

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

Mag. Erich Schwaiger

über die Beschwerde

der Beschwerdeführerin

Bf., Ort,
Straße_Nr.

vom

gegen die Bescheide

des Finanzamtes

Salzburg-Stadt, 5026 Salzb...

vertreten durch
Dr. Susanne Fischer

vom

3. Oktober 2012

betreffend

Einkommensteuer 2009 bis 2...

zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte die Berufung vor dem 1. Jänner 2014 an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Sie gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat.

Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie aufgrund des Antrages auf Entscheidung durch den Senat der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Erledigung zugewiesen.

Mit Fax vom 12. März 2013 zog die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück, womit die Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 7013 (Einzelrichter) überging.

1 Verfahrensgang

Die Berufungswerberin ist nichtselbständig tätige Ärztin an den Salzburger Landeskliniken und bezieht von dort auch Sondergebühren, die als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt wurden.

Die Berufung richtet sich im Kern gegen die auf § 293b BAO gestützte Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 vom 3. Oktober 2012. Das Finanzamt begründete die Berichtigung mit den folgenden im Wesentlichen gleichlautenden Passagen:

• Einkommensteuer 2009

„Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge (Sondergebühren) von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" ab, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019).

Die Pflichtversicherung SV in der Höhe von 89,76 sowie die 21,78% Werbungskosten in der Höhe von 409,49 wurden bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Abzug gebracht.“

• Einkommensteuer 2010

„Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge (Sondergebühren) von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" ab, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Dies tritt ab der Veranlagung 2008 in Kraft.

Die Pflichtversicherung SV in der Höhe von 94,80 sowie die Werbungskosten von 18,27% in der Höhe von 1.082,66 sowie der Grundfreibetrag von 13% in der Höhe von 2.264,64 wurden in Abzug gebracht. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich demnach aus den Einnahmen in Höhe von 18.594,78 abzüglich o.a. Ausgaben.“

• Einkommensteuer 2010

„Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge (Sondergebühren) von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" ab, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Dies tritt ab der Veranlagung 2008 in Kraft.“

Die Pflichtversicherung SV in der Höhe von 94,08 sowie die Werbungskosten von 16,76% in der Höhe von 821,94 und der Grundfreibetrag in der Höhe von 2.481,35 wurden in Abzug gebracht. Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich demnach aus den Einnahmen in Höhe von 20.003,34 abzüglich o.a. Ausgaben.“

Dagegen ergriff die steuerlich vertrete Berufungsverwerberin mit Schreiben vom 19. November 2013 rechtzeitig (Fristverlängerungsansuchen vom 19. Oktober 2013) das Rechtsmittel der Berufung und stellte fest, dass sie als Oberärztin tätig gewesen sei. In den strittigen Einkommensteuererklärungen habe sie für die Sondergebühren (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988) das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Abzug gebracht.

Sie rügte, dass das Finanzamt das **Parteiengehör** nicht gewahrt und auch **nicht ausgeführt habe, worauf es die Annahme stützt**, bei der Ermittlung der Sondergebühren sei ein Hausanteil abgezogen worden.

Das zitierte VwGH-Erkenntnis betreffe Oberösterreich und sei auf Salzburg nicht anwendbar. Hier trete dem nachgeordneten Arzt der Primararzt gegenüber, der den Hausanteil abziehe und auf der Sondergebührenabrechnung offen ausweise. Im Bundesland Salzburg würden die Sondergebühren durch das SKAG 2000 (Salzburger Krankenanstaltengesetz 2000, LGBI. 23/2000 idF LGBI. 91/2005) geregelt.

§ 61 SKAG 2000 räume nur den verantwortlichen leitenden Ärzten und Konsiliarärzten das Recht ein, für sich und die nachgeordneten Ärzte von Patienten der Sonderklasse ein getrenntes Honorar zu verlangen. Die Detailregelungen fänden sich in der Sondergebührenverordnung Landeskliniken (LGBI. 10/2000 idF LGBI. 99/2008). Die Sondergebühren bestünden gem. § 3 dieser Verordnung aus dem Arzthonorar und der Anstaltsgebühr. Das Arzthonorar gebühre für die ärztliche Leistung und die Anstaltsgebühr für den erhöhten Personal- und Sachaufwand in der Sonderklasse. Das Arzthonorar sei gem. § 4 Abs. 5 der Verordnung – zusammen mit dem Anstaltsanteil – namens der Ärzte durch die Krankenanstalt einzubringen.

Anders als in Oberösterreich sehe die Verordnung ein Nebeneinander von **Arzthonorar** und **Anstaltsgebühr** vor. In Oberösterreich träten auch die nachgeordneten Ärzte in eine Rechts- und Leistungsbeziehung zum Patienten, in Salzburg aber nur die Abteilungs/Institutsvorstände und Konsiliarärzte. Die Gebührenrechnung werde vom Rechtsträger des öffentlichen Krankenhauses und nicht vom Arzt gelegt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (VwGH) rechne der Arzt gegenüber dem Patienten nur sein anteiliges **Arzthonorar** ab und die Krankenanstalt den **Anstaltsanteil**.

