

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 12. August 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerald Kirchmaier, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Mag. Ewald Bräuer, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (in Schilling) sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In **Euro** betragen die Abgaben daher:

Umsatzsteuer 1995	33.096,50
Einkommensteuer 1995	40.647,70

Rechtsbelehrung

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

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe. Im Streitjahr erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als ärztlicher Leiter (Vorstand) einer Abteilung des Krankenhauses B. sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Betrieb einer Ordination und in Form von Entgelten für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Sondergebühren).

Die Einkünfte aus der Ordination ermittelte der Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 und machte Vorsteuern gemäß § 12 UStG 1994 geltend. Die Sondergebühren verminderte der Bw. sowohl um die an Assistenzärzte weitergegebenen Beträge als auch um ein 12%iges Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 und beanspruchte nach Durchschnittssätzen ermittelte Vorsteuern gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die Tätigkeit des Bw. als Facharzt im Rahmen seiner Ordination und die Erzielung von Sondergebühren einen einheitlichen (freiberuflichen) Betrieb darstellen und dass für diese Tätigkeiten daher nur eine (gemeinsame) Gewinnermittlung vorzunehmen sei. Da der Bw. den Gewinn aus seiner Ordination gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt habe, sei die Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 sowie die Berechnung der Vorsteuern nach Durchschnittssätzen gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994 bei den Sondergebühren nicht zulässig.

Dieser Rechtsansicht schloss sich die Finanzlandesdirektion für Steiermark in der Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 2000, GZ. RV 53/1-8/98, an.

Aufgrund der vom Bw. an den Verwaltungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hob dieser die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark mit Erkenntnis vom 18.3.2004, 2001/15/0034, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei zunächst zu prüfen gewesen, ob es sich bei den in Rede stehenden Einnahmen des Bw. um Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanzärztlicher Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden,

handle. Unter Hinweis auf die für das Streitjahr anzuwendenden Bestimmungen des Krankenanstaltengesetzes (KAG), BGBl. Nr. 1/1957 (mit Wirksamkeit ab 20. April 2002 lautet der Kurztitel dieses Gesetzes Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz – KAKuG), und des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBl. Nr. 78/1957, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die dargelegte Rechtslage keine Anhaltspunkte für die Annahme unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten, der für seinen Krankenhausaufenthalt eine höhere Gebührenklasse gewählt habe, und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung biete. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sei somit davon auszugehen, dass die im gegenständlichen Fall anzuwendenden Rechtsvorschriften den Träger des Krankenhauses verpflichtet haben, die in Rede stehenden Sondergebühren im eigenen Namen einzuheben. Feststellungen, dass der Träger des Krankenhauses die Sondergebühren diesen Vorschriften widersprechend im Namen des Bw. eingehoben hätte oder dass der Bw. die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hätte, seien im Verwaltungsverfahren nicht getroffen worden. Ohne solche Feststellungen aber dürfe die Behörde die vom Bw. erzielten Entgelte aus Sondergebühren nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und den Bw. insoweit auch nicht als Unternehmer behandeln.

Mit Schreiben vom 29. April 2004 wurde dem Bw. daher vorgehalten, dass er bzw. sein steuerlicher Vertreter in der am 13. Dezember 2000 vor der Finanzlandesdirektion für Steiermark durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt haben, dass die einzige vom Bw. vorgenommene organisatorische Tätigkeit im Zusammenhang mit der Erzielung der Sondergebühren das Ausfüllen der Leistungsblätter gewesen sei. Das Bestehen einer Rechtsbeziehung zwischen dem Bw. und den Patienten, die für ihren Krankenaufenthalt eine höhere Gebührenklasse gewählt haben, sei nie behauptet worden. Der unabhängige Finanzsenat gehe daher davon aus, dass die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte den Rechtsvorschriften entsprechend im Streitjahr tatsächlich vom Träger der Krankenanstalt im eigenen Namen eingehoben worden seien. Unter diesen Voraussetzungen dürfen die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im oa. Erkenntnis nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gezählt werden und dem Bw. komme insoweit auch keine Unternehmereigenschaft zu.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bw. dazu aus, die Frage der Abrechnung der Sondergebühren sei schon bei der Betriebsprüfung für die

Jahre 1992 bis 1994 erörtert und damals eindeutig geklärt worden, dass die Abrechnung der Sondergebühren durch das Krankenhaus B. im Namen der einzelnen Ärzte erfolgt sei. Im gegenständlichen Verfahren sei daher immer unbestritten gewesen, dass es sich bei den Sondergebühren um Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 handle. Es sei für ihn unverständlich, warum diese Frage nun sowohl vom Verwaltungsgerichtshof als auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz neuerlich gestellt werde. Zum Nachweis seines Vorbringens, dass sich die Abrechnung der Sondergebühren durch das Krankenhaus B. auch im Streitjahr nicht geändert habe, legte der steuerliche Vertreter des Bw. zwei Rechnungen aus dem Jahr 1995 in Kopie vor. Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass von den Verhältnissen in den Jahren 1992 bis 1994 nicht zwingend auf jene des Jahres 1995 habe geschlossen werden können, weil es – wie ohnedies bekannt sei – in den letzten Jahren immer wieder gravierende Änderungen bei den Abrechnungen der Sondergebühren durch die Krankenanstalten gegeben habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanzärztlicher Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994 gilt als Unternehmer auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz von 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 ermittelt werden.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 können Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des

§ 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften berechnen.

