

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache Dr. XY, vertreten durch die Dr. Ferdinand Jenni Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Jahngasse 18, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. August 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die in Deutschland in Grenznähe ansässige Beschwerdeführerin war bis 31. August 2008 als Oberärztin am Krankenhaus A tätig. Neben den daraus erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, für die das Besteuerungsrecht nach der Grenzgängerbestimmung des Art. 9 Abs. 3 DBA-Deutschland unbestritten der Bundesrepublik Deutschland zukam, hat sie bis einschließlich 2007 im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt, die aus Entgelten für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Poolgelder) resultierten und unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales (12%) gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wurden.

Betreffend das Jahr 2008 hat die steuerliche Vertretung die (beschränkt steuerpflichtigen) Einkünfte aus selbständiger Arbeit unter Verweis auf die aus den vorgelegten Schriftsätzen des deutschen Steuerberaters der Beschwerdeführerin sowie des deutschen Finanzamtes hervorgehende Ansicht, dass die aus den Poolgeldern herrührenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit ebenfalls der deutschen Besteuerungshoheit unterliegen, mit Null erklärt.

Das Finanzamt ging demgegenüber weiterhin von einem inländischen Besteuerungsanspruch aus und brachte die Poolgelder im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Ansatz, wobei das Betriebsausgabenpauschale unberücksichtigt blieb. Begründend wurde unter Verweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15. Februar 2007, RV/0579-L/04, ausgeführt, dass aufgrund der Mitbenützung der allgemeinen Einrichtungen des Krankenhauses eine feste Einrichtung anzunehmen sei und das Betriebsausgabenpauschale nicht zustehe, weil die ausgeschütteten Poolgelder bereits um den sogenannten "Hausanteil" (für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur etc.) gekürzt seien.

In der dagegen erhobenen Berufung hat die steuerliche Vertretung im Wesentlichen vorgebracht, dass nach Rechtsansicht der deutschen Steuerverwaltung neben den Bezügen aus nichtselbständiger Arbeit auch die zusätzlich vergüteten Poolgelder dem deutschen Steuerregime unterlägen und im Hinblick auf die gegenteilige Rechtsansicht der österreichischen Abgabenbehörde daher ein Besteuerungskonflikt zwischen Österreich und Deutschland gegeben sei, der zu einer Doppelbesteuerung der Einkünfte führe. Es werde deshalb ein Verständigungsverfahren angeregt, um eine Einfachbesteuerung herbeiführen zu können.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hingewiesen hat, dass die Mitbenützung von allgemeinen Einrichtungen des Krankenhauses durch eine dort tätige Anästhesistin zum Vorliegen einer festen Einrichtung führe, zumal im Hinblick auf die Dauer der Tätigkeit (ca. 13 Jahre) im Krankenhaus, wo sie ua. auch mit dem Ausbau des Leistungsangebotes der Abteilung für Anästhesie und Intensivmedizin befasst gewesen sei, als erwiesen anzunehmen sei, dass ihr dort eine entsprechende Infrastruktur (für welche die Poolgelder entsprechend gekürzt worden seien) zur Verfügung gestanden sei, hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Nachdem vom deutschen Bundeszentralamt für Steuern betreffend die Besteuerung der in Rede stehenden Sonderklassegebühren mit Schreiben vom 19. September 2012 ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA-Deutschland eingeleitet worden war, hat das Finanzamt aufgrund eines entsprechenden Ersuchens des Bundesministeriums für Finanzen am 8. März 2013 im Krankenhaus A weitere Erhebung durchgeführt. In der darüber erstellten Niederschrift gemäß § 143 BAO wurde Folgendes festgehalten:

"1) Stehen Frau Dr. X für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit stets dieselben Räumlichkeiten zur Verfügung?

Frau Dr. X standen stets dieselben Räumlichkeiten (Büro) zur Verfügung.

2) Kann Frau Dr. X für die Ausübung dieser Tätigkeit umgehend auf diese Räumlichkeiten zurückgreifen oder sind dafür gesonderte Vereinbarungen zB mit der Leitung des Krankenhauses A notwendig?