Der Anstaltsanteil sei somit keine Betriebsausgabe des Arztes und vom Anteil des Arztes werde deshalb für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt kein „Hausanteil“ einbehalten.

Im Steuerakt des Finanzamts findet sich im Anschluss nur mehr ein E-Mail vom 11. Dezember 2012, in dem ein Mitarbeiter der SALK bekannt gab, dass die Anstaltsanteile gem. § 6 der Sondergebührenverordnung Landeskliniken bei der Auszahlung von Sondergebühren an die Ärzte bereits abgezogen sind.

Mit Vorlagebericht vom 7. Jänner 2013 legte das Finanzamt die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Bezüglich des Anspruchszinsenbescheides 2009, der unmittelbar im Anschluss an den Einkommensteuer-Berichtigungsbescheid erging, findet sich nur der Hinweis im Einleitungssatz der Berufung, dass diese auch gegen ihn gerichtet ist. Das gilt auch für den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013, für den sich in der Berufung auch noch ein Aufhebungsantrag findet. Weitere Anträge und Begründungen finden sich dazu nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat nahm dies zum Anlass für den **Mängelbehebungsauftrag vom 27. November 2013** mit Frist bis 3. Jänner 2014. Die Beschwerdeführerin reagierte darauf mit der Einschränkung der Beschwerde auf die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011.

Der Unabhängige Finanzsenat befasste sich intensiv mit den Rechtsgrundlagen für die selbständigen Bezüge der Beschwerdeführerin und nahm Kontakt mit der Arbeitgeberin der Bf. zur Abklärung der rechtlichen Grundlagen und tatsächlichen Berechnung der ausbezahlten Sondergebühren auf. Dieser reagierte mit E-Mail vom 3. Dezember 2013, dessen Inhalt unten unter Punkt 3 dargestellt wird.

Mit Fax vom 12. März 2014 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

2 Sachverhalt laut Aktenlage des Finanzamts

2.1 Allgemein

Die Veranlagungen der Jahre 2009 bis 2010 basieren auf den via FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärungen vom 1. Februar 2011, 30. November 2011 und 9. Mai 2012, deren Angaben vom Finanzamt unverändert übernommen wurden.

Daraus geht im Kern nur hervor, dass die Berufungswerberin Ärztin ist und von ihrer Arbeitgeberin sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie auch solche aus selbständiger Arbeit bezog (Sondergebühren). Über die an die Ärzte zur Auszahlung gelangenden Sondergebühren übermittelt die SALK jährlich eine Liste an das Finanzamt, aus der der Name und ein „Ergebnis“ ersichtlich sind. Wie sich dieser Betrag jeweils ergibt, ist nicht ersichtlich und wurde vom Finanzamt auch niemals überprüft.

Schon mit Erlass GZ BMF-010203/0501-VI/6/2007 vom 5.12.2007 hatte das Bundesministerium für Finanzen auf das höchstgerichtliche Erkenntnis VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019 zur Rechtslage in Oberösterreich reagiert und in EStR 2000 Rz 4116b generell angeordnet, dass das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zusteht, wenn die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge einen "Hausanteil" (für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt, zB § 54 Abs. 3 OÖ. KAG 1997) abzieht.

Diese behördeninterne Richtlinienbestimmung nahm das Finanzamt offenbar nun - im Oktober 2012 - zum Anlass, um die rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 gem. § 293b BAO insofern zu berichtigen, als sie den in den Beilagen zu den Steuererklärungen offengelegten Abzug genau diesen Pauschalbetrag nicht mehr steuerlich zuließ und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit entsprechend erhöhte. Nähere Informationen über den Hintergrund dieser Entscheidung und vor allem darüber, woraus das Finanzamt ableitete, dass ein solcher „Hausanteil“ abgezogen worden sei, finden sich in den Steuerakten nicht.

Das Finanzamt stellte in der Begründung für die Maßnahme gem. § 293b BAO nur die Aussagen des VwGH (zur Rechtslage in Oberösterreich) dar, ohne einen begründeten Zusammenhang mit der Rechtslage in Salzburg herzustellen.

2.2 Rechnerische Darstellung

Die Bf. stellte die Berechnung des Gewinnes aus ihrer selbständigen Tätigkeit zwar etwas komplizierter dar, im Ergebnis ging sie aber wie folgt vor:

Grafik technisch nicht darstellbar

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung des 12%igen Pauschbetrages und brachte stattdessen die von der Bf. offen gelegten anteiligen tatsächlichen Aufwendungen – ohne nähere Überprüfung oder Anforderung von Belegen - als Betriebsausgaben in Abzug. Bezahlte Sozialversicherungspflichtbeiträge berücksichtigte es dabei zur Gänze. Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Grafik technisch nicht darstellbar

Daraus errechnete das Finanzamt den folgenden Gewinn und unterzog diesen der Besteuerung:

Grafik technisch nicht darstellbar

3 Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenats, Rechtsgrundlagen für die Sondergebühren

Die rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen für die Vorschreibung und Auszahlung der **Sondergebühren** am Landeskrankenhaus Salzburg (St.-Johanns-Spital) und St. Veit im Pongau sowie an der Landesnervenklinik Salzburg (Christian-Doppler-Klinik) sind höchst komplex und stellen sich für die **Jahre 2009 bis 2011** im Kern wie folgt dar.

