

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RR über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die Bernhard Buxbaumer Steuerberatungs-GmbH, vom 30. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 23. Juni 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 bleiben unverändert. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2010: 152.768,41 €; Einkommensteuer 2010 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 47.959,00 €

Einkommen 2011: 160.283,06 €; Einkommensteuer 2011 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 46.710,00 €

Einkommen 2012: 170.068,37 €; Einkommensteuer 2012 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 57.938,00 €

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Facharzt für XY . In den Streitjahren stand er als Vertragsbediensteter in einem Dienstverhältnis zum A.ö. Landeskrankenhaus Z, wo er als Oberarzt an der Univ.-Klinik für XY tätig war. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben bezog er weitergeleitete Sonderklassegebühren (Poolgelder), die er - unter Abzug des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 von 12 % der Umsätze - als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte. Darüber hinaus ist er als Facharzt in einer zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führenden Gemeinschaftspraxis tätig (Beteiligungseinkünfte).

In den Streitjahren erklärte er als Einzelunternehmer folgende Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegebühren):

	2010 €	2011 €	2012 €
Ärztliche Leistungen	51.718,81	47.867,90	47.297,35
Erlöse Vorträge		1.105,40	460,00
Einnahmen (brutto)	51.718,81	48.973,30	47.757,35
Fremdleistungen	1.000,00		
Betriebsausgabenpauschale 12 %	6.206,26	5.876,80	5.730,88
Ausgaben (brutto)	7.206,26	5.876,80	5.730,88
vorläufiger Gewinn	44.512,55	43.096,50	42.026,47
abzüglich verbleibender Grundfreibetrag	2.075,41	1.953,80	1.753,18
Gewinn	42.437,14	41.142,70	40.273,29

Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2010 bis 2012, stellte der Prüfer fest, dass bei der Ermittlung des Gewinnes aus Sonderklassegebühren der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales von 12 % der Betriebseinnahmen nicht zulässig sei, da von den an den Abgabepflichtigen weitergeleiteten Sonderklassegebühren bereits ein so genannter „Hausanteil“ der Krankenanstalt in Abzug gebracht worden sei. Ziehe nämlich eine Krankenanstalt bei Abrechnung von Sonderklassegebühren (Poolgelder) von dem Anteil, der auf den jeweiligen nachgeordneten Empfänger entfalle, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen „Hausanteil“ ab und werde dieser „Hausanteil“ als Betriebsausgabe berücksichtigt, stehe ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (Hinweis auf VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019).

Die dem Abgabepflichtigen entstandenen Ausgaben für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Aus- und Fortbildungskosten usw. seien aufgrund der einheitlichen Tätigkeit sowohl den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als auch den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegebühren) zuzuordnen, wobei diese Ausgaben auf der Grundlage des Einnahmenverhältnisses aufzuteilen seien. Die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Werbungskosten seien dementsprechend zu kürzen, bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegebühren) seien diese Ausgaben (anteilmäßig) in tatsächlicher Höhe anzusetzen.

Die Berücksichtigung eines allfälligen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages - über den bereits geltend gemachten verbleibenden Grundfreibetrag hinaus - sei ausgeschlossen, da die Antragstellung dafür nur bis zur Rechtskraft des entsprechenden Bescheides möglich sei. Das bedeute, dass eine Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des entsprechenden Bescheides bestehe. Somit führten nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeit für Nachmeldungen (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 26. Mai 2014, ABNr. abc, in Verbindung mit Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Mai 2014).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen - am 23. Juni 2014 neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012. Gegen die Verfahrens- und Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 erhob der Abgabepflichtige am 30. Juni 2014 fristgerecht Beschwerde. Er beantragte die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide und - für den Fall, dass diesem Antrag nicht Rechnung getragen werde - bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegebühren) die Anerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 %. Für den Fall der Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales beantragte er, für den Kauf von Wertpapieren den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von 13 % anzusetzen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führte der Abgabepflichtige aus, dass bei ihm im Februar 2010 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt und dabei das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 % für die Jahre 2006 bis 2008 anerkannt worden sei. In der Niederschrift über die damalige Schlussbesprechung sei in Pkt. 1) das Betriebsausgabenpauschale konkret auch für das Jahr 2008 angeführt und gewährt worden, obwohl den EStR 2000 Rz 4116b zufolge bereits für das Jahr 2008 ein pauschaler Abzug von Betriebsausgaben nicht mehr zulässig wäre.

In allen Einkommensteuererklärungen bis einschließlich 2012 sei das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % (entgegen EStR 2000 Rz 4116b) schriftlich im Formular E1a beantragt und somit nachweislich offen gelegt worden. Der Abrechnungsmodus für den „Hausanteil“ habe sich in all den Jahren, insbesondere ab

dem Jahr 2008, auch nicht geändert. Es sei somit für das Finanzamt immer ersichtlich gewesen, dass der Abgabepflichtige das Betriebsausgabenpauschale beanspruchen wolle. Im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2010 bis 2012 seien somit nachweislich keine neuen Tatsachen, Feststellungen oder Erkenntnisse hervorgekommen.

Zur Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales verwies der Abgabepflichtige auf einen Artikel aus dem „*Arbeitsbuch Oberlaa*“, in dem die unterschiedlichen landesgesetzlichen Regelungen ausführlich dargestellt würden. Der Autor komme darin zum Ergebnis, dass das Betriebsausgabenpauschale in Tirol zustehe, da einerseits die nachgeordneten Ärzte nicht honorarberechtigt seien und andererseits der „*Hausanteil*“ nur von den honorarberechtigten Ärzten (Vorständen, Abteilungsleitern) zu tragen sei. Aus § 41 Abs. 5 Tir KAG sei eindeutig abzuleiten, dass nur die honorarberechtigten Ärzte berechtigt seien, von den Pfleglingen der Sonderklasse im eigenen Namen Honorare zu vereinnahmen. Diese Bestimmung lege somit einen unmittelbaren Honoraranspruch der leitenden Ärzte gegenüber den Patienten der Sonderklasse fest. Die nachgeordneten Ärzte am Landeskrankenhaus Z hätten einerseits keinen rechtlich unmittelbar durchsetzbaren Honoraranspruch gegenüber den Patienten und seien andererseits auch nicht Schuldner des „*Hausanteils*“ gegenüber dem Krankenhaus (Hinweis auf UFS 24.4.2012, RV/0407-I/11).

Die Berufungsentscheidung des UFS vom 21.6.2012, RV/0396-F/10, sei nicht vergleichbar, da einerseits nur strittig gewesen sei, ob der „*Hausanteil*“ unter Fremdlöhne subsumierbar sei, und andererseits nicht zutreffend ausgeführt worden sei, dass der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit § 54 OÖ KAG 1997 vergleichbar wäre. Der Verwaltungsgerichtshof nehme in seinem Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, ausdrücklich auf den unmittelbaren Honoraranspruch im OÖ KAG 1997 Bezug, der aber sowohl im Vorarlberger Spitalgesetz als auch im Tir KAG fehle. Der Abgabepflichtige beantragte daher, das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 % der vereinnahmten Honorare abzuziehen und der Besteuerung zugrunde zu legen.