Ja; es waren keine gesonderten Vereinbarungen nötig.

3) *Hat Frau Dr. X das alleinige Verfügungsrecht über sämtliche oder einen Teil der Räumlichkeiten, die sie für die Ausübung der Tätigkeit benötigt? Wenn nicht: Wem steht noch die Möglichkeit der Benützung der Räumlichkeiten zu? Hat Frau Dr. X einen eigenen Arbeitsplatz innerhalb der Räumlichkeiten des Krankenhauses A, welchen sie für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit verwendet (zB Schreibtisch)?*

Im Büro waren zwei Ärztinnen untergebracht. Beide hatten ihren eigenen Schreibtisch zur freien Verfügung.

4) *Liegen vertragliche oder sonstige Vereinbarungen zwischen Frau Dr. X einerseits und dem Krankenhaus A oder dem Land Vorarlberg andererseits vor, welche sich auf den Ort der Ausübung der Tätigkeit beziehen?*

Nein."

Der Niederschrift angeschlossen waren weiters Fotos des Büros sowie der Schreibtische.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Außer Streit steht, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterlag und das Besteuerungsrecht für die aus ihrer Tätigkeit als Oberärztin am Krankenhaus A resultierenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach der Grenzgängerregelung des Art. 9 Abs. 3 DBA-Deutschland der Bundesrepublik Deutschland zukam. Unbestritten und im Einklang mit § 86 Vorarlberger Spitalgesetz (nach dessen Abs. 3 gebührt dem Rechtsträger der Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil von mindestens 25% des Arztehonorars) stehend ist weiters, dass ihr am Krankenhaus A die erforderliche Einrichtung zur Verfügung stand und die von ihr bezogenen Entgelte für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse um den sogenannten "Hausanteil" gekürzt waren. Zudem stand der Beschwerdeführerin mit zwei weiteren Ärztinnen ein Büroraum mit eigenem Schreibtisch zur Verfügung.

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 Pfléglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Auch nach deutschem Recht sind die Einkünfte eines Krankenhausarztes aus der Betreuung von Privatpatienten jenen aus selbständiger Arbeit zuzurechnen (vgl.

Herrmann-Heuer-Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 600 zu § 19 dEStG, Stichwort "Krankenhausarzt").

Nach Artikel 14 Abs. 1 DBA-Deutschland idF BGBl. III, Nr. 182/2002, dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Deutschland insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen.

Nach Lehre und Rechtsprechung entspricht der Begriff der "festen Einrichtung" in Art. 14 Abs. 1 DBA-Deutschland der in Art. 7 DBA-Deutschland angesprochenen "Betriebsstätte" und ist daher im selben Sinne auszulegen (vgl. Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Allgemeine Erläuterungen, Tz. 11 zu Z 14, sowie VwGH 15.2.2006, 2001/13/0319, und VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118, betreffend Art. 7 DBA-Schweiz).

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Deutschland bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Dem Tätigkeitsstaat steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit eines freiberuflich Tätigen somit nur dann zu, wenn er seine Tätigkeit dort unter Benutzung einer ihm gewöhnlich zur Verfügung stehenden festen Einrichtung ausübt. Unter einer "Einrichtung" ist grundsätzlich der "sachliche Apparat" zu verstehen, der die Grundlage und das Substrat für die unternehmerische Betätigung im Gaststaat darstellt. Erfasst sind Gebäude und Räumlichkeiten, aber auch Einrichtungen und Anlagen. Wesentlich ist, dass ein "gewisser Platz" zur Verfügung steht (vgl. Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 36).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff der festen (Geschäfts)Einrichtung betriebsbezogen zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird, wobei die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, umso geringer sind, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Anlage vollzieht (vgl. VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118, mwN).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im Falle eines in Deutschland ansässigen Unternehmensberaters, der ua. für ein Kreditunternehmen in Wien tätig war, wo ihm über den gesamten (mehrjährigen) Tätigkeitszeitraum ein eigener Büroraum samt üblicher Büroausstattung in den Büroräumlichkeiten zur Verfügung stand, das Vorliegen einer Betriebsstätte bejaht (vgl. VwGH 15.2.2006, 2001/13/0319). Ebenso

