



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. R., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000, 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die gemäß § 293b BAO erfolgte Berichtigung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend die gemäß § 293b BAO erfolgte Berichtigung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 werden aufgehoben.

Damit treten der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 vom 11. Juni 1999 sowie die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, erlassen jeweils am 7. Juni 2000, in ihrer ursprünglichen Fassung wieder in den Rechtsbestand.

Entscheidungsgründe

Der Bw. stellte seine zahnärztliche Tätigkeit im Sommer 1996 ein und bezog in den berufsgegenständlichen Jahren eine Pension vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) sowie eine Treueprämie der Wiener Gebietskrankenkasse (Einkünfte aus selbständiger Arbeit). Von den letztgenannten Einnahmen brachte der Bw. in den Jahren 1997 bis 2002 jeweils ein

Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 12% in Abzug und gelangte so zu den unter dem Titel Treueprämie errechneten Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Am 11. Juni 1999 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1997 gemäß der Erklärung des Bw.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer betreffend das Jahr 1998 erließ das Finanzamt am 29. März 2000 ein Ersuchen um Ergänzung in dem es dem Bw. u. a. mitteilte, dass die Geltendmachung eines Betriebsausgabenpauschales seiner Ansicht nach nicht zulässig sei, da es sich bei der Treueprämie der Ärztekammer um sonstige Einkünfte handle.

Der Bw. führte in Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens mit Schreiben vom 26. April 2000 diesbezüglich aus, dass es sich bei der in Rede stehenden Treueprämie nicht um eine Prämie der Ärztekammer, sondern um eine solche der Wiener Gebietskrankenkasse handle und dass derartige Treueprämien für einen pensionierten Arzt nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 22 iVm § 32 Z 2 EStG darstellten.

Am 7. Juni 2000 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 jeweils gemäß den Erklärungen des Bw. und setzte die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit für diese beiden Jahre somit unter Anerkennung des Abzuges eines Betriebsausgabenpauschales im o. a. Ausmaß fest.

Am 4. Februar 2003 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 sowie 2001 und wich in diesen von den Erklärungen des Bw. insofern ab, als es dem Abzug eines Betriebsausgabenpauschales bei den Einkünften des Bw. aus selbständiger Arbeit die Anerkennung versagte. Mit gleichem Datum berichtigte das Finanzamt die Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 gemäß der Bestimmung des § 293b BAO und brachte in diesen die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit in voller Höhe der von der Wiener Gebietskrankenkasse bezogenen Treueprämie zum Ansatz.

In der am 5. Februar 2003 gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt diesbezüglich u. a. aus, dass die Treueprämiezahlungen der WGK Einkünfte aus der ehemaligen selbständigen Tätigkeit des Bw. darstellten und dass bei selbständigen Einkünften die Inanspruchnahme der Basispauschalierung ab dem Jahre 1994 grundsätzlich möglich wäre. Voraussetzung sei jedoch, dass Umsätze im Sinne des § 1 UStG 1994 vorlägen. Somit sei die Inanspruchnahme der Basispauschalierung für den Bezug einer Treueprämie ausgeschlossen.

In der mit Schreiben vom 26. Februar 2003 gegen die gem. der Bestimmung des § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 erhobenen Berufung führte der Bw. u. a., aus, dass die Treueprämienzahlungen der WGK an ihn nachträgliche Einkünfte aus einer ehemaliger selbständiger Tätigkeit darstellten und daher im Rahmen seines

Unternehmens erzielt worden seien. Dies hätte zur Folge, dass Umsätze im Sinne des § 1 UStG vorlägen, da die Unternehmereigenschaft nicht mit der Einstellung der Leistungstätigkeit ende sondern auch noch nachträgliche Einnahmen zu erfassen seien. Da diese Umsätze im Sinne der Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG steuerbefreit seien, sei aus Vereinfachungsgründen auf deren Erklärung verzichtet worden.

Hinsichtlich der Bescheidberichtigung betreffend die Jahre 1997, 1998 und 1999 führte der Bw. aus, dass keine Rechtswidrigkeit auf Grund der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen gegeben sei, da im Ergänzungsauftrag des **damals** zuständigen Finanzamtes zur Einkommensteuererklärung 1998 vom 29. März 2000 die Streichung des Betriebsausgabenpauschales – mit anderer Begründung – zwar erwogen worden, jedoch nach seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2000 im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 anerkannt worden sei.

Am 20. April 2004 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2002 und versagte dem Abzug des vom Bw. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (wiederum Treueprämie der WGK) geltend gemachten Betriebsausgabenpauschales unter Hinweis auf die Begründung des Vorjahresbescheides abermals die Anerkennung.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 19. Mai 2004 Berufung und verwies hinsichtlich einer näheren Begründung auf die Berufung vom 26. Februar 2003.