Für den Fall der Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales beantragte der Abgabepflichtige die Berücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 iHv 13 %. Die entsprechenden Wertpapiere seien von ihm gemäß Beilage in ausreichendem Umfang und rechtzeitig angeschafft worden. Die in den EStR 2000 Rz 3834 angeführte Einschränkung auf die erstmalige Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides entspreche nicht den Bestimmungen des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988. Aufgrund der Änderungen durch die Betriebsprüfung seien die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 in vollem Umfang anfechtbar bzw. abänderbar; eine Teilrechtskraft sei im Abgabenverfahren nicht vorgesehen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Juli 2014 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Dem Finanzamt sei erst im Zuge der Betriebsprüfung durch das vorliegende Abrechnungsmaterial des Primararztes der Abteilung für XY am Landeskrankenhaus Z zur Kenntnis gelangt, dass die an den Abgabepflichtigen in seiner

Funktion als Oberarzt der genannten Abteilung weitergeleiteten Sonderklassegebühren bereits um einen so genannten „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt gekürzt worden seien. Genau dieser hervorgekommene Umstand sei in der Folge für das Finanzamt von entscheidender Bedeutung gewesen, um dem Abgabepflichtigen die (zusätzliche) Anwendung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu versagen, sei doch durch den Ansatz der um den „*Hausanteil*“ gekürzten Einnahmen aus Sonderklassegebühren bereits eine Nettogröße im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt worden. Dass vom Abgabepflichtigen bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit bislang stets um einen entsprechenden „*Hausanteil*“ gekürzte Sonderklassegebühren angesetzt worden seien, sei für das Finanzamt aus den eingereichten Abgabenerklärungen ebenso wenig ersichtlich gewesen, wie aus dem in der Beschwerde erwähnten Prüfungsbericht aus dem Jahr 2010 (umfassend den Prüfungszeitraum 2006 bis 2008).

Betriebsausgabenpauschale: Dem Tir KAG zufolge hätten nachgeordnete Ärztinnen und Ärzte des medizinischen Dienstes keinen direkten rechtlichen Honoraranspruch gegenüber Patienten der Sonderklasse. Allerdings sehe das Tir KAG ausdrücklich vor, dass ihnen Anteile am eingehobenen Sonderklassenhonorar zukommen müssten, die sich wiederum nach der fachlichen Qualifikation und der konkreten Leistung zu orientieren hätten.

Im Zuge der Vereinnahmung der Sonderklassegebühren durch den Rechtsträger der Krankenanstalt seien von diesem für die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassung der Einrichtungen der Krankenanstalt unter dem Titel „*Hausanteil*“ pauschal (mindestens) 20 % vor Einfließen in den „*Pool*“ in Abzug gebracht worden. Demzufolge sei der Honoraranteil der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte erst von dem um den „*Hausanteil*“ gekürzten Gesamthonorar errechnet worden, wodurch bei der Verbuchung der Sammel-Gutschrift bzw. bei der Auszahlung der solcherart gekürzten Beträge an die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte der „*Hausanteil*“ bei diesen auch anteilmäßig berücksichtigt worden sei. Diese Vorgehensweise sei auch direkt aus der Bestimmung des § 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG ableitbar. Beziehe somit ein Spitalsarzt Sonderklassegebühren und werden diese für den Sachaufwand der Krankenanstalt um einen „*Hausanteil*“ gekürzt, dann ermittle sich die Bemessungsgrundlage nicht vom Nettobetrag (von den Sonderklassegebühren abzüglich „*Hausanteil*“), sondern vom Bruttbetrag (von den ungekürzten Sonderklassegebühren). Der „*Hausanteil*“ könne daher nicht neben dem Pauschale geltend gemacht werden.

Unabhängig davon, dass die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte ihrerseits keinen rechtlich unmittelbar durchsetzbaren Honoraranspruch gegenüber den Patienten der Sonderklasse hätten, müsse in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedoch davon ausgegangen werden, dass dem Abgabepflichtigen ein dem § 41 Abs. 7 Tir KAG entsprechender Anteil des den Ärztinnen und Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen sei und er dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten

Anteil von (mindestens) 20 % der vereinnahmten Ärztehonorare für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen habe (Hinweis auf UFS 2.4.2008, RV/1039-L/07).

Bei der Honorarverrechnung seitens der Krankenanstalt handle es sich um einen internen Vorgang, mit dem die Krankenanstalt bzw. der Rechtsträger der Krankenanstalt die vereinnahmten Honorare (nach Abzug des „*Hausanteils*“ von den Gesamthonoraren) abrechne bzw. aufteile. Im Endeffekt sei durch diese Form der Abrechnung gewährleistet, dass jeder an der Behandlung eines Sonderklassepatienten beteiligte Arzt (vom Primär bis zu den nachgeordneten Ärzten des medizinischen Dienstes) nur den um den anteiligen „*Hausanteil*“ (anteilige Betriebsausgaben) gekürzten Honoraranteil ausbezahlt bekomme.

Den Ausführungen lt. „*Arbeitsbuch Oberlaa*“, wonach der „*Hausanteil*“ iHv mindestens 20 % (allein) von den honorarberechtigten Ärzten zu tragen sei, könne allein aus Gründen des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht gefolgt werden. Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche nämlich der Grundsatz der Erfassung des erzielten (verwirklichten) Einkommens und der Grundsatz der Nettobesteuerung, dh. der Berücksichtigung von Ausgaben und Aufwendungen, die mit den steuerpflichtigen Bruttoeinnahmen zusammenhängen würden. Der Abgabepflichtige habe demnach bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch den Ansatz der bereits um den „*Hausanteil*“ von 20 % gekürzten Einnahmen im Endeffekt die tatsächlichen Betriebsausgaben (voll) geltend gemacht. Diese seien aber gemäß § 17 EStG 1988 neben dem 12%igen Betriebsausgabenpauschale nicht (noch zusätzlich) abzugsfähig, zumal § 17 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur die Option einräumt, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften.

Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag: Vom Abgabepflichtigen werde verkannt, dass der Gesetzgeber in § 10 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ausdrücklich eine Antragstellung in der Einkommensteuererklärung bzw. Feststellungserklärung vorgesehen habe. Dies impliziere gleichzeitig, dass die Antragstellung nur bis zur erstmaligen Rechtskraft des Bescheides möglich sei und eine nachfolgende Rechtskraftbeseitigung (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeit für allfällige Nachmeldungen führe. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei die Berücksichtigung eines nachgeholtene investitionsbedingten Gewinnfreibetrages daher zu versagen gewesen.

