

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch Vertreter, Adresse2, über die Beschwerde vom 26. Juni 2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Salzburg-Stadt, vom 18. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zu Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide vom 18. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Der Beschwerdeführer ist als Arzt tätig. Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 2005 bzw. 19. August 2005 wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 2003 und 2004 antragsgemäß veranlagt.

Mit den nach einer Betriebsprüfung ergangenen, nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 stellte das Finanzamt fest, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

(Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse) das 12%ige Betriebsausgabenpauschale nicht geltend gemacht werden kann, wenn die Krankenanstalt einen sogenannten „Hausanteil“ bereits abgezogen hat (siehe VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Anstatt des Betriebsausgabepauschales werden für die Jahre 2003 und 2004 die geschätzten Betriebsausgaben und Werbungskosten in Abzug gebracht. Aufgrund dieser neuen Tatsachen erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO (in der damals gültigen Rechtsfassung).

In der dagegen erhobenen Beschwerde führt der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers folgendes aus:

*„Rechtslage nach dem Salzburger Krankenanstaltengesetz (Sbg. KAG) 2000*

*§ 61 Sbg. KAG regelt die "Sonderentgelte und Sondergebühren", und § 64 Sbg. KAG regelt die "Festsetzung der Pflegegebühren bzw. des Eurowertes je LKF-Punkt und der Sondergebühren".*

*Zu den §§ 61 und 64 Sbg. KAG wird in der VO der Sbg. Landesregierung vom 16. 3. 2005 verordnet:*

*§ 2 der VO definiert:*

*"(1) Die Sondergebühren setzen sich zusammen aus einem*

- Anteil für die ärztlichen Untersuchungen (Arzthonorar) und einem*
- Anteil zur Abdeckung des erhöhten Sach- und Personalaufwandes (Anstaltenanteil).*

*(2) Das Arzthonorar wird vom Vorstand der Abteilung oder des Institutes bestimmt, soweit im Folgenden nicht anderes angeordnet wird. Fachärzte, die im Einvernehmen mit dem Vorstand der Abteilung oder des Institutes vom Rechtsträger mit einem Sonderauftrag auf einem bestimmten medizinischen Fachgebiet dauernd betraut sind, bestimmen für die von ihnen vorgenommenen Leistungen das Arzthonorar selbst. Außerdem kann vom Rechtsträger im Einvernehmen mit dem Vorstand der Abteilung oder des Institutes mit einzelnen Fachärzten auf Dauer vereinbart werden, dass sie selbst das Arzthonorar für bestimmte von ihnen vorgenommene Leistungen bestimmen. Die Anstaltsgebühr wird von der Krankenanstalt bestimmt.*

*(3) In der Pflegegebührenrechnung (§ 66 SKAG) sind neben den Pflegegebühren der Krankenanstalt die Arzthonorare und die Anstaltsgebühr gesondert auszuweisen."*

*In § 66 (Gebührenrechnung) Abs. 1 Sbg. KAG 2000 heißt es: "Der Rechtsträger einer öffentlichen Krankenanstalt hat nach Beendigung des Pflegefallen den zur Zahlung der Pflegegebühren und Sondergebühren sowie des Kostenbeitrages Verpflichteten eine Gebührenrechnung (Behandlungsgebührenverrechnung) bzw. Kostenbeitragsrechnung (§ 62) mit der Aufforderung zu übermitteln, den ausgewiesenen Betrag binnen zwei Wochen zu bezahlen."*

*Nach den Vorschriften des OÖ KAG wird also vom Primararzt bzw. im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Primararztes abgerechnet. Der Primararzt verteilt auf die untergeordneten Ärzte. Vom jeweiligen (Primar-)Arzthonorar wird ein 25%iger Hausanteil*

abgezogen. Der Hausanteil wird auf der Sondergebührenabrechnung des (Ober-)Arztes offen (als Abzug) ausgewiesen.

Somit tritt der Primär (und mit diesem anteilig alle nachgeordneten Ärzte) gegenüber dem Leistungsempfänger (dem Patienten) auf, und das AKH Linz rechnet im Namen und auf Rechnung des Primars (und "wirtschaftlich betrachtet auch anteilig für alle Ärzte") ab.