Die Sondergebühren der Ärzte basieren auf dem SKAG 2000 (Salzburger LGBI Nr. 24/2000 idgF) und der dazu ergangenen Sondergebührenverordnung Landeskliniken (Salzburger LGBI. Nr. 10/2000 idF Salzburger LGBI. Nr 99/2008 für 2009 und idF Salzburger LGBI Nr. 4/2010 für 2010 und 2011). Die Darstellung der Rechtslage erfolgt hier für die Jahre 2009 bis 2011 einheitlich. Soweit sich aufgrund des Salzburger LGBI Nr. 4/2010 ab 2010 Veränderungen ergaben, wird darauf gesondert hingewiesen.

3.1 Stationäre Aufnahme

Die Sondergebühren in der Sonderklasse (für stationär aufgenommene Patienten) setzen sich für den Bereich der Salzburger Landeskliniken aus dem Arzthonorar und der Anstaltsgebühr zusammen.

- Die **Anstaltsgebühr** dient zur Abdeckung des erhöhten Sach- und Personalaufwandes der Krankenanstalt (§ 61 Abs. 2 SKAG 2000) und gebührt für den erhöhten Personal- und Sachaufwand. Sie fließt der Krankenanstalt unmittelbar zu (§ 3 Abs. 3 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).
- Zusätzlich sind die verantwortlichen leitenden Ärzte und die Konsiliarärzte gem. § 61 Abs. 3 SKAG 2000 **nach Maßgabe der geltenden Aufteilungsschlüssel** berechtigt, **für sich und ihre** jeweils **nachgeordneten Ärzte** von Patienten der Sonderklasse bzw. deren Zusatzversicherungen ein Honorar zu verlangen, auf das die Bestimmungen über die Sondergebühren sinngemäß Anwendung finden. Dieses **Arzthonorar** gebührt für die erbrachte ärztliche Leistung (§ 3 Abs. 2 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).

Die Stellung der Gebührenrechnung sowie die Hereinbringung rückständiger Gebühren erfolgt hinsichtlich des (gesamten) **Arzthonorars im Namen und auf Rechnung** der Ärzte durch den Rechtsträger der Krankenanstalt (§ 67 Abs. 5 SKAG 2000). Sowohl die Anstaltsgebühr wie auch das Arzthonorar sind in der Pflegegebührenrechnung neben den Pflegegebühren der Anstalt getrennt auszuweisen (§ 3 Abs. 4 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).

Wie die Aufteilung der Sondergebühren zu erfolgen hat, ist gem. § 64 Abs. 5 SKAG 2000 von der Salzburger Landesregierung durch verbindliche Verordnung zu regeln, in der die **Aufteilung**

- auf den Rechtsträger der Krankenanstalt (**Anstaltsgebühr**) und
- auf die Abteilungsleiter (Instituts- und Laboratoriumsvorstände), deren Stellvertreter sowie auf die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes (**Arzthonorar**) vorzusehen ist.

Diese zwingend vorzusehende Aufteilung umfasst auch die Aufteilung des Arzthonorars. Dabei steht dem Rechtsträger der Krankenanstalt zusätzlich zur Anstaltsgebühr ein **Anstaltsanteil am Arzthonorar** zu, der unter Bedachtnahme auf eine allfällige **Anstaltsgebühr insgesamt zumindest 20%** zu betragen hat.

Die **Anstaltsgebühr** und das **Arzthonorar** mit seiner Verteilung auf die Ärzte (**Arztanteil**) und die Anstalt (**Anstaltsanteil**) sind so festzusetzen, dass die wünschenswerte fachliche Qualifikation des Abteilungsleiters (Instituts- oder Laboratoriumsvorstandes), seines Stellvertreters sowie des sonstigen ständigen fachärztlichen Personals sichergestellt

erscheint. Der Anstaltsanteil wird vom Rechtsträger vor Auszahlung an die Ärzte einbehalten.

Die gesamte Sondergebühr setzt sich damit aus dem Arzthonorar und der Anstaltsgebühr zusammen. Das Arzthonorar besteht wiederum aus dem Anstaltsanteil und dem Arztanteil.

Die Sondergebührenverordnung Landeskliniken regelt die Aufteilung des Arzthonorars detailliert und in mehreren Schritten, die in den **Anhängen A und B** grafisch dargestellt werden. Da sich in diesem Bereich ab 2010 Änderungen ergeben haben, erfolgt die Zusammenfassung in zwei Grafiken. Im Detail geht daraus hervor:

- Der **Arztanteil** am Arzthonorar gelangt gem. § 8 Sondergebührenverordnung Landeskliniken nach Abzug des „Mittelbauausgleichs“ abteilungsbezogen an die Primarii und alle nachgeordneten Ärzte zur Auszahlung. Als nachgeordnete Ärzte gelten in diesem Zusammenhang alle anderen Ärzte (Oberärzte, Fachärzte, Assistenzärzte und Turnusärzte).
- Der Mittelbauausgleich wird in einem Folgeschritt an den Turnusärztespool und als Summe aller erfassten Landeskliniken an den Mittelbau verteilt (§ 8a Abs. 1 Sondergebührenverordnung Landeskliniken). Als Mittelbau gelten in diesem Zusammenhang alle nachgeordneten Ärzte außer den Turnusärzten. Die Verteilung an den Mittelbau erfolgt nicht abteilungs-, sondern krankenanstaltsbezogen und soll auch den unterschiedlichen Anfall von Sondergebühren in den einzelnen Abteilungen ausgleichen.
- Die Mittel des Turnusärztespools werden an die Turnusärzte entsprechend ihrem Beschäftigungsausmaß verteilt (§ 8a Abs. 2 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).