In einem weiteren Schreiben vom 23. Juli 2004 führte der Bw. u. a. aus, dass er mit Schreiben vom 5. Juli 2004 über die Vorlage der anhängigen Berufungen verständigt worden sei. Aus diesem sei ersichtlich, dass vom Finanzamt nicht mehr das Nichtvorliegen von Umsätzen im Sinne des § 1 UStG, sondern die Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG als Begründung für die Nichtgewährung des Betriebsausgabenpauschales gem. § 17 Abs 1 EStG angesehen werde. Auf Grund dieser völlig neuen und bisher nie erwähnten Argumentationslinie des Finanzamtes werde zwecks Vermeidung von Missverständnissen und Verwaltungsaufwand nunmehr Stellung genommen.

Der Bw. führte diesbezüglich u. a. aus, dass es sich bei der in Rede stehenden Treueprämie um einen Sonderfall nachträglicher Betriebseinnahmen handelte, die in keinem Zusammenhang mit der nach § 4 Abs 1 EStG zu erstellenden Aufgabebilanz stünden. Da er zum Zeitpunkt dieser nachträglichen Betriebseinnahmen überhaupt kein Unternehmen mehr betreibe, könne in diesem Fall auch keine Gewinnermittlungsvorschrift für Unternehmer angewendet werden. Es sei daher logisch und zwingend, die Gewinnermittlungsvorschriften für außerbetriebliche Einkünfte, nämlich die Einnahmen-Ausgabenrechnung, anzuwenden.

Angemerkt wird, dass vom Bw. in sämtlichen berufsgegenständlichen Jahren Bestätigungen der Wiener Gebietskrankenkasse, in welchen diese dem Bw. zwecks Vorlage beim Finanzamt, unter Bezugnahme auf die §§ 4 und 5 der zwischen der Ärztekammer für

Wien und dem Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger geschlossenen Gesamtvertraglichen Vereinbarung, die Höhe der jährlichen Treueprämien mitteilte, den Einkommensteuererklärungen beigelegt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist:

1.) ob die Basispauschalierung gemäß § 17 Abs 1-3 EStG 1988 für die an den Bw. von der Wiener Gebietskrankenkasse gezahlten Treueprämien in Anspruch genommen werden kann und

2.) ob verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die gemäß der Bestimmung des § 293b BAO vorgenommene Bescheidberichtigung hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998 und 1999 vorliegen

1.) Inanspruchnahme der Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1-3 EStG 1988 betr. die Treueprämienzahlungen der WGK an den Bw.

Gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988 können bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Die gesetzliche Betriebsausgabenpauschalierung stellt eine vereinfachte Art der Gewinnermittlung dar.

Pauschalierte Ausgaben können nur bei einem bestehenden Betrieb geltend gemacht werden. Als solcher ist ein aktiv tätiger, am Geschäftsleben teilhabender Organismus zu verstehen. Der Bw. gab im o. a. Schreiben vom 23. Juli 2004 selbst bekannt, dass er zum Zeitpunkt des Zuflusses der in Streit stehenden nachträglichen Betriebseinnahmen *"überhaupt kein Unternehmen mehr betreibt."*

Für die Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales ist weiters erforderlich, dass Ausgaben im Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung auch tatsächlich anfallen. Dies ist bei Ruhegenuss- bzw. Pensionsbezügen nicht der Fall. In diesem Sinne steht der Werbungskostenpauschalbetrag bei Einkünften die den Pensionistenabsetzbetrag begründen gemäß der Bestimmung des § 33 Abs 6 EStG 1988 nicht zu.

Ruhebezüge oder Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit sind von der Pauschalierung nicht umfasst (vgl. Doralt, EStG⁶, § 17 Tz 19).

Treueprämien, die die Gebietskrankenkasse auf Grund einer Vereinbarung mit der Ärztekammer an ehemalige Vertragsärzte zahlt, gelangen für Leistungen der Ärzte zur Auszahlung, die diese vor dem Ende der kassenärztlichen Tätigkeit erbracht haben. Treue ehemalige Vertragsärzte sollen für Leistungen, die diese während ihres Aktivstandes nicht entsprechend entlohnt erhielten, weiter entschädigt werden (Erkenntnis des VwGH vom 7. September 1990, Zl. 90/14/0093).

Da die die Auszahlung der Treueprämie bedingenden Leistungen des Bw. während dessen Aktivstandes erbracht wurden, sind in den berufsgegenständlichen Jahren keine tatsächlichen Ausgaben bzw. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Bezug der

Treueprämie angefallen. Somit, sowie unter Einbezug des Umstandes, dass kein aktiver Betrieb vorliegt, kann die Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1 bis 3 EStG 1988 für die von der Gebietskrankenkasse an den im Ruhestand befindlichen Bw. gezahlten Treueprämie nicht beansprucht werden.

