



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch die NIKA Wirtschafts- und Steuerberatungsges.m.b.H., 5020 Salzburg, Fürstenallee 54, vom 16. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Alfred Schmidt, vom 29. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 24. März 2010 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber Bw. bekämpft den Einkommensteuerbescheid 2005, der vom Finanzamt im fortgesetzten Verfahren erlassen wurde, nachdem der ursprüngliche Bescheid vom Unabhängigen Finanzsenat unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde 1. Instanz aufgehoben worden war (vgl. UFS 27.5.2008, RV/0339-S/07).

Das Finanzamt unterzog 2005 einer Außenprüfung und ergänzte seine Ermittlungen. Diese Maßnahme führte im Bereich der in der zitierten Entscheidung unter Punkt 2-4 aufgezeigten

Fragestellungen zu keiner Beanstandungen. Die Verfahrensparteien sehen keinen Grund, von den bisherigen Besteuerungsgrundlagen abzugehen.

Einzig strittig blieb deshalb die Beurteilung des unter Punkt 1 aufgezeigten Problemkreises der Sechstelbegünstigung, bezüglich dessen auch auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden darf.

Das Finanzamt blieb auch nach der Ergänzung des Ermittlungsverfahrens bei seiner Beurteilung und verweigerte weiterhin die begünstigte Besteuerung anteiliger Ambulanzgebühren in Höhe von EUR ###,## als Einkünfte gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988. Der Berufungswerber bekämpft diese Rechtsansicht und beantragt die Anwendung dieser Begünstigung.

In der rechtskräftigen Aufhebung des Unabhängigen Finanzsenats brachte dieser seine Rechtsanschauung mit folgenden Worten zum Ausdruck (Seite 11):

In den Akten sind derzeit mehrere entscheidungsrelevante Sachverhaltselemente nicht dokumentiert:

- *Da nur Bezüge begünstigt besteuert werden dürfen, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR 1 Monat) gezahlt werden, muss die rechtliche Basis für den monatlichen Grundlohn (Dienstvertrag, Gesetz, ...) untersucht werden. Nur dann kann nämlich beurteilt werden, ob sich die strittigen „Ambulanzgebühren“ ausreichend von diesen abheben oder ob es sich dabei um einen Teil dieses Grundlohnes handelt. Dazu ist den Akten derzeit nichts zu entnehmen, weshalb die diesbezüglichen Ermittlungen nachzuholen sein werden.*
- *Es ist nicht aktenkundig, ob das Schreiben aus dem Jahre 1998, das derzeit die einzige Beurteilungsbasis bildet, trotz Änderung der zugrunde liegenden Verordnung im Jahr 2000 immer noch rechtlich aktuell ist. Diese Frage konnte weder von den Vertretern des Finanzamtes noch von den steuerlichen Vertretern des Bw. beantwortet werden. Letztere beantragten vielmehr, die bisherige lohnverrechnungsmäßige Behandlung näher zu untersuchen. Es wird deshalb in der Folge durch Befragung der zuständigen Organe des Arbeitgebers sowie durch Parteieneinvernahme zu klären sein, auf welcher Grundlage die Auszahlungen für den strittigen Zeitraum 2005 rechtlich basierten.*

Diese Sachverhaltselemente sind unabdingbar, um die rechtliche Qualifikation etwaiger „Sonderzahlungen“ beurteilen zu können. Erst nach deren Erhebung wird die endgültige Beurteilung der strittigen Rechtsfrage möglich sein.

Nur dann, wenn die derzeitige Vermutung bestätigt wird, dass die quartalsmäßigen Zahlungen tatsächlich auf einem eigenen Rechtstitel beruhten und tatsächlich nicht monatlich sondern für längere Perioden fällig wurden, kommt die beantragte begünstigte Besteuerung in Frage. Die bloße vierteljährliche Auszahlung von Beträgen würde die Zahlungen nämlich noch nicht zu begünstigt zu steuernden Sonstigen Bezügen machen (vgl. VwGH 12.3.1963, 0808/62).

Sollten tatsächlich Sonderzahlungen vorliegen, ist der besondere Berechnungsmodus des § 67 Abs. 2 zu beachten. Dazu wäre es für jeden Auszahlungszeitpunkt zu untersuchen, welche laufenden Bezüge schon bisher zufließen und ob die Sonderzahlungen im hochgerechneten Jahressechstel Deckung fanden.

Die zusätzlichen Untersuchungen des Finanzamtes beschränkten sich auf die Befragung des Leiters Rechnungswesen der XXX als Auskunftsperson, über die eine Niederschrift verfasst wurde (siehe unten).