Damit gelangt der gesamte Arztanteil an die Primarii (direkt) sowie die nachgeordneten Ärzte (direkt aus dem Arztanteil und indirekt aus dem Mittelbauausgleich bzw. Turnusärztespool).

- Zusätzlich werden (verschieden große) Teile des **Anstaltsanteils** wieder an die Ärzte ausbezahlt, wobei die Auf- und Zuteilung dieser Gelder in mehreren Schritten erfolgt, die den Grafiken zu entnehmen sind. Der Abzug wird in § 6 Sondergebührenverordnung Landeskliniken geregelt, dessen Verwendung in § 7 leg.cit.

- Bis 2009 wurden in den klinischen Abteilungen sowie für Anästhesieleistungen 15% des Arzthonorars als Anstaltsanteil einbehalten, die in der Folge als „Ausgleichsmittel“ wieder an die Ärzte (inkl. Primarii) verteilt wurden (§ 6 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).

Vor dieser Verteilung erfolgte allerdings in einem komplexen Verfahren ein weiterer Abzug für den allgemeinen Sach- und Personalaufwand der Krankenanstalt (siehe Schema 2009). Ab 2010 entfielen diese Positionen zur Gänze.

- In allen drei Jahren gelangte zudem ein in der Verordnung mit EUR 901.158,70 bezifferter Teil (wertgesichert auf Basis des Jahresschnittwerts des Jahres 2008) an die nachgeordneten Ärzte zur Verteilung (alle außer Primarii; für 2009 geregelt in § 6 Abs. 3 und 4 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 sowie für 2010 und 2011 in § 6 Abs. 3 und 4

in Verbindung mit § 7 Abs. 1 Sondergebührenverordnung Landeskliniken). Dieser Teil wurde an den Mittelbau sowie die Turnusärzte ausbezahlt.

Alle Zahlungen an die Ärzte, die sich aus diesen **Teilen des Arzthonorars** ableiten, wurden von der Arbeitgeberin als Sondergebühren behandelt, nicht dem Lohnsteuerabzug unterzogen und sind in den an das Finanzamt zu Kontrollzwecken übermittelten Listen der Ärzte enthalten. Im Ergebnis bedeutet das, dass der gesamte Mittelbauausgleich sowie Teile des Anstaltsanteils zwar vom Arzthonorar abgezogen werden, in der Folge aber – in einem abweichenden Aufteilungsverhältnis – wieder als Sondergebühren an die Ärzte fließen. Diese Abzüge finden sich damit wieder in den derzeit erklärten Einnahmen der Ärzte, auch wenn diese nicht direkt vom Primär, sondern über mehrere Umwege an sie gelangen.

Zusätzlich gab es noch eine Zweckwidmung des Anstaltsanteils zur Deckung der allgemeinen Personalkosten der Spitalsärzte (wertgesicherte EUR 818.800,00 gem. § 6 Abs. 3 und 4 Sondergebührenverordnung Landeskliniken für 2009 in Verbindung mit § 7 Abs. 3 und für 2010 und 2011 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 Sondergebührenverordnung Landeskliniken) sowie des allgemeinen Sachaufwandes (Rest aus § 6 Abs. 1 bis 4 Sondergebührenverordnung Landeskliniken). Dieser Anteil fließt nach Auskunft der Arbeitgeberin an die Krankenanstalt und wird von dieser – unter anderem zur Bezahlung der nichtselbständigen Bezüge der Ärzte – verwendet. Diese Zahlungen sind nicht direkt den Ärzten zuordenbar und bei diesen nicht in den entsprechenden Sondergebührenlisten enthalten.

Zu diesen Aufteilungen nahm der Leiter des Rechnungswesens der Arbeitgeberin der Bf. mit E-Mail vom 3. Dezember 2013 Stellung und ergänzte, der Abzug des **Anstaltsanteils gem. § 6 Abs. 1 Sondergebührenverordnung Landeskliniken** werde nur für Institutsleistungen vorgenommen. Für andere Leistungen gäbe es keinen Abzug. Somit könne nicht davon ausgegangen werden, dass in jeder Klinik ein Abzug durchgeführt wird.

Der Anstaltsanteil **gem. § 6 Abs. 3 Sondergebührenverordnung Landeskliniken** richte sich nach der Höhe der Bemessungsgrundlage. Auch hier sei es deshalb möglich, dass aufgrund einer Unterschreitung der niedrigsten Grenze überhaupt kein Abzug erfolgt und auch hier werde ein Teil dieses Anstaltsanteils wieder an die Ärzte weitergegeben.