Da dem Berufungsbegehren bereits aus diesen Gründen der Erfolg zu versagen ist, erübrigt sich ein näheres Eingehen auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich der für den Bw. in Frage kommenden Methode der Gewinnermittlung sowie des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens von Umsätzen im Sinne des § 1 UStG 1994.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2000, 2001 sowie 2002 war daher als unbegründet abzuweisen.

2.) Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die gem. § 293bBAO vorgenommene Bescheidberichtigung betr. Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Um von einer offensichtlichen Unrichtigkeit sprechen zu können, muss die Unrichtigkeit für die Abgabenbehörde ohne weiteres Ermittlungsverfahren erkennbar sein. Bloße Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung – mögen sie auch berechtigt sein – stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Dabei ist zu beachten, dass Sachverhaltselemente regelmäßig erst aus der Sicht der anzuwendenden Rechtsnorm relevant werden. Wird vom Abgabepflichtigen ein bestimmter Sachverhalt vorgetragen, so kann die Übernahme einer offenkundigen Unrichtigkeit in den Bescheid im wesentlichen auf zwei Ursachen zurückzuführen sein:

Entweder der Sachverhalt ist als solcher offenbar widersprüchlich, kann also mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen, wird aber von der Abgabenbehörde dennoch ihrem Bescheid zugrunde gelegt, weil sie die offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkennt, oder der Sachverhalt ist durchaus denkbar, führt aber als Folge einer offenbar unrichtigen Rechtsauffassung des Abgabepflichtigen zu einem unrichtigen Ergebnis, wobei die Abgabenbehörde entweder die Unrichtigkeit der Rechtsauffassung, d. h. die an den Sachverhalt geknüpfte unrichtige Rechtsfolge nicht wahrnimmt (Missverständnis, Mängel im Denkprozess, fehlende Willensbildung), oder aber selbst (bewusst) diese unrichtige Rechtsauffassung teilt. Nur im letztgenannten Fall kann nicht gesagt werden, dass die Rechtswidrigkeit des Bescheides "auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht", denn kausal für die Rechtswidrigkeit des Bescheides wäre

diesfalls nicht der Inhalt der Abgabenerklärung, sondern die unrichtige Rechtsauffassung der Abgabenbehörde (Erkenntnis des VwGH vom 22. April 1998, Zl. 93/13/0277).

Wenn also die Abgabenbehörde bewusst die vom Abgabepflichtigen in seiner Erklärung zum Ausdruck gekommene – wenn auch offenkundig unrichtige – Rechtsauffassung teilt, ist eine Berichtigung nach § 293b BAO nicht möglich. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass dann die Rechtswidrigkeit des Bescheides nur mittelbar auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, unmittelbar jedoch auf die unrichtige Rechtsansicht der Abgabenbehörde zurückzuführen ist.

Da das Finanzamt dem Bw. im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 im o. a. Ergänzungsersuchen vom 29. März 2000 mitteilte, dass es die Inanspruchnahme eines Betriebsausgabenpauschales hinsichtlich der Treueprämie des Bw. als nicht zulässig erachtete, dieses aber dennoch in den Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 1998 und 1999 – erlassen jeweils am 7. Juni 2000 – berücksichtigte und somit die – im Sinne der obigen Ausführungen – die in den Erklärungen (des Bw.) zum Ausdruck gekommene, offenkundig unrichtige Rechtsauffassung des Bw. teilte, waren die mit Bescheiden jeweils vom 4. Februar 2003 gemäß der Bestimmung des § 293b BAO vorgenommenen Berichtigungen hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 nur mittelbar auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den diese Jahre betreffenden Abgabenerklärungen, unmittelbar jedoch auf die unrichtige Rechtsansicht der Abgabenbehörde zurückzuführen. Daher lagen für diese beiden Jahre die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die gem. § 293b BAO vorgenommene Bescheidberichtigung nicht vor.

Diese lagen auf Grund des Umstandes, dass das Finanzamt die Rechtsauffassung des Bw., dass die Basispauschalierung gem. § 17 Abs 1-3 EStG 1988 hinsichtlich der Treueprämienzahlungen der WGK von ihm in Anspruch genommen werden könne, trotz der im o. a. Ergänzungsersuchen vom 29. März 2000 geäußerten Bedenken bei den Veranlagungen der Jahre 1998 und 1999 teilte, hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 vom 11. Juni 1999 ebenfalls nicht vor, da auch die Rechtswidrigkeit dieses Bescheides im Sinne des bisher Gesagten nur mittelbar auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung für dieses Jahr beruhte.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie die berichtigten Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 war daher Folge zu geben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Oktober 2004