Am 29. August 2014 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens ergänzte er, dass dem Betriebsprüfer für die Jahre 2006 bis 2008 die gleichen Unterlagen bzw. Abrechnungen zur Verfügung gestanden seien, wie dem Betriebsprüfer für die Jahre 2010 bis 2012. Der Abrechnungsmodus mit der Krankenanstalt habe sich nicht verändert und sei dem Finanzamt ohnehin bekannt. Es widerspreche den logischen Denkgesetzen anzunehmen, dass der Abgabepflichtige die (ungekürzten) Bruttoeinnahmen ansetze und dann nur die Betriebsausgabenpauschalierung mit

12 % beanspruche, anstatt den „*Hausanteil*“ mit 20 % und darüber hinaus eventuell noch weitere tatsächliche Betriebsausgaben abzuziehen, und zudem auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag verzichte.

Die vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unterscheide sich in der Darstellung der Steuererklärung so deutlich von der Betriebsausgabenpauschalierung, dass es für das Finanzamt sehr wohl ersichtlich gewesen sei, dass der Abgabepflichtige die Pauschalierung mit 12 % beanspruchen wolle, gleich wie in den Vorjahren und wie im Prüfungsbericht der Vor-Betriebsprüfung angeführt. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige trotz der Änderung der EStR 2000 ab dem Jahr 2008 weiterhin und unverändert das Betriebsausgabenpauschale beantragt habe, sei immer klar offen gelegt worden; eine Wiederaufnahme sei demnach nicht zulässig.

Zum Betriebsausgabenpauschale ergänzte der Abgabepflichtige, dass es den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung widerspreche, dass ihm Einnahmen bzw. Ausgaben zugerechnet würden, die ihm nicht unmittelbar zu- bzw. abfließen würden und auf die er überhaupt keinen Einfluss als Unternehmer habe. Weiters werde auch die unterschiedliche Ausprägung der einzelnen Landesgesetze - insbesondere, dass kein unmittelbarer Honoraranspruch gegenüber den Patienten bestehe - vollkommen ignoriert. Eine fiktive Zurechnung von den Bruttoeinnahmen lasse sich aus dem Einkommensteuergesetz für diesen Fall nicht ableiten.

Zum investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ergänzte der Abgabepflichtige, dass ihm durch die Gesetzesinterpretation des Finanzamtes die Wahlmöglichkeit für die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages genommen werde; dies, obwohl das Finanzamt erst im Rahmen der Betriebsprüfung die steuerliche Gestaltung abgeändert habe.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Facharzt für XY, stand in den Streitjahren als Vertragsbediensteter in einem Dienstverhältnis zum A.ö. Landeskrankenhaus Z, wo er als Oberarzt an der Univ.-Klinik für XY unter der Leitung von Primär tätig war. Als solcher bezog er neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Poolgelder), welche er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988) erklärte.

Mit den am 3. Oktober 2011 (für das Jahr 2010), am 13. März 2013 (für das Jahr 2011) und am 2. Oktober 2013 (für das Jahr 2012) beim Finanzamt elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen erklärte der Bf. Sonderklassegebühren („*Erlöse ohne § 109a*“ lt. KZ 9040 der Beilage E1a) von 51.718,81 € (für das Jahr 2010), 47.867,90 € (für das Jahr 2011) und 47.757,35 € (für das Jahr 2012). Darüber hinaus erklärte er für das Jahr 2011 Vortragserlöse („*Einnahmen/Erträge § 109a*“ lt. KZ 9050 der Beilage E1a) von 1.105,40 €. Bei der Ermittlung der diesbezüglichen Einkünfte zog er gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 12 % der Betriebseinnahmen als Betriebsausgabenpauschale ab. Demnach

erklärte er lt. KZ 9230 der Beilage E1a pauschalierte Betriebsausgaben von 6.206,26 € (für das Jahr 2010), 5.876,80 € (für das Jahr 2011) und 5.730,88 € (für das Jahr 2012).

Der Bf. wurde vom Finanzamt zunächst mit Erstbescheiden vom 5. Oktober 2011, 14. März 2013 und 4. Oktober 2013 antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 veranlagt. Nach einer im Mai 2014 durchgeföhrten Außenprüfung, umfassend die Jahre 2010 bis 2012, erließ das Finanzamt am 23. Juni 2014 Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen wieder aufgenommen wurden. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

In Tz 3 des Bp-Berichtes vom 26. Mai 2014, ABNr. abc, wurde zur „*Wiederaufnahme des Verfahrens*“ festgehalten, dass anlässlich der die Jahre 2010 bis 2012 umfassenden Betriebsprüfung Erkenntnisse gewonnen worden seien, die dem Finanzamt zum Zeitpunkt der seinerzeitigen Bescheiderlassung noch nicht bekannt gewesen seien. Demnach sei im Rahmen der Betriebsprüfung konkret hervorgekommen, dass die an den Bf. weitergeleiteten Sonderklassegebühren bereits um einen so genannten „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt gekürzt worden seien. Dadurch sei die Anwendung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 % der Betriebseinnahmen nicht mehr zulässig. Diese Tatsache hätte bei seinerzeitiger Kenntnis durch das Finanzamt zu einer anders lautenden Beurteilung hinsichtlich der Höhe des Gewinnes aus der Einkunftsquelle „*Poolgelder*“ geföhrt. Da die sich daraus ergebenden beträchtlichen Auswirkungen als nicht geringfügig anzusehen seien, sei hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu verfügen.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem vorliegenden Akteninhalt. Streit besteht nun darüber, ob das Finanzamt nach Abschluss der Außenprüfung die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2010 bis 2012 verfügen durfte, insbesondere, ob - zu anders lautenden Bescheiden föhrende - Tatsachen oder Beweismittel im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen sind.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeföhrt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmsgründen muss es sich um taugliche Wiederaufnahmsgründe handeln. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 303 Tz 24).

Davon kann im Beschwerdefall aber gerade nicht ausgegangen werden.

Was den Wissensstand des Finanzamtes zum Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerersterbescheide am 5. Oktober 2011, 14. März 2013 und 4. Oktober 2013 betrifft, ist Folgendes festzuhalten: Für das Finanzamt war nicht ersichtlich, dass es sich bei den vom Bf. erklärten Betriebseinnahmen („*Erlöse ohne § 109a*“) lt. KZ 9040 der Beilage E1a um die um den anteiligen „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt gekürzten Honoraranteile gehandelt hat. Diesbezüglich waren den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen keine Erläuterungen beigelegt, vom Finanzamt wurden auch keine diesbezüglichen Erhebungen durchgeführt. Faktum ist, dass der Bf. in allen Streitjahren bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht und 12 % der erklärten Betriebseinnahmen lt. KZ 9230 der Beilage E1a als Betriebsausgaben abgezogen hat. Die Geltendmachung der „*Basispauschalierung* gemäß § 17 Abs. 1“ EStG 1988 wurde - darin ist dem Bf. zuzustimmen - in den Einkommensteuererklärungen auch immer (und für das Finanzamt klar ersichtlich) als solche offen gelegt.

