

GZ. RV/1621-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 vom 3. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte bis zu seiner Pensionierung am 31. Dezember 1997 sowohl nichtselbstständige als auch selbstständige Einkünfte als Primararzt an einem Linzer Krankenhaus.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 erklärte er nachträgliche negative Einkünfte in Höhe von – 913.657,00 S.

In dem vom Finanzamt Linz erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2001 wurden selbstständige Einkünfte in Höhe von 263.356,00 S veranlagt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus einer nachträglichen Überweisung des ehemaligen Arbeitgebers für Leistungen vor der Pensionierung resultierten. Daher konnten Betriebsausgaben für den PKW und Aufwendungen für Kongresse in Höhe von 63.511,00 S nicht berücksichtigt werden. Die Nachzahlungen an Einkommensteuer für die Vorjahre seien gemäß § 20 EStG 1988 als Privatsteuern nicht abzugsfähig. Die im Jahr 1999 erhaltenen Umsatzsteuergutschriften aus den Jahren 1994 – 1998 in Höhe von 268.968,00 S seien als Betriebseinnahmen zu versteuern, da bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Bruttomethode gewählt worden sei und die Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

Gegen obigen Einkommensteuerbescheid für 1999 erhob der steuerliche Vertreter am 18. Dezember 2001 Berufung und führte an: Der Bw. habe seine Tätigkeit mit 31. Dezember 1997 beendet. Anlässlich der Beendigung hätte zum 31. Dezember 1997 ein Übergang der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der Weise erfolgen müssen, dass sämtliche Einnahmen die vor diesem Stichtag entstanden, gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu versteuern gewesen wären. Keinesfalls könnten diese Einnahmen in den Jahren 1998 und 1999 der Besteuerung unterworfen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt im Wesentlichen begründet: Im gegenständlichen Fall liege keine Betriebsaufgabe vor. Eine Aufgabe eines Betriebes liege vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begebe oder sie in sein Privatvermögen überführe.

Die "Sondergebühren" erbringende selbstständige Tätigkeit im Krankenhaus sei kein Betrieb, der aufgegeben worden sei. Dieser Bereich sei in jeder Hinsicht der Krankenanstalt zuzuordnen. Die Verbindung zwischen diesem Bereich und dem Bw. bestand lediglich darin, dass er diesem Bereich auf Grund einer besonderer Vereinbarung einen Teil der ärztlichen Tätigkeit gewidmet habe (vgl. VwGH vom 22.4.1980, 718/80, 733/80).

Ein Übergang der Gewinnermittlung sei mangels einer Betriebsaufgabe nicht erforderlich gewesen. Es gelte daher bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner das Zufluss-Abfluss-Prinzip.

Mit Schreiben vom 17. April 2002 wurde beim Finanzamt Linz ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht. Zusammengefasst führte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen an: Angefochten werde die Nichtberücksichtigung einer Betriebsaufgabe per 31. Dezember 1997 und die Besteuerung

dieser Einkünfte im Zuflussjahr. Das in der Berufungsvorentscheidung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes habe einen gänzlich anderen Sachverhalt behandelt. Es sei lediglich beurteilt worden, ob die Aufgabe der Tätigkeit im Krankenhaus eine Teilbetriebsaufgabe darstelle. Im Erkenntnis finde sich kein Hinweis, dass in isolierter Betrachtung über die Sondergebührentätigkeit eine Aussage getroffen worden sei. Es sei lediglich festgestellt worden, dass die Abgrenzungskriterien, die der Berufungswerber als Begründung für seine selbstständige Teilbetriebseigenschaft angeführt habe, der Krankenanstalt zuzuordnen seien und daher von keinem selbstständigen Teilbetrieb gesprochen werde könne. Nachdem die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes lediglich die Teilbetriebsproblematik betrafen, sei daraus unzweifelhaft zu schließen, dass für den Verwaltungsgerichtshof die Tätigkeit eines angestellten Arztes in Bezug auf die Sondergebühren im Rahmen eines Betriebes erbracht werden würde. Eine Definition zum Begriff Betrieb finde sich nicht; allgemein werde ein Betrieb eine selbstständige organisatorische Einheit voraussetzen. Der Verwaltungsgerichtshof definiert den Betrieb als Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel. Diese Definition verlange weder einen bestimmten Umfang noch eine bestimmte Organisation, sodass jede selbstständige als Einheit erbrachte Tätigkeit in einer betrieblichen Struktur erfolgen müsse. Daher stelle die gänzliche Aufgabe dieser speziellen ärztlichen Tätigkeit im Zuge der Pensionierung eine Betriebsaufgabe dar.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die selbstständigen Einkünfte in Höhe von 263.356,00 S im Zuflussjahr 1999 der Besteuerung unterliegen oder nicht.