3.2 Ambulante Aufnahme

Ergänzend führte die Arbeitgeberin aus, neben den stationären Sondergebühren würden auch noch ambulante Sondergebühren ausbezahlt, bei denen die Abzüge in **§ 12 Sondergebührenverordnung Landeskliniken** abweichend zu den stationären Sondergebühren geregelt seien. Diese Regeln finden sich in **§§ 9 ff Sondergebührenverordnung Landeskliniken** und werden im **Anhang C** grafisch dargestellt.

Die Sondergebühr besteht hier aus der Ambulatoriumsgebühr und dem Arztanteil, wobei auch hier der Arztanteil in den Anstaltsanteil und den verbleibenden Arztanteil aufzuteilen

ist. Anders als im Bereich der stationären Aufnahme beträgt der Anstaltsanteil hier aber **mindestens 20%** des Arztanteils und ist von der Krankenanstalt nach einem exakt vorgegebenen Schema zur Deckung der allgemeinen Personalkosten der Spitalsärzte sowie für die Ausstattung der betreffenden Einrichtung zu verwenden (§ 12 Abs. 5 Sondergebührenverordnung Landeskliniken).

3.3 Zusammenfassung für alle Sondergebühren

Damit lässt sich die Rechtslage für die Sondergebühren in den Jahren 2009 bis 2011 wie folgt zusammenfassen:

- Die Abzüge können zwischen stationären und ambulanten Sondergebühren sowie zwischen den einzelnen Abteilungen bzw. Instituten bzw. Krankenanstalten stark variieren.
- Die Abzüge fließen zum Teil wieder als Sondergebühren an die Ärzte. Diese Abzüge stellen damit keinen Betriebsausgabenabzug, sondern **nur eine Umverteilung** nach geänderten Regeln dar.
- Im Bereich der **Ambulatorien** beträgt der Anstaltsanteil für Sondergebühren gem. § 12 Abs. 5 Sondergebührenverordnung Landeskliniken jedenfalls **mindestens 20%** des Arztanteils. Hier würde – isoliert betrachtet – ein zusätzlicher Abzug des 12%igen Betriebsausgabenpauschbetrages niemals in Frage kommen (siehe auch Übersichtsschema).
- Bei der **stationären Aufnahme** kann der Anstaltsanteil an den Sondergebühren für den allgemeinen Personal- und Sachaufwand (rosa-roter Teil der beiden Schemata) insgesamt **auch unter 12%** liegen. Ohne detaillierte Untersuchung ist hier nicht feststellbar, wie hoch die Abzüge in Bezug auf eine bestimmte Abteilung bzw. einen bestimmten Arzt insgesamt sind, welcher Teil davon wieder – umverteilt – an ihn zurückfließt und welcher Teil tatsächlich auf den dem einzelnen Arzt nicht zuordenbaren allgemeinen Sach- und Personalaufwand (rosa-roter Teil) entfällt.
- Die derzeitige Aktenlage deutet darauf hin, dass die Sondergebühr aus stationären Aufnahmen und den Ambulatorien einer einheitlichen Tätigkeit und damit einem einheitlichen Betrieb der Bf. entstammt. Damit kommt es für die Betrachtung des Betriebsausgabenpauschbetrages zur Vermischung der Anstalts- und Arztanteile dieser beiden Bereiche. Eine getrennte Betrachtung wird nicht möglich sein.

Der Leiter des Rechnungswesens der Arbeitgeberin äußerte die Ansicht, der Klinikvorstand sei der Rechnungsleger für das Arzthonorar. Er müsse danach die angegebenen Anstaltsanteile abführen und die nachgeordnete Ärzte (Mittelbau und Turnusärzte) hätten einen Anspruch auf die Sondergebühren nach erfolgtem Abzug. Von dem Anteil, der den nachgeordneten Ärzten zusteht, würde damit kein zuordenbarer Abzug stattfinden. Die abgezogenen Anstaltsanteile wären damit dem Rechnungsleger (Primär etc.) zuzurechnen, nicht aber den nachgeordneten Ärzten.

Zu dieser Argumentation darf auf nachstehenden Punkt 4.2 verwiesen werden.

4 Steuerrechtliche Grundlagen

4.1 Bescheidberichtigung gem. § 293b BAO

Die bekämpften Bescheide stützen sich auf § 293b BAO, wonach die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 293b Tz 5 unter Hinweis auf *Stoll*, BAO, 2831; VwGH 28.1.1997, 93/14/0113; 9.7.1997, 95/13/0124; 16.12.2003, 2003/15/0110; 18.3.2004, 2003/15/0049).

Die Abgabenbehörde muss also zuvor den Inhalt einer Abgabenerklärung übernommen haben, dem eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, **ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen**. 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.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Besteünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107 mwN).