Nach Abschluss der Prüfungshandlungen erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. Mai 2009. Es verweigerte wiederum die begünstigte Besteuerung der quartalsweisen Ambulanzgebühren und begründete dies im angeschlossenen Prüfungsbericht - auszugsweise - wie folgt:

Der Arztanteil an den Ambulanzgebühren ist gem. § 12 der Verordnung der Sbg. Landesregierung über die Sondergebühren als Arzthonorar für die Behandlung von Personen in den Anstaltsambulatorien vorgesehen. Aufgrund der speziellen Abrechnungsvorschrift sind die Arztanteile quartalsweise höher als in den restlichen Monaten, stellen aber keine Zahlung aus einem eigenen Rechtstitel dar.

Sämtliche Arztanteile an den Ambulanzgebühren werden monatlich laufend unter dem Zahlungstitel „AMBULANT“ abgerechnet. Diese Beträge werden sodann unter der Lohnart „SDG.Amb“ monatlich laufend in einer Summe über das Lohnkonto ausbezahlt.

Nachdem sich sonstige Bezüge deutlich durch den Rechtstitel und ihre unregelmäßige Zahlung von den laufenden Bezügen unterscheiden müssen, ist den zwölf mal jährlich abgerechneten und ausbezahlten Arztanteilen an den Ambulanzgebühren eine Behandlung gem. § 67 (1) und (2) zu verwehren.

Diese Rechtsansicht wird auch vom Leiter des Rechnungswesens der XXX geteilt.

In der dagegen eingebrachten Berufung rügt der Berufungswerber, dass das Finanzamt nicht auf die vom Finanzamt geforderten Erhebungen eingehe, sondern lediglich die Rechtsvermutung des Leiters Rechnungswesen zitiere. Es gehe klar hervor, dass die Landesregierung einen eigenen Beschluss getroffen habe, der weiterhin Gültigkeit besitze. Ebenso klar gehe hervor, dass deren Auszahlungen neben den monatlichen Zahlungen des Lohnes erfolgen.

Daher seien die Voraussetzungen zur Anerkennung dieser Zahlungen als dem Regime des § 67 EStG unterliegende Bezüge gegeben. Der Berufungswerber beantragte die Entscheidung durch den **gesamten Berufungssenat** sowie die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung**.

Nach Direktvorlage ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung forderte der Unabhängige Finanzsenat den erwähnten Regierungsbeschluss der Landesregierung an, der von den Krankenanstalten in Kopie vorgelegt wurde. Danach nahm die Landesregierung in der Sitzung vom 27. Oktober 1998 den bereits auf Seite 4 der Entscheidung RV/0339-S/07 zitierten Bericht (Schreiben vom 21. Oktober 2008) zur Kenntnis und stimmte der Auszahlung der Pauschalhonorierung zu.

Zusätzlich wurde vom Berufungswerber dessen Dienstvertrag (Sondervertrag gem. § 36 VBG) vom Juni 1993 vorgelegt.

In der am 24. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter wies noch einmal auf die pauschalierte Valorisierung der strittigen Ambulanzgebühren mit 1,5% p.a. hin. Es liege ein eigener Rechtstitel in Form des Regierungsbeschlusses vom 19. Oktober 1998 (Anmerkung durch den Unabhängigen Finanzsenat: richtig 27. Oktober 1998) vor. Die Auszahlungen unterscheiden sich nach Ansicht des steuerlichen Vertreters auch deutlich von den laufenden Bezügen und seien analog zu den quartalsweise ausbezahlten Sonderzahlungen der Beamten zu beurteilen.

Der Amtsbeauftragte bestritt das Vorliegen eines eigenständigen Rechtstitels für die Auszahlung der pauschalen Ambulanzgebühren. Es sei nur aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und Ersparnisgründen die Auszahlung für eine Tätigkeit, die monatlich entlohnt worden ist, zum Teil quartalsweise ausbezahlt worden. Es könne nicht sein, dass es der Arbeitgeber jederzeit in der Hand hätte, eine Entlohnung für bestimmte Leistungen entweder monatlich oder quartalsweise auszuzahlen und dadurch die Begünstigung des § 67 (EStG 1988) zu erreichen. Es seien nur die bisherigen (Anmerkung durch den Unabhängigen Finanzsenat: monatlich einzeln abgerechneten und ausbezahlten) Arztanteile entfallen und zum Ausgleich für sie ein jährlicher Pauschalbetrag in quartalsmäßigen Tranchen ausbezahlt worden. Es sei nur ausgetauscht worden.

Beide Verfahrensparteien stellten außer Streit, dass die Auszahlung der strittigen Beträge nicht monatlich, sondern quartalsweise erfolgte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes sowie der entscheidenden Behörde abgebildet ist und weitgehend bereits in der Entscheidung UFS 27.5.2008, RV/0339-S/07 dargestellt wurde.

1 Sachverhalt

Der Berufungswerber ist Primararzt an einem öffentlichen Krankenhaus im Bundesland Salzburg.

Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Nichtberücksichtigung der quartalsweise ausbezahlten, **pauschalen Ambulanzgebühren** als Sonderzahlungen im Sinne des § 67 Abs. 1 EStG 1988. Diese Bezüge wurden vom Dienstgeber zwar – offensichtlich ohne Kritik des Berufungswerbers - als E.a.n.s.A. behandelt, nicht aber begünstigt besteuert.

Unbestritten ist, dass die strittigen Bezugsteile – neben anderen jeweils monatlich neu errechneten und ausbezahlten Sondergebührenteilen - quartalsweise und betraglich jeweils gleich bleibend ausbezahlt wurden. In Summe handelt es sich dabei um EUR ###,##.

| Zahlungsdatum | Leistungsperiode | Zahlbetrag |
|---------------|------------------|------------|
| 16.03.2005 | 02/2005 | ##, #1 |
| 30.06.2005 | 05/2005 | ##, #2 |
| 30.09.2005 | 08/2005 | ##, #2 |
| 31.12.2005 | 11/2005 | ##, #2 |
| Gesamt | | ###, ## |

Mit den schon bisher begünstigt behandelten Sonderzahlungen verlangt der Berufungswerber somit die Versteuerung von insgesamt EUR #.###, #1 als Sonstige Bezüge (davon EUR 620,00 steuerfrei und EUR #.###, #2 mit 6%).

Die Auszahlungszeitpunkte der einzelnen Bezugsbestandteile wies der Berufungswerber auf Anforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat mit Ausdrucken der XXX und deren Übertragung in eine excel-Tabelle nach. Diese Tabelle wurde vom Unabhängigen Finanzsenat dahingehend korrigiert, dass die quartalsweisen Auszahlungen der pauschalen Ambulanzgebühren jeweils in den Monaten März, Juni, September und Dezember erfolgten. Die in die Tabelle vom Unabhängigen Finanzsenat ganz unten eingefügte Berechnung zeigt, dass die strittigen Bezüge im monatlich gem. § 67 Abs. 2 EStG 1988 errechneten Jahres-Sechstel Platz finden.

Die rechtliche Basis für die pauschalen Ambulanzgebühren bildete der Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998 in Verbindung mit dem Schreiben vom 21.10.1998 (Verfasser: H***). Darin wird unter anderem ausgeführt (Hervorhebungen durch den Unabhängigen Finanzsenat):

Ausgleichsmaßnahmen für den Entfall des Arztanteiles an den Ambulanzgebühren für die Jahre 1998 und folgende; Novellierung der Sondergebührenordnung; Änderung der Ärztedienstordnung.

1. Ausgangslage/Problemstellung

a) Arztanteil an den Ambulanzgebühren

Gemäß § 8 der Verordnung ... LGBl.Nr. 28/1976 idF LGBl.Nr. 19/1997 erhalten die Primärärzte und nachgeordneten Ärzte von den Vergütungen für Leistungen der Anstaltsambulatorien einen Arztanteil von der Ambulanzgebühr. ... Bemessungsbasis für diesen Arztanteil ist das aufgrund des Ambulanzvertrages vereinbarte Entgelt, welches von den Sozialversicherungsträgern für die Behandlung von sozialversicherten Patienten an die Krankenanstalten entrichtet wurde.

Seit der Neugestaltung des Finanzierungssystems ab 1.1.1997 werden Ambulanzleistungen nicht mehr einzeln abgegolten, sondern den Krankenanstalten pauschale Vergütungen für Ambulanzleistungen zuerkannt. Da auf **Einzelleistungen dabei nicht mehr abgestellt wird**, entfällt auch die Anknüpfungsmöglichkeit zur Ermittlung eines Arztanteiles.

Mit Beschluss vom 5. September 1997 ... hat die Salzburger Landesregierung genehmigt, dass den Ärzten eine Pauschalhonorierung für ihre Ambulanztätigkeit des Jahres 1997 in der Höhe von % des Arztanteiles aller im Jahr 1996 mit den Sozialversicherungsträgern abgerechneten Leistungen gewährt wird.

Über die Fortsetzung dieser Pauschalhonorierung war mit den Ärzten der landeseigenen Krankenanstalten zu verhandeln.

...

2. Verhandlungsergebnis

a) Ersatz für entfallende Arztanteile an den Ambulanzgebühren

Den Ärzten wird ..., beginnend mit 1.1.1998, zum Ausgleich der seit 1.1.1997 entfallenden Arztanteile an den Ambulanzgebühren ... **ein jährlicher Pauschalbetrag** in Höhe von #% der von den Sozialversicherungsträgern ... für das Jahr 1996 bezahlten Beträge für ambulante Leistungen zur Abgeltung der Ansprüche der Ärzte für Ambulanztätigkeit bezahlt.

...

Diese Beträge werden jährlich jeweils mit einem Fixsatz von 1,5% wertgesichert. Der aus dieser Wertsicherung resultierende absolute Steigerungsbetrag errechnet sich für das jeweilige Abrechnungsjahr aus der Summe der Zahlungen an die Ärzte aus dem jeweils vorangegangenen Jahr und ist in der Folge bei den jeweiligen **Tranchenzahlungen jeweils quartalsweise** am 25.6., 25.9., 25.12. jeden Jahres sowie am 25.3. des Folgejahres zu berücksichtigen. ...