wird nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine österreichische Betriebsstätte im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz begründet, wenn einem Schweizer Agraringenieur im Rahmen seiner begrenzten Inlandsaufenthalte (weniger als 6 Monate im Jahr) während der jährlichen Erntezeit für seine Beratungstätigkeit ein als Büro eingerichteter Container zur Verfügung gestellt wird, in dem er seine Termine koordiniert sowie Besprechungen mit den Arbeitnehmern abhält und von dem aus er seine Dienstreisen antritt (vgl. VwGH 18.03.2004, 2000/15/0118).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es somit in erster Linie auf die Verfügungsmöglichkeit sowie in zweiter Linie auf die Besonderheiten des Betriebs bzw. der Tätigkeit an; es reicht aus, wenn es dem beschränkt Steuerpflichtigen „jederzeit möglich ist“ Räumlichkeiten seines inländischen Auftraggebers zu nutzen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2014, § 98 Rz 45).

In einem (weitgehend) gleichgelagerten Fall betreffend einen in Deutschland ansässigen und an einem oberösterreichischen Krankenhaus tätigen Arzt (abweichend vom vorliegenden Fall standen diesem im Krankenhaus offensichtlich weder eigene Diensträume noch ein eigener Schreibtisch zur Verfügung) hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 15. Februar 2007, RV/0579-L/04, festgestellt, dass die Mitbenützung der Einrichtungen des Krankenhauses im Zusammenhang mit der Vereinnahmung von Sonderklassegebühren eine feste Einrichtung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA-Deutschland begründet und das Besteuerungsrecht an den selbständigen Einkünfte daher dem Tätigkeitsstaat (Österreich) zusteht. Zur entscheidenden Frage, ob das bloße Mitbenutzungsrecht an den Einrichtungen des Krankenhauses die für die Annahme einer festen Einrichtung im Sinne des Art. 14 DBA-Deutschland erforderliche Verfügungsmacht zu begründen vermag, wurde auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Nun geht aus § 54 Abs. 3 des Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetzes 1997 (OÖ KAG 1997), das offensichtlich auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommt, hervor, dass dem Rechtsträger der Krankenanstalt im Zusammenhang mit der Verrechnung von Ärztehonoraren für die Behandlung von Sonderklassepatienten für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil in der Höhe von 25 % an den Ärztehonoraren gebührt.

Die Verrechnung einer solchen Gebühr hat aber zur Voraussetzung, dass das Krankenhaus den Ärzten, die solche Honorare für die Behandlung von Sonderklassepatienten verrechnen, die entsprechende Infrastruktur zu Verfügung gestellt hat. Damit hat es ihnen aber auch die Verfügungsmacht über jene sachliche Ausstattung, die für die Unternehmenstätigkeit erforderlich ist, eingeräumt (Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 43). Eine gewisse ständige Mitbenutzungsmöglichkeit hinsichtlich jenes sachlichen Apparates, der für die Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit nötig war, muss daher jedenfalls als gegeben erachtet werden und wurde vom Berufungswerber letztendlich auch nicht mehr bestritten (...).

Inwieweit eine derartige Mitbenutzungsmöglichkeit für die Annahme einer Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung begründende Verfügungsmacht als ausreichend angesehen wird, ist zugegebenermaßen in Lehre und Schrifttum umstritten und wurde diese Frage von den Gerichtshöfen in Österreich und Deutschland sowie in der Verwaltungspraxis (EAS-Beantwortung des Bundesministeriums für Finanzen) sehr fallbezogen gelöst, was darauf hindeutet, dass in jedem einzelnen Fall Intensität und Ausgestaltung der konkreten Mitbenutzungsmöglichkeit sowie das Verhältnis zu den beiden anderen Kriterien des "Betriebsstättenbegriffes" (funktionales, zeitliches Element) zu prüfen sind, um zu einer Lösung im Sinne der Intention der entsprechenden Vertragsbestimmung zu gelangen.