Für eine Berichtigung gem. § 293b BAO reicht es damit im Umkehrschluss nicht aus, dass es erkennbar ist, dass ein Bescheid falsch ist. Es muss ergänzend dazu auch erkennbar sein, wie der Bescheid richtig gewesen wäre und damit, welche Rechtsfolgen der offengelegte Sachverhalt richtigerweise nach sich zu ziehen gehabt hätte. Reicht der aktenkundige Sachverhalt dazu nicht aus und sind weitere Ermittlungen erforderlich, verbietet das die Anwendung dieser Berichtigungsvorschrift (sinngemäß UFS 24.11.2006, RV/1485-W/05).

In einem solchen Fall kann die „Richtigstellung“ des Bescheides nur auf Basis anderer verfahrensrechtlicher Titel erfolgen (insbesondere § 303 BAO).

4.2 Einkunftsart

Unbestritten ist hier die Einordnung der Sondergebühren unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese basiert auf § 22 Abs. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988, der 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, zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählt.

Wie aus VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034 hervorgeht, wurde diese Norm durch eine gegenteilige höchstgerichtliche Rechtsprechung provoziert (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), die die Einkünfte aus der ärztlichen Betreuung von Sonderklassepatienten

entgegen der damaligen Verwaltungspraxis als nichtselbständig qualifizierte. Der Gesetzgeber reagierte darauf bewusst mit dem AbgÄG 1984, um die langjährige Verwaltungspraxis für die Zukunft (und rückwirkend) gesetzlich absichern (420 d.B. XVI GP. 21). Gleichzeitig fügte der Gesetzgeber dem damaligen § 2 UStG 1972 einen Abs. 6 an, wonach als Unternehmer auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt gilt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1972 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen. Diese Bestimmungen wurden mit dem EStG 1988 und dem UStG 1994 inhaltlich unverändert übernommen.

Für den Streitzeitraum steht es außer Zweifel, dass die Zuflüsse von Sondergebühren im Bundesland Salzburg bei der gesamten Ärzteschaft der Landeskliniken als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen sind, da die verantwortlichen leitenden Ärzte und die Konsiliarärzte **nach Maßgabe der geltenden Aufteilungsschlüssel** berechtigt sind, **für sich und ihre jeweils nachgeordneten Ärzte** von Patienten der Sonderklasse bzw. deren Zusatzversicherungen ein Honorar zu verlangen (Arzthonorar gem. § 61 Abs. 3 SKAG 2000). Die Stellung der Gebührenrechnung sowie die Hereinbringung rückständiger Gebühren erfolgt hinsichtlich des Arzthonorars im Namen und auf Rechnung der Ärzte durch den Rechtsträger der Krankenanstalt (§ 67 Abs. 5 SKAG 2000).

Die Berechtigung für das Arzthonorar steht zwar wortwörtlich nur den leitenden Ärzten und Konsiliarärzten zu, trotzdem muss in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden, dass diese auch im Namen der anderen (nachgeordneten) Ärzte ausgeübt wird. Es steht nämlich nicht im Belieben der leitenden Ärzten und Konsiliarärzten über das Honorar zu verfügen, dieses ist vielmehr zwingend nach dem im Verordnungsweg zu bestimmenden Aufteilungsschlüssel auf alle beteiligten Ärzte zu verteilen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise steht das Arzthonorar damit allen Ärzten (anteilig) zu und die Vereinnahmung erfolgt aufgrund der landesgesetzlichen Vorschriften – aus ertragsteuerlicher Sicht - in deren Namen.

4.3 Gesetzlicher Betriebsausgabenpauschbetrag gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988

§ 17 Abs. 1 EStG 1988 erlaubt bei den Einkünften aus einer freiberuflichen Tätigkeit (§ 22 EStG 1988) den pauschalen Betriebsausgabenabzug mit einem Durchschnittssatz von 12% der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO (maximal EUR 26.400,00). Neben diesem Pauschalbetrag 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,
- 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 (Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung etc.).

Der Betriebsausgabenpauschbetrag bemisst sich von den Umsätzen nach § 125 Abs. 1 BAO, der sie wie folgt definiert:

"Umsätze sind solche gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen. Keine Umsätze sind jedoch nicht unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienende Umsätze, die unter § 6 Abs. 1 Z 8 und 9 und § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 fallen oder - wären sie im Inland ausgeführt worden - fallen würden, Umsätze aus Geschäftsveräußerungen im Sinn des § 4 Abs. 7 UStG 1994, bei der Erzielung von Entschädigungen im Sinn des § 32 Z 1 EStG 1988 ausgeführte Umsätze und Umsätze aus besonderen Waldnutzungen im Sinn der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften."

Für in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehende Ärzte stellt § 2 Abs. 6 UStG 1994 eine gesetzliche Unternehmerfiktion auf, soweit sie in Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmen, die gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

4.3.1 Regelungen in einzelnen Bundesländern

In Bezug auf die **Rechtslage in Oberösterreich im Jahr 1999** entschied der VwGH wie oben schon erwähnt in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise**, dass einem Oberarzt ein dem § 54 Abs. 2 Oberösterreichisches Krankenanstaltengesetz 1997 entsprechender Anteil des den Ärzten dieser Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 54 Abs. 1 OÖ KAG 1997 gebührenden Honorars zuzurechnen ist. Dementsprechend habe er im gleichen Ausmaß für den in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 geregelten Anteil (**25% der Ärztehonorare**) für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen.