Die Regelung über die Zuerkennung des dargestellten Pauschalbetrages ist nicht befriedigend. Sollte es zu einer Veränderung des Systems der Krankenanstaltenfinanzierung kommen ... so endet diese Regelung mit dem Inkrafttreten der neuen Finanzierungsregelungen. ...

...

Die Primärärzte der landeseigenen Krankenanstalten legen Wert auf die Feststellung, dass sie den Rechtsstandpunkt vertreten, dass es sich bei den Ansprüchen der Ärzteschaft aus und im Zusammenhang mit Ambulanzgebühren um solche **arbeitsentgeltrechtlicher bzw. besoldungsrechtlicher Natur** handle, die einer einseitigen Kürzung durch den Dienstgeber selbst im Rahmen einer „Neugestaltung des Finanzierungssystems“ nicht zugänglich seien und daher die Salzburger Landesregierung – auch mangels diesbezüglicher Kompetenzen nicht beschlussmäßig darüber absprechen könne, ob der Ärzteschaft diese Ansprüche weiterhin zu gewähren seien oder nicht. Die bestehenden Ansprüche der Ärzteschaft können nach deren Meinung eine Änderung nur durch eine im beiderseitigen Einvernehmen erzielte Vereinbarung zwischen Dienstnehmern und Dienstgeber erfahren. Jedenfalls seien die Ansprüche der Ärzteschaft unabhängig von den finanziellen Rahmenbedingungen für die Finanzierung von ambulanten Leistungen der Krankenanstalten.

Der Ärzteschaft der landeseigenen Krankenanstalten wurde wiederholt mitgeteilt, dass diese von ihnen eingenommene Rechtsposition von der Dienstgeberseite nicht geteilt wird, da es sich bei der Regelung der **Ambulanzgebühren** stets um einen **hoheitlichen Akt des Verordnungsgebers** gehandelt hat, eine individuelle Vertragsregelung diesbezüglich nicht besteht und insbesondere auch die Höhe des diesbezüglichen Einkommens vom Ambulanzgebührenaufkommen (Abgeltung durch Sozialversicherungsträger) stets abhing und abhängt. Die diesbezügliche Verordnungsermächtigung trifft das Salzburger Krankenanstaltengesetz in eindeutiger Weise. Aus diesem Grund wird mit der Ärzteschaft der landeseigenen Krankenanstalten in dieser Angelegenheit auch keine Vereinbarung getroffen, sondern es erfolgt eine einseitige Festlegung durch die Landesregierung, der lediglich Gespräche mit Vertretern der Ärzteschaft zur Herstellung eines möglichst weitgehenden Einvernehmens vorangingen.

b) Novellierung der Sondergebührenordnung und der Ärztedienstordnung

...

bf) Eine neuerliche Änderung der Sondergebührenordnung erfolgt frühestens mit Wirkung vom 1.1.2008. Eine Neuregelung vor diesem Zeitpunkt wird nur dann vorgenommen, wenn sich

- die rechtliche Rahmenbedingungen über die Sondergebühren ändern oder
- die Zahl der an den Landeskliniken Salzburg beschäftigten Ärzte (korrigierte Vollkräfte) gegenüber dem Durchschnitt des Jahres 1998 um mehr als 15% erhöht.

Der Leiter Rechnungswesen der Krankenanstalten (XXX) gab dazu am 16. Dezember 2008 niederschriftlich an (Hervorhebungen durch den Unabhängigen Finanzsenat):

Die historische Entwicklung dieser Ambulanzgebühren stellt sich so dar, dass bis zum Jahr 1996 die Primärärzte genauso wie bei den stationären Sondergebühren Rechnungen für

erbrachte Leistungen gestellt haben. Diese wurden dann vom jeweiligen Kostenträger bezahlt. Mit der Umstellung des Finanzierungssystems im Jahr 1997 erfolgte eine pauschale Abrechnung der erbrachten Leistungen in den Ambulanzen. Die Ambulanzgebühren wurden **vor dieser Umstellung** so wie auch die stationären Sondergebühren **monatlich** ausbezahlt. Da bei den Ärzten durch diese Umstellung diese Einkommensteile wegfielen, verlangten sie eine andere Regelung. In der Folge wurde die, im Schreiben vom 21.10.1998 dargestellte, Lösung getroffen und von der Landesregierung mit Regierungsbeschluss abgesegnet. Warum hier eine **quartalsweise Auszahlung vereinbart** wurde kann ich nicht sagen, wahrscheinlich aus Vereinfachungs- und Arbeitersparnisgründen. Damit erfolgte **keine Entlohnung der einzelnen Leistungen mehr**, sondern erfolgte eine Verteilung nach dem vereinbarten Schlüssel.

