmehr, welcher Anspruch dem Arzt auf landesrechtlicher- und – im ambulatorischen Bereich einer Universitätsklinik – auf bundesrechtlicher Ebene überhaupt zusteht.

4.2.

§ 41 Tiroler Krankenanstaltengesetz 1957 in der Fassung LGBL Nr. 70/2010 (abgekürzt „Tir KAG“) mit der Überschrift „Sondergebühren, Honorare“ lautet:

(1) Folgende Sondergebühren sind zu entrichten:

a) für die in der Sonderklasse aufgenommenen Pflegelinge 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 Pflegekräften oder ihren Angehörigen nicht verlangt werden.

4.3.

Aus § 41 Abs 5 Tir KAG ergibt sich eindeutig, dass im vorliegend relevanten klinischen Bereich des A. ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Klinikvorstände, die Leiter von Klinischen Abteilungen und die Vorstände gemeinsamer Einrichtungen berechtigt sind, mit den von ihnen betreuten Pflegekräften in der Sonderklasse im eigenen Namen ein Honorar zu vereinbaren. Diese Bestimmung legt somit einen unmittelbaren Honoraranspruch der leitenden Ärzte gegenüber den Patienten der Sonderklasse fest.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich weiters, dass die gesetzliche Regelung auch faktisch so gehandhabt wird. Ein Patient der Sonderklasse gibt im Zuge der Aufnahme in die Sonderklasse im Aufnahmeformular seine Zustimmung dazu, dass Arzthonorare von medizinischen LeiterInnen verrechnet werden. Die Rechnungslegung geschieht im Namen der honorarberechtigten Ärzte und auch die Vereinnahmung erfolgt auf ein eigens für die Sonderklasseverrechnung der honorarberechtigten Ärzte der Klinik Innsbruck eingerichtetes Sonderkonto mit dem Namen „Sonderklasseverrechnung KlinMed Innsbruck“. KlinMed ist der Zusammenschluss der honorarberechtigten Ärzte am A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt namens der honorarberechtigten Ärzte, sondern in deren Auftrag und im Auftrag der honorarberechtigten Ärzte durch die Wiener Steuerberatungskanzlei erfolgt, stellt lediglich die äußere

Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten dar (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Für die Anwendung des § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 spielt dies keine Rolle. § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 stellt nur darauf ab, dass die Arzthonorare nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinbart bzw. vereinnahmt werden. Dies trifft nach dem festgestellten Sachverhalt zu. Nach dem relevanten Tir KAG und tatsächlich werden die Arzthonorare am A.Ö. Landeskrankenhaus Innsbruck im Namen der honorarberechtigten Ärzte vereinbart und vereinnahmt.

Die Weiterleitung eines Teiles dieser Honorare an die poolberechtigten untergeordneten Ärzte, unter anderem den Bw., gem § 41 Abs. 7 Tir KAG führt kraft der Fiktion des § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 bei diesen ebenfalls zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, die im Veranlagungsweg zu versteuern sind (Vgl. VwGH 2.2.1968, 1350/67). Steht wie im Berufungsfall fest, dass keine Vereinbarung der Arzthonorare im Namen der Krankenanstalt erfolgt, kommt es in weiterer Folge für die Anwendung des § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 auf nachgeordnete Ärzte nicht darauf an, dass der letztendliche Bezieher dieser Sonderklassegebühren selbst keinen unmittelbaren Honoraranspruch gegenüber den Patienten der Sonderklasse hat.

Der Zufluss der Poolgelder im Jahr 2010 an den Bw. ist daher den Einkünften aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988 zuzuordnen.

Die Berufung ist als unbegründet abzuweisen.

.

Innsbruck, am 24. April 2012