Vor der Beurteilung der Frage, ob der Bw. berechtigt war, für das Streitjahr ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend zu machen bzw. nach Durchschnittssätzen ermittelte Vorsteuern gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994 zu beanspruchen, ist nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im bereits genannten Erkenntnis vom 18.3.2004, 2001/15/0034, zu prüfen, ob es sich bei den in Rede stehenden Einnahmen des Bw. um Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanzärztlicher Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, handelt.

Bei den vom steuerlichen Vertreter des Bw. vorgelegten Rechnungskopien handelt es sich um Abrechnungen von Sondergebühren des Krankenhauses B. gegenüber einzelnen Versicherungen. In den Rechnungen ist neben den Leistungen des Krankenhauses das den einzelnen, namentlich genannten Ärzten zustehende Honorar ausgewiesen. Der zu zahlende Betrag wird aufgegliedert in jenen Betrag, der dem Krankenhaus geschuldet und jenen, der im fremden Namen und für fremde Rechnung vorgeschrieben wird. Bei dieser Art der Abrechnung besteht kein Zweifel, dass die Sondergebühren bei den namentlich genannten Ärzten, zu denen auch der Bw. gehört, Einkünfte im Sinn des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sind. Ob die Verrechnung der Sondergebühren den Bestimmungen des KAKuG bzw. des KALG entsprochen hat, ist für deren steuerliche Behandlung nicht relevant.

Sind Sondergebühren Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinn des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988, steht dem Bw. das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12% der Umsätze grundsätzlich zu (vgl. UFS vom 30.1.2004, RV/3568-W/02). Die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 EStG 1988 sind beim Bw. hinsichtlich der Sondergebühren ebenfalls erfüllt. Der Bw. hat damit auch die Möglichkeit, die auf die Sondergebühren entfallenden Vorsteuern gemäß § 14 Abs. 1 UStG 1994 zu ermitteln. Zu klären bleibt jedoch die Frage, ob die Behandlung der Sonderklassepatienten mit der Ordination des Bw. – wie das Finanzamt meint – einen einheitlichen Betrieb bildet.

Mit Erkenntnis vom 22.4.1980, 0718/80, entschied der Verwaltungsgerichtshof die Frage, ob auf noch ausstehende Sondergebühren – die zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen – eines in Pension gegangenen Primärarztes, der nebenbei eine Privatpraxis betreibt, der begünstigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte wegen Aufgabe eines Teilbetriebes

angewandt werden kann. In diesem Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof ua. aus, wenn der Beschwerdeführer meine, die Behandlung von Patienten an den Krankenanstalten sei ein organisch in sich geschlossener Bereich, mit "vollkommener Selbständigkeit gegenüber der Tätigkeit" in seiner Privatpraxis, so möge das durchaus zutreffen.

Entscheidungswesentlich sei jedoch, dass dieser "geschlossene Bereich" (gemeint ist der Bereich der Behandlung der Sonderklassepatienten) **in jeder Hinsicht der Krankenanstalt und nicht dem Beschwerdeführer zuzuordnen sei.** Die Verbindung zwischen diesem "Bereich" und dem Beschwerdeführer habe lediglich darin bestanden, dass der Beschwerdeführer diesem "Bereich" aufgrund besonderer Vereinbarung einen Teil seiner ärztlichen Tätigkeit gewidmet habe. Unter Hinweis auf dieses Erkenntnis wurde auch vom unabhängigen Finanzsenat bereits mehrfach entschieden, dass der Bereich der Behandlung der Sonderklassepatienten der Krankenanstalt und nicht dem behandelnden Arzt zuzurechnen sei (vgl. UFS vom 3.3.2003, RV/1621-L/02; und UFS vom 9.1.2004, RV/0578-L/03).

Der vom Finanzamt vertretenen Ansicht, die Behandlung der Sonderklassepatienten und die Ordination des Bw. bilden einen einheitlichen Betrieb, kann daher nicht gefolgt werden.

Die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betragen (erklärungsgemäß) 1.290.705,00 S. An Vorsteuern werden – wie im Schreiben vom 26. August 1997 dargelegt – 176.517,55 S berücksichtigt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, 12. August 2004