Der Vollzug der Auszahlung erfolgt quartalsweise, bei unterjährigem Ausscheiden des Arztes erfolgt die Abrechnung aber stichtagsbezogen, d.h. er bekommt den entsprechenden Anteil der Quartalszahlung.

Neben dieser Ambulanzpauschale gibt es noch die laufenden Ambulanzsondergebühren, die die Ärzte **monatlich abrechnen**, vor allem mit Selbstzahlern. In der Lohnverrechnung wurden diese beiden Sondergebühren im Jahr 2005 nicht getrennt und als laufender Bezug versteuert. Die Auszahlung erfolgte sowohl an die Primärärzte als auch an die nachgeordneten Ärzte quartalsweise. Die im Schreiben vom 21.10.1998 festgeschriebene Vereinbarung **war auch noch im Jahr 2005** und ist auch jetzt noch **Grundlage für die Auszahlung** dieser Ambulanzgebühren, trotz zwischenzeitlich ergangener Verordnung im Jahr 2000.

Die Primärärzte wurden nach landesgesetzlichen Vorschriften entlohnt, Sonderverträge gibt es hauptsächlich für Primärärzte, die in Bereichen tätig sind, wo keine Sondergebühren anfallen. Die gesetzliche Grundlage ist das Landesvertragsbedienstetengesetz, Landesbeamtenvorschriften werden kaum mehr zur Anwendung gebracht.

Arbeitgeber der Ärzte ist das Land Salzburg, sowohl der Grundgehalt als auch die Sondergebühren werden vom Land Salzburg zur Auszahlung gebracht, die XXX refundiert die Kosten an das Land Salzburg.

Als Ergebnis ist damit festzuhalten:

Zur Beurteilung der Auszahlung der Sondergebühren liegen die folgenden Fakten vor:

- Rechtsgrundlage für die Sondergebühren ist im Normalfall § 8 der Verordnung zu den Sondergebühren Landeskrankenanstalten und Landesnervenklinik (bis 1999: Landesgesetzblatt Salzburg 28/1976) bzw. § 12 der Sondergebührenverordnung Landeskliniken (gültig ab 1.1.2000: Landesgesetzblatt Salzburg 10/2000).
- Die hier strittigen pauschalen Ambulanzgebühren basieren hingegen hinsichtlich Höhe und Form der Auszahlung auf dem oben zitierten Schreiben der Holding der Landeskliniken Salzburg vom 21. Oktober 1998 bzw. dem dazugehörigen Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998.
- Die konkrete Umsetzung wurde durch die Niederschrift mit dem Leiter Rechnungswesen vom 16. Dezember 2008 dokumentiert.

Bei den Beträgen, auf die sich der Antrag auf begünstigte Besteuerung bezieht, handelt es sich um einen jährlichen Pauschalbetrag, der sich von den laufenden Bezügen abhebt und der klar nachvollziehbar auch in einem eigenen vierteljährlichen Rhythmus unter dem Titel „Ambulant“ zur Auszahlung gelangt.

Die Auszahlung erfolgt in vier im Wesentlichen gleich bleibenden Beträgen, wobei die letzten drei Zahlungen jeweils den um 1,5% erhöhten Betrag der ersten Zahlung darstellen. Scheidet ein Arzt vor Ablauf eines Quartals aus, erhält er nur einen quotenmäßigen Anteil.

Die XXX erfasste sämtliche Ambulanzgebühren am Lohnkonto unter der gleichen Lohnart als laufenden Bezug.

Die Vertreter des Finanzamt schlossen daraus, dass eine begünstigte Besteuerung deshalb nicht möglich sei, weil es sich bei dieser Pauschalhonorierung nur um die pauschale, quartalsmäßige Abgeltung monatlicher Leistungen handle (Punkt 1 des Schreibens vom 21.10.1998). Der Berufungswerber bestreitet dies.

Sozialabgaben oder andere Werbungskosten (z.B. WBF etc.) wurden von den ausbezahlten pauschalen Ambulanzgebühren nicht einbehalten.

1.2 Landesgesetzliche Grundlagen

Der Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998 bezog sich ursprünglich auf § 8 der Verordnung zu den Sondergebühren Landeskrankenanstalten und Landesnervenklinik (Landesgesetzblatt Salzburg 28/1976), der den Arztanteil an Ambulanz-Sondergebühren regelte. Diese bis 31.12.1999 in Geltung stehende Verordnung unterschied nicht zwischen Leistungen an Patienten mit und ohne Sozialversicherungspflicht und sah im § 1 für beide Patientengruppen Ambulanz-Sondergebühren vor.