Auf der Grundlage des (zum OÖ KAG 1997 ergangenen) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019, und der daraufhin mit Wartungserlass 2008/2 vom 12. Jänner 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, in Rz 4116b geänderten EStR 2000 konnte das Finanzamt unbedenklich davon ausgehen, dass es sich - infolge Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 - bei den in KZ 9040 der Beilage E1a angeführten Beträgen um (nicht um einen allfälligen „*Hausanteil*“ gekürzte) Bruttoeinnahmen handeln musste; ansonsten wäre die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales nicht zulässig gewesen.

Erst anlässlich der Außenprüfung im Mai 2014 ist hervorgekommen, dass von den dem Bf. in den Jahren 2010 bis 2012 zustehenden Sonderklassegebühren ein „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt in Höhe von 20 % der Bruttoeinnahmen abgezogen wurde, dass dem Konto des Bf. lediglich der um den anteiligen „*Hausanteil*“ gekürzte Honoraranteil gutgeschrieben wurde und dass in KZ 9040 der Beilage E1a diese um den anteiligen „*Hausanteil*“ gekürzten „*Nettobeträge*“ erfasst wurden.

Mit dem Hinweis auf die im März 2010 durchgeführte frühere Betriebsprüfung lässt sich für den Bf. nichts gewinnen. Gegenstand dieser die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Prüfung waren auch die als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Sonderklassegebühren (Poolgelder) des Bf. Der Prüfer beschränkte sich dabei allerdings auf eine Überprüfung der erklärten Einnahmen an Hand der vorgelegten Bankauszüge. Dies führte zu der Feststellung, dass ein im August 2008 auf das Bankkonto des Bf. eingezahlter Poolabrechnungsbetrag in Höhe von 1.258,70 € in der Einnahmenaufstellung gefehlt habe. Dieser Betrag wurde den erklärten Einnahmen hinzugerechnet und davon - der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 folgend - der 12%ige Pauschalbetrag gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 als Betriebsausgabe abgezogen (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 22. März 2010, ABNr. bcd , in Verbindung mit Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. März 2010).

Zu den erklärten Einnahmen (Sonderklassegebühren) wurden anlässlich der Außenprüfung, umfassend die Jahre 2006 bis 2008, keine weiteren Feststellungen getroffen. Dies ergibt sich nicht nur aus dem Bp-Bericht und der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu ABNr. bcd, sondern zweifelsfrei auch aus dem gesamten Inhalt des Arbeitsbogens des Prüfers zu ABNr. bcd. Insbesondere der Abrechnungsmodus hinsichtlich der Sonderklassegebühren, der - wie der Bf. einwendete - in all den Jahren durchaus gleich geblieben sein mag, war nicht Gegenstand der Prüfung. Vom Prüfer wurden daher auch keine Feststellungen darüber getroffen, dass bei der Abrechnung der Beträge zugunsten der Krankenanstalt ein „*Hausanteil*“ von 20 % abgezogen wurde, dass es sich bei den ausbezahlten und auf das Konto des Bf. überwiesenen Beträgen um die bereits um den anteiligen „*Hausanteil*“ gekürzten Honoraranteile handelte, letztlich, dass es sich bei den vom Bf. in den Jahren 2006 bis 2008 erklärten Beträgen lt. KZ 9040 der Beilage E1a um diese bereits um den anteiligen „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt gekürzten Honoraranteile handelte. Diese Tatsachen konnten auch den anlässlich der Vor-Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen (insbesondere den Kontonachrichten) nicht entnommen werden. In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass sich im Arbeitsbogen des Prüfers zu ABNr. bcd eine Ablichtung der Rz 4116b der EStR 2000 in der **vor** dem Wartungserlass 2008/2 vom 12. Jänner 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, geltenden Fassung befindet. Der Prüfer hat demnach offensichtlich keine Veranlassung gesehen, den Abrechnungsmodus hinsichtlich der Sonderklassegebühren zu hinterfragen und die erklärten Sonderklassegebühren (zumindest für das Jahr 2008) auch im Hinblick auf einen allenfalls abgezogenen „*Hausanteil*“ der Krankenanstalt zu überprüfen.

Vom Bf. wurde eingewendet, dass es logischen Denkgesetzen widerspreche, in KZ 9040 der Beilage E1a die (nicht um einen allfälligen „*Hausanteil*“ gekürzten) Bruttoeinnahmen anzusetzen und ausgabenseitig anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben (mit einem „*Hausanteil*“ von 20 % der Bruttoeinnahmen und eventuell weiteren Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe) lediglich die Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (mit 12 % der Bruttoeinnahmen) geltend zu machen und zudem auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag zu verzichten. Allein daraus hätte für das

Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärungen ersichtlich sein müssen, dass es sich bei den in KZ 9040 der Beilage E1a erfassten Beträgen nur um (um den anteiligen „Hausanteil“ gekürzte) „Nettobeträge“ handeln könnte.

Eine Geltendmachung lediglich des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (anstelle der - höheren - tatsächlichen Betriebsausgaben) bei Erfassung der ungekürzten Bruttoeinnahmen in KZ 9040 der Beilage E1a mag zwar ungewöhnlich und wirtschaftlich wenig sinnvoll erscheinen; auszuschließen ist eine solche Vorgangsweise jedoch nicht, zumal der Bf. vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019, und der daraufhin mit Wartungserlass 2008/2 vom 12. Jänner 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009, in Rz 4116b geänderten EStR 2000 durch die Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 selbst zu erkennen gegeben hat, dass es sich - wie bereits dargestellt - bei den in KZ 9040 der Beilage E1a erfassten Beträgen nur um die ungekürzten Bruttoeinnahmen (Sonderklassegebühren) handeln konnte.

Eine Wiederaufnahme setzt - neben dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen - voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 ergeben sich daraus, dass bei der Ermittlung des Gewinnes aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Poolgelder) der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zulässig ist. Diesbezüglich wird auf Punkt 2) dieses Erkenntnisses verwiesen.

Nach § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ermessensentscheidungen sind bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens (nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO bzw. des § 280 Abs. 1 lit. e BAO) zu begründen (vgl. zB Gassner, Entscheidungsbegründung, 277; vgl. auch VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202). Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 16.10.2003, 2003/16/0118; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083). Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085). Begründungsmängel im abgabenbehördlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Daher kann zB

die Begründung eines Erkenntnisses einen abgabenbehördlichen Begründungsmangel (etwa im Bereich der Ermessensübung) sanieren.