Urtz vertritt in Gassner/Lang/Lechner, a.a.O., S. 166, die Auffassung, dass es keinen Unterschied machen könne, ob etwa der freie Mitarbeiter eines Steuerberaters einen eigenen Raum für sich nutze oder sich den Raum mit anderen teilen müsse bzw. über einen abschließbaren Schreibtisch oder Schrank verfüge. Das Kriterium der Verfügungsmacht solle besser unter dem Aspekt der zeitlichen Dauer einer festen Einrichtung geprüft werden. Daher wäre auch nicht überzeugend, dass ein bloßes Mitbenutzungsrecht an einer festen Einrichtung nicht ausreichen solle.

Auch nach Züger in Gassner/Lang/Lechner, ebenda, S. 43ff, braucht der Unternehmer nicht die alleinige Verfügungsgewalt über eine Einrichtung. Je nach dem Betriebsgegenstand und der Nutzungsintensität kann es ausreichen, wenn sich mehrere Unternehmen eine gemeinsame Einrichtung teilen. Dem Betroffenen müsse es aber jedenfalls möglich sein, die sachliche Ausstattung soweit zu nutzen, als es für die Ausführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich sei, d.h. um diejenigen Handlungen vornehmen zu können, zu deren Vornahme die Betriebsstätte bestimmt sei. Insofern sei die nötige Verfügungsmacht berufsbezogen zu sehen und von den Erfordernissen der ausgeübten Unternehmertätigkeit abhängig (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144).

Unter diesen Gesichtspunkten erscheinen die Anforderungen, die an eine feste Einrichtung gestellt werden, im gegenständlichen Fall aber als gegeben, da dem Berufungswerber vom Krankenhaus jedenfalls nicht nur vorübergehend (seine selbständige Tätigkeit ist bzw. war auf längere Zeit angelegt!) jene sachliche Ausstattung - insbesondere Räumlichkeiten, Einrichtungsgegenstände und Apparate bzw. medizinische Geräte - in jenem Ausmaße zur Verfügung gestellt werden, in dem er sie benötigt. Wenn dies (z. B. im Rahmen von Operationen) großteils zusammen mit anderen Ärzten (anderen Unternehmern!) der Fall ist, so schadet dies nicht, da es für den gegenständlichen Betriebsgegenstand geradezu typisch ist, dass sich Ärzte (z.B. Operationsteam) eine gemeinsame Einrichtung teilen.

..."

Aus den dargelegten Gründen kann somit auch im Beschwerdefall kein Zweifel bestehen, dass der Beschwerdeführerin im Krankenhaus A eine feste Einrichtung zur Verfügung stand, der die erzielten Einkünfte zuzurechnen waren, zumal auch nach § 86 Abs. 3

Vorarlberger Spitalgesetz dem Rechtsträger der Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt ein Anteil von mindestens 25% des Ärztehonorars gebührt und die ärztlichen Leistungen mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen untrennbar verbunden sind. Zudem hat die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gegen die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 15.2.2007, RV/0579-L/04), auf die das Finanzamt im angefochtenen Bescheid wie auch in der Berufungsvorentscheidung verwiesen hat, nichts Konkretes vorgebracht. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführerin gegenständlich gemeinsam mit zwei Ärztinnen im Krankenhaus ein Büroraum mit eigenem Schreibtisch zur Verfügung stand.

Die steuerliche Erfassung der aus der Behandlung der Sonderklassepatienten resultierenden, hinsichtlich der Höhe unbestrittenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit erweist sich damit als rechtmäßig und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wird eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht berührt; das Bundesfinanzgericht ist betreffend der Frage des Vorliegens einer festen Einrichtung der im Erkenntnis angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 9. April 2014