Seit 2000 und damit auch im Jahr 2005 werden die Sondergebühren durch die Sondergebührenverordnung Landeskliniken (Verordnung der Salzburger Landesregierung vom 15. Dezember 1999 über die Sondergebühren am Landeskrankenhaus Salzburg (St-Johanns-Spital), an der Landesnervenklinik Salzburg (Christian-Doppler-Klinik) und dem Landeskrankenhaus St Veit im Pongau – LGBl Nr. 10/2000) geregelt.

Die Höhe der Ambulanz-Sondergebühren findet sich in § 12 leg.cit. Ein Anspruch auf Sondergebühren und damit auf Arzthonorare existiert dabei aber gem. § 1 Abs. 2 Sondergebührenverordnung Landeskliniken seit 1.1.2000 nur mehr für

- Patienten, die in die Sonderklasse aufgenommen werden (stationär),
- und Patienten, die Leistungen der Anstaltsambulatorien in Anspruch nehmen, wenn die Behandlung nicht durch den Salzburger Krankenanstalten-Finanzierungsfonds (SAKRAF) abzugelten sind.

Seit 2000 haben damit die Ärzte keinen auf die Sondergebührenverordnung stützbaren Anspruch auf die Bezahlung ihrer Ambulanzleistungen für Patienten,

bei denen die Kostentragung beim Salzburger Krankenanstalten-Finanzierungsfonds (SAKRAF) liegt.

Die Kostentragung durch den SAKRAF wird für die Jahre 1997 bis 2000 durch das Salzburger Krankenanstalten-Finanzierungsfondsgesetz (kurz SAKRAF-Gesetz; LGBl. 13/1997) und für die Jahre ab 2001 durch das Salzburger Krankenanstalten-Finanzierungsfondsgesetz 2001 (kurz SAKRAF-Gesetz 2001; LGBl. 63/2001) geregelt.

Seit 2001 und damit auch 2005 sind die Leistungen der Krankenanstalten für sozialversicherungspflichtige Personen etc. („*Personen, für die ein Träger der Sozialversicherung gem. Art. 16 der Vereinbarung gem. Art. 15a B-VG über die Neustrukturierung des Gesundheitswesens und der Krankenanstaltenfinanzierung leistungspflichtig ist*“) gem. § 2 Z 1 SAKRAF-Gesetz 2001 durch diesen Fonds zu tragen.

Die Krankenanstalten werden dafür pauschal – durch **vierteljährliche Zahlungen** (§ 12 Abs. 4 SAKRAF-Gesetz bzw. § 12 Abs. 6 SAKRAF-Gesetz 2001) - abgegolten. Im Gegenzug dürfen Ambulanzleistungen (seit 1997) nicht mehr einzeln mit den Sozialversicherungsträgern abgerechnet werden.

Die Auszahlung der pauschalen Ambulanz-Gebühren an die Ärzte basiert spätestens seit 2000 nicht mehr auf § 8 der „alten“ Verordnung Sondergebühren. Sie stützt sich rechtlich nur mehr auf den Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998.

Die Auszahlung der **verbleibenden Sondergebühren** für Ambulanzleistungen, die vor allem für die Behandlung von „Selbstzahlern“ zur Verrechnung gelangen (vgl. Niederschrift B*** vom 16. Dezember 2008), erfolgt grundsätzlich weiterhin **monatlich** (§ 12 Sondergebührenverordnung Landeskliniken), obwohl die Verordnung keine Regeln über die Form, den Zeitpunkt und die näheren Details der laufenden Auszahlungen der Sondergebühren enthält. Tatsächlich gelangten die Sondergebühren wie erwähnt monatlich zur Auszahlung.

Nur die hier zur Diskussion stehenden mit einem **Jahresbetrag pauschalierten** Ambulanzgebühren (Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998) wurden **vierteljährlich** flüssig gemacht.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Steuerrechtliche Rechtsgrundlagen

Die Rechtsgrundlagen für die Sechstelbegünstigung wurden schon in der Berufungsentscheidung UFS 27.5.2008, RV/0339-S/07 wie folgt dargestellt:

§ 67 EStG 1988 sieht die begünstigte Besteuerung bestimmter Bezüge vor:

(1) *Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere **einmalige Bezüge** (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. ...*

(2) *Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 1 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein **Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten** laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen.*

Laufende Bezüge bilden den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen. Das sind die regelmäßigen Zahlungen, die der Arbeitgeber für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR Monat) leistet, mögen sie auch der Höhe nach schwankend sein, verspätet oder im Voraus gezahlt werden. Ferner gehört zum Wesen des laufenden Arbeitslohnes, dass er für den Zeitraum, auf den er sich bezieht, die einzige Lohnzahlung darstellt.

Sonstige Bezüge gelten hingegen Leistungen des Dienstnehmers ab, die **verschiedene Lohnzahlungszeiträume betreffen** (Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 67 Abs. 1 und 2 EStG, Tz 2.2).

Das sind nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte solche Bezüge, die nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (in der Regel ein Zeitraum von einem Monat) geleistet werden (VwGH 19.3.1997, 95/13/0070).