Der Umstand, dass die Vorschreibung und Einbringung durch den Primärarzt erfolgte, stelle lediglich die äußere Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten dar. Der für die Einkommensermittlung maßgebende Betrag sei der noch nicht um den "Hausrücklass" gekürzte Betrag. Der "Hausrücklass" stelle geltend gemachte (und anerkannte) Betriebsausgaben dar, der die Geltendmachung des Durchschnittssatzes im Sinne des § 17 EStG 1988 ausschließe (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019).

Für die **Rechtslage in Vorarlberg**, wo der Honoraranteil der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte ebenfalls von dem um den (mindestens 25%-igen) "Hausanteil" gekürzten Gesamthonorar errechnet wird, schloss sich der Unabhängige Finanzsenat der Beurteilung durch den VwGH in ständiger Rechtsprechung an und kam zum Schluss, dass daneben ein pauschaler Betriebsausgabenabzug unzulässig ist (vgl. UFS 11.07.2013, RV/0006-F/11 mwN). Auch die **Rechtslage in Tirol** (Poolgelder nach dem Tiroler Krankenanstaltengesetz 1957) beurteilte der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung UFS 24.04.2012, RV/0407-I/11 gleichlautend.

4.3.2 Regelung in Salzburg

Zur **Rechtslage in Salzburg** existiert weder eine zweitinstanzliche Berufungsentscheidung noch ein gerichtliches Erkenntnis.

Sie unterscheidet sich von der in Oberösterreich im Jahr 1999 im Hinblick auf den Gesetzestext insofern, als dort § 54 OÖ KAG 1997 regelte, dass die Abteilungs-, Instituts- und Laboratoriumsleiter, die Ärzte, die Einrichtungen führen, die weder eine Abteilung noch ein Institut darstellen, die Konsiliarärzte **und die anderen Ärzte** des ärztlichen Dienstes berechtigt sind, von Patienten der Sonderklasse ein Honorar zu verlangen (Ärztehonorar). Diese Berechtigung bezog sich damit direkt auf die **gesamte Ärzteschaft**, auf die die Anteile aufzuteilen sind. Die Aufteilung war einvernehmlich durch die beteiligten Ärzte mit Zustimmung des Rechtsträgers mangels Einigung aber durch die Landesregierung der Krankenanstalt festzulegen. Die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare hatte vom Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft zu erfolgen.

Auch in Salzburg erfolgt die Stellung der Gebührenrechnung sowie die Hereinbringung rückständiger Gebühren hinsichtlich des Arzthonorars im Namen und auf Rechnung der Ärzte durch den Rechtsträger der Krankenanstalt (§ 67 Abs. 5 SKAG 2000).

Wie oben schon ausgeführt berechtigt der Gesetzeswortlaut in Salzburg zwar nur die verantwortlichen leitenden Ärzte und die Konsiliarärzte **für sich und** ihre jeweils nachgeordneten Ärzte von Patienten der Sonderklasse bzw. deren Zusatzversicherungen ein Honorar zu verlangen (Arzthonorar gem. § 61 Abs. 3 SKAG 2000), da dies aber nach Maßgabe der geltenden **Aufteilungsschlüssel** zu erfolgen hat, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Rechtslage diesbezüglich vergleichbar ist.

Ein Unterschied ergibt sich allerdings daraus, dass in Oberösterreich vom in § 54 Abs. 3 Oö. Krankenanstaltengesetz 1997 (Oö. LGBl.Nr. 132/1997) geregelten Abzug von 25% des Ärztehonorars keine Beträge an die Ärzte zurückfließen, sondern dieser Abzug zur Gänze zur Deckung des Sach- und Personalaufwandes des Rechtsträgers der Krankenanstalt dient. Dort ist – wie vom Höchstgericht mit VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019 entschieden – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Verbindung zwischen den Einnahmen der Ärzte und dem 25%-igen Betriebsausgabenabzug durch die Krankenanstalt gegeben. Ein solcher Konnex existiert zwar vordergründig auch in Salzburg, aufgrund der komplexen und mehrstufigen Verteilungsregeln der in diesem Bundesland geltenden landesrechtlichen Vorschriften (vgl. *Anlage A-C*) kann dieser aber nicht allgemein unterstellt werden. Eine endgültige Beurteilung für Salzburg erfordert eine detaillierte Untersuchung des jeweiligen Sachverhaltes im Einzelfall.

Dies liegt auch darin begründet, dass für die Beurteilung des Abzugs von Betriebsausgaben neben dem Betriebsausgabenpauschbetrag die besondere und davon unabhängige Abzugsfähigkeit von Löhnen und Fremdlöhnen beachtet werden muss.