Bei der Ermessensübung ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). In diesem Zusammenhang wird auf Tz 2 des Bp-Berichtes vom 26. Mai 2014, ABNr. abc, in Verbindung mit Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Mai 2014 verwiesen. Die Feststellungen des Prüfers führten zu einer nicht unwesentlichen Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei die Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 (in Zusammenhang mit der anteiligen Berücksichtigung tatsächlicher Betriebsausgaben) eine Erhöhung der erklärten Gewinne um 5.010,48 € (im Jahr 2010), 4.731,63 € (im Jahr 2011) und 4.128,12 € (im Jahr 2012) nach sich zog.

Im Hinblick auf die den Einkommensteuererstbescheiden für die Jahre 2010 bis 2012 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde durch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 1 BAO eingeräumten Ermessen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmsbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

2) Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988:

Als Oberarzt an der Univ.-Klinik für XY bezog der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Poolgelder), welche er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte. Bei der Abrechnung der dem Bf. für die Streitjahre 2010 bis 2012 zustehenden Beträge zog die Krankenanstalt einen „*Hausanteil*“ in Höhe von 20 % der Bruttoeinnahmen ab. In KZ 9040 der Beilage E1a der für die Streitjahre elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen wurden vom Bf. - wie anlässlich der Außenprüfung hervorgekommen ist - die um den anteiligen „*Hausanteil*“ gekürzten „*Nettobeträge*“ erfasst. Überdies zog er bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit 12 % der in KZ 9040 der Beilage E1a erfassten Betriebseinnahmen als Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ab. Streit besteht nun darüber, ob der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zulässig ist.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass dem entsprechenden Anteil des Bf. am Ärztehonorar in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen der Leistungserbringung gegenüberstehe. Daraus leitete das Finanzamt ab, dass der entsprechende, für die Einkommensermittlung maßgebende Betrag der noch nicht um den „*Hausanteil*“ gekürzte Betrag sei und der „*Hausanteil*“ geltend gemachte (und anerkannte) tatsächliche Betriebsausgaben darstelle, weshalb nicht weitere Betriebsausgaben im Wege eines Durchschnittssatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 geltend gemacht werden könnten.

Demgegenüber ging der Bf. davon aus, dass gemäß § 41 Abs. 5 Tir KAG nur die honorarberechtigten Ärzte (Vorstände, Abteilungsleiter) berechtigt seien, von den Pfleglingen der Sonderklasse im eigenen Namen Honorare zu vereinnahmen und der „*Hausanteil*“ auch nur von den honorarberechtigten Ärzten zu tragen sei. Die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte am Landeskrankenhaus Z hätten einerseits keinen rechtlich unmittelbar durchsetzbaren Honoraranspruch gegenüber den Patienten und seien andererseits auch nicht Schuldner des „*Hausanteils*“ gegenüber dem Krankenhaus. Die Auffassung des Finanzamtes, dass als Betriebseinnahmen nicht die dem Bf. zugeflossenen Beträge (der Auszahlungsbetrag) anzusehen seien, sondern jener fiktive Betrag als Betriebseinnahmen anzusetzen wäre, der sich vor Berücksichtigung des „*Hausanteils*“ ergebe, entspreche nicht dem Gesetz.

Gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanter Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988 oder des § 23 EStG 1988 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13.200,00 €,
- sonst 12 %, höchstens jedoch 26.400,00 €,

der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz EStG 1988 ist anzuwenden.

§ 41 des Tiroler Krankenanstaltengesetzes (Tir KAG), LGBI. Nr. 5/1958 in der für die Streitjahre geltenden Stammfassung, regelt die „*Sondergebühren, Honorare*“ wie folgt:

„(1) Folgende Sondergebühren sind zu entrichten:

a) für die in der Sonderklasse aufgenommenen Pfleglinge 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 vereinbares 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 Pfleglingen oder ihren Angehörigen nicht verlangt werden.“

Die „Richtlinien der Ärztekammer für Tirol für die Zusammensetzung, Aufgaben und Wahl des Poolrates sowie die Verteilung der Poolgelder auf die Poolberechtigten“ in der derzeit geltenden Fassung vom 25. Jänner 2011 bestimmen auszugsweise Folgendes:

„§ 7 Festlegung des Poolanteils“

(1) Der auf die Poolberechtigten (darunter mindestens ein Facharzt) insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) ist jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem Poolrat in einem angemessenen Verhältnis festzulegen und hat nach Abzug des Hausanteils mindestens 45 % der verbleibenden Honorare zu betragen. Bei der Festlegung des Pools ist auf die fachliche Qualifikation der Poolberechtigten und die von ihnen erbrachten Leistungen sowie auf die Anzahl der Poolberechtigten Bedacht zu nehmen (§ 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG).

(2) Ab dem 8. Poolberechtigten hat sich der an die Poolberechtigten abzugebende Anteil aus dem Gesamtpool um 0,5 % für jeden weiteren Poolberechtigten zu erhöhen, wobei sicherzustellen ist, dass dem honorarberechtigten Arzt mindestens 20 % der nach Abzug des Hausanteils verbleibenden Honorare zukommen. Für die Berechnung der Anzahl der zu berücksichtigenden Poolberechtigten ist das Vollbeschäftigungsequivalent heranzuziehen.

...

§ 10 Auszahlung der Poolanteile

(1) Der Poolrat hat innerhalb der von ihm festzusetzenden Frist gemäß Abs. 2 für die fristgerechte Auszahlung der Poolanteile an die Poolberechtigten Sorge zu tragen.

(2) Für die Auszahlung der Poolanteile bestehen unter anderem folgende Möglichkeiten:

a) der Vorsitzende des Poolrates übermittelt dem honorarberechtigten Arzt den vom Poolrat festgelegten Aufteilungsschlüssel. Die Auszahlung an jeden einzelnen Poolberechtigten hat durch den honorarberechtigten Arzt bis zum Ende des Folgemonats abzugsfrei zu erfolgen.

b) vom Poolrat wird ein Treuhandkonto/Fremdgeldkonto lautend auf ‚Gemeinschaft der Poolberechtigten der jeweiligen Abteilung/Klinik‘ eröffnet, auf welches vom

honorarberechtigten Arzt der gesamte, den Poolberechtigten zustehende Poolanteil monatlich bis zum Ende des Folgemonats überwiesen wird. Die Auszahlung der Poolanteile an die einzelnen Poolberechtigten erfolgt durch den Poolrat bis zum Ende des Folgemonats nach Einlangen des Geldes auf dem Poolkonto. Den Poolräten ist es gestattet, sich bei der Auszahlung eines Wirtschaftstreuhänders/Steuerberaters zu bedienen. Die anfallenden Kosten sind aus dem Poolgeld des Treuhandkontos zu begleichen.“

Zum Honorarrücklass für Leistungen der Krankenanstalt in Zusammenhang mit dem Bezug von Sonderklassegebühren („*Hausanteil*“) stellte der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, (ergangen zum OÖ KAG 1997) Folgendes fest:

„Der belangten Behörde kann vor dem Hintergrund dieser Rechtslage nicht entgegengetreten werden, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen ist, dass dem Beschwerdeführer ein dem § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 entsprechender Anteil des den Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 54 Abs. 1 OÖ KAG 1997 gebührenden Honorars zuzurechnen ist und er dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 geregelten Anteil von 25 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat.“