Das Wesen der sonstigen Bezüge ist durch Lohnteile charakterisiert, die der Arbeitgeber neben, also **zusätzlich zum laufenden Lohn** bezahlt, wobei dies aus äußeren Merkmalen ersichtlich sein muss. Zu den Sonstigen Bezügen zählen daher Sonderzahlungen, wie etwa ein 13ter, 14ter oder 15ter Monatsgehalt (VwGH 27.9.2000, 2000/14/0087).

Der sonstige Bezug muss sich sowohl durch den Rechtstitel, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden (vgl. etwa VwGH 27. 6. 2001, 98/15/0121 mwN). Dieser **Rechtstitel** wird sich im Regelfall aus gesetzlichen Bestimmungen, Kollektivvertrag, Dienstordnung, Dienstvertrag oder andere vertragliche Festsetzung ergeben.

Macht der Arbeitgeber Versicherungsprämien für den Arbeitnehmer nicht für den monatlichen Grundlohnzeitraum zusammen mit den laufenden Bezügen flüssig, sondern zahlt er diese tatsächlich in Form einer vierteljährlichen Prämienentrichtung an die Versicherungsanstalt, so handelt es sich dabei um Sonstige Bezüge (vgl. VwGH 19.3.1997, 95/13/0070). Nach Ansicht des Höchstgerichtes kommt es nämlich auf die monatliche "Zuordenbarkeit" ebenso wenig an wie darauf, ob auf die Zahlungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Lagerung vom Arbeitnehmer "Einfluss" genommen werden kann.

Es ist allerdings unzulässig, laufende Lohnzahlungen ohne Vorhandensein eines Rechtstitels zu spalten, die abgespaltenen Teile mehrerer Lohnzahlungszeiträume in einer Summe auszuzahlen und derart einen "sonstigen Bezug" zu konstruieren (vgl. das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis VwGH 19.11.1969, 1157/68). Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann deshalb mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht zur begünstigten Besteuerung führen (*Reichel/Fellner in Hofstätter/Reichel*, aaO, § 67 Abs. 1 und 2 EStG Tz 2.4 mwN).

Zusammenfassend müssen Sonstige Bezüge deshalb die folgenden besonderen Merkmale aufweisen (vgl. *Doralt/Knörzer in Doralt*, Kommentar zum EStG 10. Lfg., § 67 Tz 4 mwN):

- Die Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (idR 1 Monat) gezahlt werden.
- Es müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgegolten werden.
- Die Leistung muss aufgrund eines besonderen Rechtstitels erfolgen.
- Die tatsächliche Auszahlung muss sich von den laufenden Bezügen unterscheiden.

Der letztgenannte Kommentar bezeichnet etwa die Behandlung von **zwölfmalig ausbezahlten Klassegeldern** an das Pflegepersonal als laufenden Bezug als sachlich nicht zu rechtfertigen und als zumindest rechtspolitisch abzulehnen. Er zeigt aber keinen gesetzeskonformen anderen Weg zur Lösung dieses Problems auf und kommt nicht zum Schluss, dass diese – unbefriedigende - Behandlung den rechtlichen Vorschriften widersprechen würde (*Doralt/Knörzer*, aaO, § 67 Tz 4.1). Er unterstreicht die Schädlichkeit von monatlichen Auszahlungen vielmehr mit einem Beispiel und führt aus (*Doralt/Knörzer*, aaO, § 67 Tz 7):

*Werden z.B. der 13. und 14. Monatsbezug laufend anteilig mit dem laufenden Arbeitslohn ausbezahlt, sind sie als laufender Arbeitslohn (zusammen mit diesem) nach dem Tarif zu versteuern (VwGH 30.9.1980, 2525/80 mwN sowie LStR 2002 Rz 1050). Eine gleichmäßige Aufteilung eines sonstigen Bezuges auf zwölf Zahlungen im Jahr ist daher für die Behandlung als sonstiger Bezug iSd § 67 schädlich, **nicht schädlich ist dagegen die Aufteilung auf vier Auszahlungen**, also dreimonatige Auszahlungen, wie insbesondere die Aufteilung bei den sonstigen Bezügen von Beamten; eine scharfe Trennlinie existiert nicht, sie richtet sich vielmehr nach der durch die Lohn- und Gehaltsstruktur zum Ausdruck gebrachten Verkehrsauffassung (VwGH 11.6.1963, 0397/62).*

Werden Provisionen (etwa für erbrachte Umsätze oder Dienstleistungen) monatlich ausgezahlt, dann sind sie als laufende Bezüge zu versteuern. Dies gilt auch dann, wenn die monatlichen Zahlungen nur "vorschussweise" geleistet und erst später endgültig abgerechnet werden (vgl. VwGH 12.3.1963, 0808/62).

2.2 Das bedeutet für den konkreten Fall

Eigenständiger Rechtstitel

Der Berufungswerber behauptet, diese Bezüge stünden aufgrund eines eigenen Rechtstitels zu und würden zusätzlich zu den laufenden Bezügen gewährt.