Entscheidungswesentlich ist dabei die Frage, ob im Zuge der Pensionierung mit 31. Dezember 1997 eine Betriebsaufgabe nach § 24 EStG 1988 vorlag oder nicht.

Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert nach ständiger Rechtsprechung, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit, an verschiedene Erwerber übertragen oder (teilweise) in das Privatvermögen übernommen werden. Die Aufgabe der Tätigkeit alleine stellt kein Tatbestandsmerkmal dar.

Mit dem Bw. besteht Übereinstimmung darin, dass unter einem Betrieb die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist (vgl. VwGH vom 18.7.1995, 91/14/0217).

Entgelte für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse zählen aufgrund der Fiktion in § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Bei

Wegdenken dieser Fiktion wären die gegenständlichen Einkünfte als im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Krankenanstaltenträger zufließende nichtselbstständige Einkünfte (§ 25 EStG 1988) zu erfassen. Da die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines Betriebes eine solche der Sachverhaltswürdigung ist, kann die gesetzliche Fiktion des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 Tätigkeiten, die sachverhaltsbezogen keine selbstständige organisatorische Einheit darstellen, nicht die Qualifikation eines einheitlichen Betriebes verschaffen. Da die Behandlung von Sonderklassepatienten im Krankenhaus **im Rahmen der Erfüllung des Dienstvertrages mit dem Krankenhasträger mit den Betriebsmitteln des Krankenhauses erfolgte**, ist sie sachverhaltsbezogen (unter Ausklammerung der gesetzlichen Fiktion) dem Dienstverhältnis des Arztes zuzuordnen.

Wenn der steuerliche Vertreter vermeint, dass für den Verwaltungsgerichtshof die Behandlung von Sonderklassepatienten im Rahmen eines Betriebes erbracht werde, so mag das durchaus zutreffen.

Als entscheidungswesentlich hält der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.4.1980, 718/80 zusätzlich fest, dass der "geschlossene Bereich", (dh. die Behandlung der Sonderklassepatienten), in jeder Hinsicht der Krankenanstalt und nicht dem behandelnden Arzt zuzuordnen ist. Die für die Ausübung der ärztlichen Tätigkeit erforderlichen Sachmittel und das hiefür erforderliche Personal stellt die Krankenanstalt zur Verfügung.

Mangels dem Bw. zurechenbarem Personal bzw. zurechenbarer Sachmittel stellt die Behandlung von Patienten der Sonderklasse an der Krankenanstalt nach Ansicht der Berufungsbehörde **keinen** Betrieb **des** Bw. dar. Das Einstellen (Beenden) der Behandlung von Sonderklassepatienten im Zuge der Pensionierung zieht aus diesem Grunde keine Betriebsaufgabe nach sich.

Daher sind auch die Bestimmungen des § 24 EStG 1988 sowie des § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

Nachträgliche Einkünfte gehören grundsätzlich zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebene Tätigkeit gehörte. Nachträgliche Einnahmen (wie z.B. Umsatzsteuergutschriften aus einer nach Einstellung der Tätigkeit durchgeföhrten Betriebspprüfung) sind in dem Kalenderjahr zu erfassen, in dem sie tatsächlich zuflossen. Auf das Kalenderjahr, indem wirtschaftlich gesehen die Verursachung lag, kommt es hingegen nicht an. Dies ergibt sich im Wesentlichen aus dem für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 maßgeblichen Zuflussprinzip des § 19 EStG 1988.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. März 2003