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare entgegen § 54 Abs. 4 OÖ KAG 1997 nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft, sondern durch den Primararzt erfolgt, stellt lediglich die äußere Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten dar.“

Es ist dem Bf. zuzustimmen, dass im klinischen Bereich des A.ö. Landeskrankenhauses Z nur die Klinikvorstände, die Leiter von Klinischen Abteilungen und die Vorstände gemeinsamer Einrichtungen als honorarberechtigte Ärzte angesehen werden (§ 41 Abs. 5 lit. a Tir KAG), die gemäß § 41 Abs. 3 und 4 Tir KAG aufgrund einer Vereinbarung mit dem Anstaltsträger von den Pfleglingen in der Sonderklasse ein Arzthonorar verlangen können. Der Bf. gehörte in den Streitjahren definitiv nicht zu den honorarberechtigten Ärzten. Demgegenüber sind gemäß § 54 Abs. 1 OÖ KAG 1997 auch „*die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes*“ berechtigt, von Patienten der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztehonorar), wobei der Rechtsträger der Krankenanstalt die Ärztehonorare „*namens der Ärzteschaft*“ vorzuschreiben und einzubringen hat (§ 54 Abs. 4 OÖ KAG 1997).

Aus der unterschiedlichen gesetzlichen Normierung der honorarberechtigten Ärzte im OÖ KAG 1997 einerseits und im Tir KAG andererseits lässt sich für den Bf. nichts gewinnen. So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem (zum OÖ KAG 1997 ergangenen) Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, der äußeren Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten keine Bedeutung beigemessen. So konnte insbesondere der Umstand, dass die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare im zugrunde liegenden Fall entgegen § 54 Abs. 4 OÖ KAG 1997 nicht durch den

Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft, sondern durch den Primararzt erfolgte, auf sich beruhen.

Auf der Grundlage des (zum OÖ KAG 1997 ergangen) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019, ist auch im vorliegenden (das Tir KAG betreffenden) Beschwerdefall keine andere Beurteilung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des von der Krankenanstalt einbehaltenen „*Hausanteils*“ als Betriebsausgabe zulässig. Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, kommt es entscheidend auf die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** an. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. § 21 BAO stellt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl. Ritz, BAO⁵, § 21 Tz 10, mwN).

§ 41 Abs. 7 Tir KAG sieht vor, dass „*den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes*“ (wie auch dem akademischen nichtärztlichen Personal; somit den Poolberechtigten) für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse Anteile an den Honoraren nach § 41 Abs. 5 Tir KAG gebühren. § 41 Abs. 5 Tir KAG stellt auf das mit den Pfleglingen in der Sonderklasse zu vereinbarende Honorar, somit die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, ab. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass dem Bf. ein dem § 41 Abs. 7 Tir KAG entsprechender Anteil des den honorarberechtigten Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 41 Abs. 5 Tir KAG gebührenden Honorars zuzurechnen ist. Dem Bf. ist somit ein Anteil an den vereinnahmten Bruttoeinnahmen als Betriebseinnahmen zuzurechnen. Der Einwand des Bf., das Finanzamt habe eine - aus dem Einkommensteuergesetz nicht ableitbare - „*fiktive Zurechnung von den Bruttoeinnahmen*“ vorgenommen, geht damit ins Leere.

Der Bf. hat aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten Anteil von (mindestens) 20 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Krankenanstalt aufzukommen, der „*Hausanteil*“ ist dementsprechend (anteilmäßig) auch von ihm zu tragen. So gebürt dem Anstaltsträger gemäß § 41 Abs. 6 Tir KAG für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von (mindestens) 20 % der vereinnahmten Honorare nach § 41 Abs. 5 Tir KAG, somit der vereinnahmten Bruttoeinnahmen („*Hausanteil*“). Die Rechnungslegung über die Honorare durch die honorarberechtigten Ärzte sowie die Bezahlung dieser Rechnungen haben im Weg einer beim Anstaltsträger einzurichtenden Verrechnungsstelle zu erfolgen (§ 41 Abs. 8 Tir KAG). Von den vereinnahmten Honoraren (den Bruttoeinnahmen) zieht die Verrechnungsstelle den dem Anstaltsträger gemäß § 41 Abs. 6 Tir KAG zustehenden „*Hausanteil*“ von (mindestens) 20 % ab. Der auf die Poolberechtigten insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) hat nach Abzug des „*Hausanteils*“ (mindestens) 45 % der verbleibenden

Honorare zu betragen (§ 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG). Dem Pool werden somit die um den „*Hausanteil*“ gekürzten „*Nettobeträge*“ im Ausmaß von (mindestens) 45 % zugewiesen, (höchstens) 55 % dieser „*Nettobeträge*“ verbleiben den honorarberechtigten Ärzten. Die Aufteilung des Pools auf die einzelnen Poolberechtigten (Poolanteile) erfolgt sodann anteilmäßig in einem angemessenen Verhältnis entsprechend der fachlichen Qualifikation der Poolberechtigten und der von ihnen erbrachten Leistungen.

Damit steht fest, dass der Honoraranteil der Poolberechtigten erst von dem um den „*Hausanteil*“ gekürzten Gesamthonorar errechnet wird, wodurch bei der Verbuchung der Sammel-Gutschriften bzw. bei der Auszahlung der solcherart gekürzten Beträge an die Poolberechtigten der „*Hausanteil*“ bei diesen auch anteilmäßig berücksichtigt wird. Indem dem Pool die bereits um den „*Hausanteil*“ gekürzten „*Nettobeträge*“ zugewiesen werden, haben die Poolberechtigten auch (anteilmäßig) diesen „*Hausanteil*“ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu tragen. Aus dieser Vorgangsweise ist abzuleiten, dass die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte (die Poolberechtigten) Leistungen der Krankenanstalt direkt in Anspruch nehmen. Dem auf die Poolberechtigten insgesamt entfallenden Honoraranteil für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung von Sonderklassepatienten steht im Vorfeld der für die Inanspruchnahme der Infrastruktur der Krankenanstalt entfallende „*Hausanteil*“ gegenüber.

Diese Sichtweise wird auch der tatsächlichen Gestaltung der Dinge gerecht, weil die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte, indem sie für die Sonderklassepatienten tätig werden, Einrichtungen der Krankenanstalt in Anspruch nehmen. Ihre ärztlichen Leistungen sind mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen untrennbar verbunden. Der vom Bf. zumindest indirekt akzeptierten Festlegung der prozentmäßigen Anteile entsprechend dem in § 41 Abs. 7 Tir KAG verankerten Leistungsprinzip und dem danach ermittelten Ärztehonorar des Bf. steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen seiner Leistungserbringung gegenüber. Dem Tir KAG ist nicht zu entnehmen, dass der an die Krankenanstalt für die Bereitstellung ihrer Einrichtungen zu leistende Kostenersatz in Form des pauschalen „*Hausanteils*“ nur die honorarberechtigten Ärzte höchstpersönlich träfe.