Das Finanzamt gestand in der Berufungsvorentscheidung zwar zu, dass die Arztanteile aufgrund der speziellen Abrechnungsvorschrift quartalsweise höher als in den restlichen Monaten seien, es bestritt jedoch, dass sie aufgrund eines eigenen Rechtstitels ausbezahlt worden seien. In der Begründung zum ESt-Bescheid ging es davon aus, die Auszahlung sei in § 12 Sondergebührenverordnung Landeskliniken geregelt.

Wie oben nachgewiesen wurde, ist dem Berufungswerber Recht zu geben. Die Auszahlung des jährlichen Pauschalbetrages erfolgt zumindest im Jahre 2005 auf Basis eines eigenständigen Rechtstitels, dem Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998, und nicht auf Basis der Sondergebührenverordnung.

Aus § 1 Abs. 2 Z 2 Sondergebührenverordnung Landeskliniken geht nämlich (seit 2000) die eindeutige Einschränkung der Arztanteile für die Behandlung von Patienten in den Anstaltsambulatorien auf die sogenannten „Selbstzahler“ hervor.

Die pauschale Auszahlung des Ersatzes für den Wegfall der bis 1999 noch durch die (damalige) Sondergebührenordnung geregelten Ambulanzgebühren für eine bestimmte Patientengruppe kann deshalb nicht mehr auf diesen Rechtstitel gestützt werden.

Der **Rechtstitel** für die Auszahlung des **jährlichen Pauschalbetrag in quartalsmäßigen Tranchen** besteht seit 2000 und damit auch 2005 ausschließlich im **Regierungsbeschluss vom 27. Oktober 1998**. Die Auszahlung der Beträge unterscheidet sich deshalb auch durch den Rechtstitel eindeutig von allen anderen (laufenden) Bezügen.

Dem Finanzamtes ist zwar insofern zuzustimmen, als es nicht der freien Disposition des Arbeitgebers obliegt, die begünstigte Besteuerung von laufenden Bezugsteilen durch die quartalsmäßige Auszahlung herbeizuführen, dieser Verdacht lässt sich aber im konkreten Fall keinesfalls verifizieren.

Der Grund für die Neuregelung dieser Bezugsteile liegt nicht in einer willkürlichen Verschiebung. Es liegen weder Anhaltspunkte dafür vor, dass diese abgabenrechtlich (mit)beeinflusst gewesen wäre, noch war sie allein von Willensentscheidungen des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers abhängig. Sie resultierte aus einer – von völlig anderen Motiven geleiteten – Umstrukturierung der Finanzierung der Krankenanstalten und kann nicht in Verbindung mit Steuerspareffekten gebracht werden.

Eigenständiger Auszahlungsmodus

Dabei ist es auch unerheblich, aus welchen Gründen die neuen Auszahlungen in der hier zu beurteilenden Form gewählt wurden. Bei den „pauschalen Ambulanzgebühren“ handelt es sich um einen Jahresbetrag, der in vier Tranchen zu Auszahlung gelangte. Die Zahlungen wurden nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum (das Monat), sondern zusätzlich geleistet und gelten Leistungen pauschal ab, die in einem ganzen Jahr erbracht wurden. Der auszahlende Betrag blieb immer gleich und wird jährlich um einen fixen Evaluierungsprozentsatz erhöht. Dieser Auszahlungsmodus unterscheidet sich damit klar von dem der laufenden Bezüge. Es ist dabei unerheblich, ob er „aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung“ gewählt wurde (wie es vom Leiter Rechnungswesen der XXX vermutet wurde) oder etwa im Zusammenhang mit der quartalsweisen Flüssigmachung der Finanzierungsmittel aufgrund des SAKRAF steht.

Zusammenfassung

Da damit feststeht, dass die quartalsmäßigen Zahlungen spätestens seit dem Jahr 2000 tatsächlich auf einem **eigenen Rechtstitel** beruhten und nicht monatlich sondern **jeweils quartalsmäßig** für längere Perioden fällig wurden, hat die Besteuerung unter Anwendung der Begünstigung des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen.

Auch der besondere Berechnungsmodus des § 67 Abs. 2 (vgl. UFS 27.2.2003, RV/0894-S/02 und die Berechnung in der ANLAGE) steht dem nicht entgegen. Da von den gegenständlichen Zahlungen durch den Arbeitgeber keine weiteren Beiträge in Abzug gebracht wurden (Sozialversicherung, WBF etc.), kann eine diesbezügliche weitere Untersuchung unterbleiben.

Der Berufung war deshalb stattzugeben und die Besteuerung mit dem fixen Steuersatz von 6% durchzuführen (siehe Berechnungsblatt).

Beilagen: ANLAGE

Berechnungsblatt

Salzburg, am 24. März 2010