4.3.3 „Löhne und Fremdlöhne“

Die österreichweite Verwaltungsübung ist in EStR 2000 Rz 4116b dokumentiert. Danach gilt auszugsweise:

„... Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen „Hausanteil“ (wie z.B. nach § 54 Abs. 3 oö. KAG 1997) ab und wird dieser Hausanteil als Betriebsausgabe berücksichtigt, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019). Bei Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist die Betriebsausgabe für den Hausanteil vom Pauschale erfasst. Dies ist ab der Veranlagung 2008 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2008 bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt wird.“

Diese Rechtslage wurde auch in einem SWK-Artikel dargestellt und besprochen (Aigner/Kofler, SWK 2009, 458). Dabei wurde die zusätzliche Frage aufgeworfen, ob zwischen der betriebsausgabenwirksamen Berücksichtigung des „Hausanteils“ und der Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 tatsächlich ein vollständiges Exklusivitätsverhältnis besteht, sofern dieser vom Krankenhausträger von den Sondergebühren einbehaltene Anteil der Abdeckung jener Kosten dient, die dem Krankenhausträger dadurch erwachsen, dass er den Ärzten der Sonderklasse auch **ärztliches und nichtärztliches Personal** zu Verfügung stellt. Insofern könnte nach dieser Literaturmeinung von Fremdlöhnen auszugehen sein, die zusätzlich zum Pauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden könnten.

Die Verwaltungsübung geht davon aus, dass solche Fremdlöhne dann vorliegen, wenn es sich um Fremdleistungen handelt, die ihrer Art nach an den Auftraggeber erbracht werden. Als Beispiel werden hier an nachgeordnete Ärzte weiterbezahlte Sonderklassengebühren genannt (EStR 2000 Rz 4124). Dies soll allerdings dann nicht gelten, wenn von jenem Honorar, das der Facharzt für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse erhält, ein pauschaler „Honorarrücklass“ für die Leistungen der Krankenanstalt abgezogen wird. Ein solcher „Haftrücklass“ sei durch das Betriebsausgabenpauschale gedeckt und dürfe nicht neben diesem Pauschale abgesetzt werden (EStR 2000 Rz 4125). Die gängigen Kommentare übernehmen dies mehr oder weniger unkommentiert (*Doralt* in *Doralt*, EStG¹², § 17 Tz 23 f; *Feller* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁵, § 17 Tz 7; *Jakom/Baldauf* EStG, 2013, § 17 Tz 18).

Diese Behandlung durch die Verwaltung mag zwar auf die Rechtslage in Oberösterreich zutreffen, in Bezug auf Salzburg ist sie möglicherweise in sich nicht konsistent. Wie vom VwGH zur Rechtslage in Oberösterreich klar ausgeführt, muss die Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgen, da gem. § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist. Das Höchstgericht bestätigte für Oberösterreich, dass davon auszugehen ist, dass dem Bf. ein entsprechender Anteil des den Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse

gebührenden Honorars zuzurechnen ist und er dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den Anteil von 25% von den Ärztehonoraren für die **Bereitstellung der Einrichtungen** der Anstalt aufzukommen hat.

Dies ist wie erwähnt in Salzburg anders, da „Abzüge“ hier im Wege des Anstaltsanteils sowie des Mittelbauausgleichs eindeutig und klar zuordenbar auch wieder an die Ärzte fließen und bei denen die Einnahmen aus Sondergebühren erhöhen. Dabei handelt es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur um eine Umverteilung der Sondergebühren, nicht aber um einen Betriebsausgabenabzug.

Nur die Teile des Anstaltsanteils, die nicht mehr an die Ärzte fließen und damit der unmittelbaren Deckung des Aufwandes der Krankanstalt dienen, decken die Betriebsausgaben ab, die auch vom Pauschalbetrag erfasst werden. Nur insofern ist damit eine parallele Berücksichtigung nicht möglich.

5 Das bedeutet für den konkreten Fall

Die drei bekämpften Bescheide stützen sich auf § 293b BAO und damit darauf, dass eine Rechtswidrigkeit vorlag, die (ausschließlich) auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Das Finanzamt begründete dies bisher nur mit dem Hinweis auf die höchstgerichtliche Entscheidung zu Oberösterreich.

Wie oben erwähnt setzt eine solche Berichtigung nicht nur voraus, dass eine offensichtliche Unrichtigkeit vorlag. Zusätzlich muss der offengelegte Sachverhalt die Abgabenbehörde auch in die Lage versetzen, einen richtigen Bescheid zu erlassen. Das ist dann nicht der Fall, wenn dies ohne ergänzende Ermittlungen unmöglich ist. Genau das trifft hier zu.

Der Sachverhalt reicht hier zwar dafür aus, begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der beanspruchten Basispauschalierung zu untermauern. Er ist aber zu mangelhaft in den Akten abgebildet, um dies mit Gewissheit festzustellen. Es ist mit dem Akt allein nicht möglich, zu eruieren, welcher Beträge der Bf. nun tatsächlich als Betriebsausgaben zustehen.

Damit war eine Berichtigung gem. § 293b BAO unzulässig, weshalb die bekämpften Bescheide aufzuheben waren.

Das hindert die Behörde nicht daran, ihren Aktenstand durch zusätzliche Ermittlungen zu vervollständigen und die Bescheide danach möglicherweise – auf Basis anderer Verfahrenstitel – zu korrigieren.

6 Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Hier ist vor allem die Frage des Verfahrenstitels § 293b BAO relevant.

Dabei handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz ergibt bzw. das Bundesfinanzgericht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur folgt.