Der dem Anstaltsträger gesetzlich eingeräumte Verrechnungsweg, den ihm zustehenden Kostenersatz in Form des pauschalen „*Hausanteils*“ von den vereinnahmten Honoraren (den Bruttoeinnahmen) sofort in Abzug zu bringen, ist aus Gründen der Vereinfachung betriebswirtschaftlich unumgänglich, bedeutet aber nicht, dass die den Poolberechtigten weitergeleiteten Honoraranteile nicht auch (anteilig) mit dem bereits einbehaltenen „*Hausanteil*“ belastet wären. Der bereits um den „*Hausanteil*“ gekürzte Honorarzufluss ändert nichts an der wirtschaftlichen Belastung der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte mit dem „*Hausanteil*“.

Der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellte Sachverhalt ist im hier wesentlichen Kern mit jenem identisch, welcher der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde lag (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019, zur vergleichbaren Regelung des

§ 54 OÖ KAG 1997). Es ist daher auch die rechtliche Beurteilung korrespondierend vorzunehmen.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen ist, dass beim Bf. der unmittelbare Zusammenhang zwischen dessen Honorareinnahmen für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse und den von diesen durch die vereinnahmende Krankenanstalt in Abzug gebrachten „*Hausanteilen*“ evident ist. Wird doch damit vom Finanzamt nichts anderes zum Ausdruck gebracht, als dass dem Bf. ein dem § 41 Abs. 7 Tir KAG entsprechender Anteil des den Ärztinnen und Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen ist und der Bf. dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten Anteil von (mindestens) 20 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat.

Die Regelungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise dienen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dass nur der (vorhin dargestellte) wahre wirtschaftliche Gehalt für die Beurteilung der hier strittigen Frage maßgeblich sein kann, ist schon deshalb überzeugend, weil bei der Einkommensbesteuerung in erster Linie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen erfasst werden soll und durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise bewirkt wird, dass wirtschaftlich gleiches Geschehen trotz möglicherweise unterschiedlicher äußerer Erscheinungsform zu gleichen abgabenrechtlichen Konsequenzen führt (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 21 Anm 3, Stand: 1.1.2005, rdb.at). Dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz entspricht der Grundsatz der Erfassung des erzielten (verwirklichten) Einkommens und der Grundsatz der Nettobesteuerung, dh. der Berücksichtigung von Ausgaben und Aufwendungen, die mit den steuerpflichtigen Bruttoeinnahmen zusammenhängen (vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Vor § 1, Stand: 1.10.2011, rdb.at).

Bezieht ein Spitalsarzt Sonderklassegebühren und werden diese für den Sachaufwand (nach der Terminologie des § 41 Abs. 6 Tir KAG „*für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse*“) der Krankenanstalt um einen „*Hausanteil*“ gekürzt, dann ermittelt sich die Bemessungsgrundlage - wie vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019, dargelegt - nicht vom Nettobetrag, sondern vom Bruttbetrag. Für die Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung spricht nicht zuletzt auch die Bedachtnahme auf eine verfassungskonforme Interpretation der einschlägigen Bestimmungen, die Berücksichtigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Beachtung des Normzwecks von Pauschalierungen (Vereinfachung, nicht Begünstigung oder Befreiung).

Im Streitfall sind dem Bf. als nachgeordnetem Arzt Honoraranteile zugeflossen, bei denen der „*Hausanteil*“ bereits einkünftemindernd seinen Niederschlag gefunden hat. Durch den Ansatz der bereits um den „*Hausanteil*“ von 20 % gekürzten Einnahmen

(lt. KZ 9040 der Beilage E1a der für die Streitjahre elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen) hat der Bf. bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Endeffekt die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend gemacht. Dass der dem Anstaltsträger geleistete „*Hausanteil*“ als tatsächliche Betriebsausgabe zu sehen ist, stellte der Bf. auch nicht in Abrede, wenngleich er den „*Hausanteil*“ den honorarberechtigten Ärzten, nicht aber (anteilmäßig) sich selbst zurechnete. Da vom Bf. somit tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, verbleibt für die Geltendmachung pauschaler Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Spielraum (vgl. nochmals VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019; BFG 21.5.2014, RV/3100220/2013, zum Tir KAG; BFG 1.10.2015, RV/7104241/2015, zum Wr. KAG 1987; UFS 21.6.2012, RV/0396-F/10, UFS 5.10.2012, RV/0490-F/10, und UFS 11.7.2013, RV/0006-F/11, jeweils zum Vorarlberger Spitalgesetz; UFS 2.4.2008, RV/1039-L/07, zum OÖ KAG 1997), zumal § 17 Abs. 1 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur die Option einräumt, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften.

Ergänzend sei angemerkt, dass die Inanspruchnahme der Pauschalierung, da diesfalls vom Bruttoärztekörper auszugehen wäre, für den Bf. ungünstiger wäre. Insofern hat das Finanzamt im Rahmen der angefochtenen Bescheide die für den Bf. günstigere Variante des Abzuges der tatsächlichen Aufwendungen - weil höher als das Pauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 - in Form des „*Hausanteils*“ zugelassen.

3) Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag:

Mit den am 3. Oktober 2011 (für das Jahr 2010), am 13. März 2013 (für das Jahr 2011) und am 2. Oktober 2013 (für das Jahr 2012) beim Finanzamt elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen wurde vom Bf. ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (für Wertpapiere; lt. KZ 9229 der Beilage E1a) nicht geltend gemacht. Mit Erstbescheiden vom 5. Oktober 2011, 14. März 2013 und 4. Oktober 2013 wurde der Bf. antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 veranlagt. Diese Bescheide sind rechtskräftig geworden.

Im Zuge der im Mai 2014 durchgeföhrten Außenprüfung, umfassend die Jahre 2010 bis 2012, beantragte der Bf. - für den Fall der Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 - die Berücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 iHv 13 %. Dies wurde vom Finanzamt mit der Begründung verwehrt, dass ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des entsprechenden Bescheides geltend gemacht werden könne und nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeit für Nachmeldungen föhrten. Demgegenüber vertrat der Bf. die Auffassung, dass die in den EStR 2000 Rz 3834 angeführte Einschränkung auf die erstmalige Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides für die Antragstellung nicht den Bestimmungen des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 entspreche. Aufgrund der Änderungen

durch die Betriebsprüfung seien die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 in vollem Umfang anfechtbar bzw. abänderbar; eine Teilrechtskraft sei im Abgabenverfahren nicht vorgesehen.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der bei der Veranlagung ab dem Kalenderjahr 2010 anzuwendenden Fassung des StRefG 2009, BGBI. I Nr. 26/2009, kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13 % des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000,00 € im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

„1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).

2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit

- der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und

- der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.“

Gemäß § 10 Abs. 7 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung des StRefG 2009, BGBI. I Nr. 26/2009, sind Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3):

„1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.“

Der Gewinnfreibetrag des StRefG 2009 ist zweigeteilt konzipiert, er setzt sich aus einem Grundfreibetrag von 13 % von Gewinnen bis 30.000,00 € und einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag von ebenfalls 13 % von darüber hinausgehenden Gewinnen zusammen. Nur für letzteren besteht ein Investitionserfordernis. Seine Höhe ist davon abhängig, in welchem Umfang der 30.000,00 € übersteigende Gewinn durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter im jeweiligen Betrieb gedeckt ist. Von den investitionsbedeckten Gewinnen können sodann 13 % gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist eine antragspflichtige Investitionsprämie, wobei eine Antragstellung gemäß § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, „*bis zur Rechtskraft*“ möglich ist. Die Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum StRefG 2009 halten dazu fest (54 BlgNr XXIV. GP):

„Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme.“

Mit der Beschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages „*bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft*“ sollen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jene Fälle erfasst werden, in denen es ein Steuerpflichtiger verabsäumt hat, bereits im Rahmen der Steuererklärung einen (zu diesem Zeitpunkt möglichen) investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend zu machen. Dies wird auch von Gierlinger/Sutter, „*Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009*“, in ÖStZ 2009, 96, so gesehen, wenn sie ausführen, dass „**vergessene Wirtschaftsgüter**“ nicht nachgemeldet werden können, wenn ein Einkommensteuerverfahren später wegen anderer Gründe wiederaufgenommen wird.

Der vorliegende Streitfall ist diesbezüglich nicht vergleichbar. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit machte der Bf. in den Streitjahren das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12 % der (lt. KZ 9040 und KZ 9050 der Beilagen E1a) erklärten Betriebseinnahmen geltend. Auf der Grundlage des § 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, war dem Bf. demnach die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im Rahmen der Steuererklärung sogar verwehrt. Durch die Inanspruchnahme der Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 hatte er gar keine rechtliche Möglichkeit, neben dem Grundfreibetrag auch einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (für Wertpapiere) geltend zu machen. Ein Versäumnis kann dem Bf. diesbezüglich nicht vorgeworfen werden.

Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, dem Bf. bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Anerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nachträglich (im Zuge der Außenprüfung bzw. mit dem vorliegenden Erkenntnis) zu versagen, ohne ihm gleichzeitig die (erstmalige) Möglichkeit zu eröffnen, auch einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (für Wertpapiere) geltend zu machen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass auch gewinnerhöhende Korrekturen - etwa in einem Wiederaufnahmeverfahren oder nach einer Maßnahme gemäß § 299 BAO - den geltend gemachten Gewinnfreibetrag nicht unberührt lassen; solche können im Nachhinein nicht nur den vorläufigen Gewinn, sondern auch den entsprechenden investitionsbedingten Gewinnfreibetrag erhöhen (vgl. nochmals Gierlinger/Sutter, „*Die Eckpfeiler des Steuerreformgesetzes 2009*“, in ÖStZ 2009, 96).

Die Begrenzung der Antragstellung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages „*bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft*“ erfolgte (den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum StRefG 2009, 54 BlgNr XXIV. GP, zufolge) im Hinblick auf eine „*zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme*“. Vor diesem Hintergrund steht die Gewährung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im Streitfall der Absicht des Gesetzgebers ebenfalls nicht entgegen, weil damit keine über die Bedeutung des Einzelfalles hinausgehende Wirkung verbunden ist.

Die Beschränkung der Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages „*bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft*“ wird auch in der Literatur kritisch gesehen. So lasse sich diese Einschränkung aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2015, § 10 Rz 36; Atzmüller/Hammerl/Schlager, „*Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2009*“, in RdW 2009, 869). Die Eintragung bereits in der Steuererklärung diene dem Zweck der Evaluierung einer vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag ausgehenden Anreizwirkung auf Investitionen sowie der budgetären Kosten. Eine Versagung der Begünstigung nur wegen einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung stelle vor dem Hintergrund des Normzweckes einen Gesetzesexzess dar (vgl. Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 10 Tz 80).

Für den Fall der Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 beantragte der Bf. die Berücksichtigung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere gemäß § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, im Ausmaß von 4.518,03 € (im Jahr 2010), 4.412,72 € (im Jahr 2011) und 4.455,27 € (im Jahr 2012). Diesbezüglich legte er der Beschwerde berichtigte Beilagen E1a bei, mit denen die entsprechenden Beträge in KZ 9229 erfasst wurden. Gleichzeitig legte er Auszüge aus dem Anlagenverzeichnis (Konto 900: „*Wertpapiere FBiG*“) zum Nachweis der Betriebszugehörigkeit der Wertpapiere vor.

Die Berechnung der investitionsbedingten Gewinnfreibeträge ist dahingehend zu berichtigen, als die Gewinne vor Gewinnfreibetrag den Ansätzen lt. Betriebsprüfung entnommen werden (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 26. Mai 2014, ABNr. abc, in Verbindung mit Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Mai 2014). Infolge Berücksichtigung der tatsächlichen Betriebsausgaben wurden bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit - zugunsten des Bf. - auch Ausgaben für „*Arbeitsmittel, Fachliteratur, Fortbildung etc.*“ in tatsächlicher Höhe berücksichtigt. Die investitionsbedingten Gewinnfreibeträge ermitteln sich wie folgt:

	2010 €	2011 €	2012 €
Gewinn vor Gewinnfreibetrag lt. BFG	49.523,03	47.828,13	46.154,59
davon 13 %	6.437,99	6.217,66	6.000,10
geltend gemachter Grundfreibetrag lt. Erklärung	2.075,41	1.953,80	1.753,18
investitionsbedingter Gewinnfreibetrag lt. BFG	4.362,58	4.263,86	4.246,92

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ermitteln sich wie folgt:

	2010 €	2011 €	2012 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp	105.278,76	102.596,52	123.525,12
investitionsbedingter Gewinnfreibetrag lt. BFG	-4.362,58	-4.263,86	-4.246,92
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BFG	100.916,18	98.332,66	119.278,20

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses sind.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Wiederaufnahme des Verfahrens: Zu diesem Beschwerdepunkt wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Entscheidung zur Frage, ob - zu anders lautenden Bescheiden führende - Tatsachen oder Beweismittel im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommen sind, hing im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zu diesem Beschwerdepunkt unzulässig.

Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988: Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Sonderklassegebühren) der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zulässig ist, an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zu diesem Beschwerdepunkt unzulässig.

Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag: Zur Frage, ob die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages im Sinne des § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 „*bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft*“ beschränkt ist, fehlt bislang eine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zu diesem Beschwerdepunkt zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 4. Dezember 2015