Nach den Bestimmungen des Sbg. KAG und der VO vom 16. März 2005 wird die Gebührenrechnung vom Rechtsträger des öffentlichen Krankenhauses (§ 66 Sbg. KAG) (und nicht vom [Primär-]Arzt) an den Leistungsempfänger (als den "zur Zahlung Verpflichteten"; der Patient wird nicht erwähnt) gelegt.

Die VO vom 16. März 2005 sieht in der Sondergebührenzusammensetzung (§ 2) ein Nebeneinander vom Arzthonorar und Anstaltenanteil (und nicht wie in OÖ eine Überordnung des Primararzthonorars und eine Unterordnung des abzuziehenden 25%igen Hausanteiles) vor. Auch beim Festsetzen der Höhe der Honorare gibt es ein Nebeneinander: Die Ärzte setzen ihre Gebühr fest, und die Krankenanstalt bestimmt die Anstaltsgebühr (§ 2 Abs. 2 der VO). § 2 Abs. 3 der VO lautet: "In der Pflegegebührenrechnung (§ 66 Sbg. KAG) sind neben den Pflegegebühren der Krankenanstalt die Arzthonorare und die Anstaltsgebühr gesondert auszuweisen."

Diese unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen in Oberösterreich und Salzburg finden somit auch ihren Niederschlag in der Sondergebührenabrechnung, die der einzelne (Primär-)Arzt erhält: In Oberösterreich (hier: AKH Linz) ist der Hausanteil offen als Abzug ausgewiesen. In Salzburg werden - zumindest in manchen Krankenhäusern - wohl in Übereinstimmung mit dem Vorschriften des Sbg. KAG das Arzthonorar und der Anstaltsanteil gegenüber dem zur Zahlung Verpflichteten (Leistungsempfänger) nebeneinander und jeweils als eigene Position (ev. auch Hauptleistung) abgerechnet. Der (Primär-)Arzt bekommt sein Arzthonorar. Von diesem Arzthonorar wird kein Anstaltenanteil in Abzug gebracht.

Die im Fall des AKH Linz von der Behörde dargestellte und vom VwGH als korrekt bezeichnete "wirtschaftliche Betrachtungsweise", dass nämlich dem Oberarzt sein anteiliges Gesamthonorar zufließt und von diesem der Hausanteil in Abzug gebracht wird, dass somit der Hausanteil eine Betriebsausgabe innerhalb des Betriebs "Oberarzt" darstellt, trifft auf die Verhältnisse nach dem Sbg. KAG wohl nicht zu.

Nach dem Sbg. KAG rechnet der (Primär-)Arzt "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" (aber nicht tatsächlich) gegenüber dem zur Zahlung Verpflichteten (Leistungsempfänger) nur sein anteiliges Arzthonorar ab. Den Anstaltenanteil rechnet das Krankenhaus direkt ab.

Dem (Primär-)Arzt fließt nur sein anteiliges Arzthonorar zu. Vom Anstaltenanteil bleibt das Rechnungswesen des Betriebs des (Primär-)Arztes unberührt. Der Anstaltenanteil ist keine Betriebsausgabe des (Primär-)Arztes.

## **Ausgaben für Fremdlöhne etc. gemäß § 17 EStG**

Wie bereits erwähnt, wurde dieser Punkt vom VwGH nicht aufgegriffen, weil vom Beschwerdeführer nicht in diese Richtung argumentiert worden war. Die im höchstgerichtlichen Erkenntnis zitierte belangte Behörde hat zumindest betont, dass der Beschwerdeführer es nicht bestritten hat, dass der "Hausrücklass" nicht zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht werden kann. Diese Formulierung der belangten Behörde könnte so verstanden werden, dass diese Frage "außer Streit" gestellt wurde. Man hat sich somit mit dieser möglicherweise interessanten Thematik offensichtlich nicht tiefer gehend auseinander gesetzt!

In § 17 EStG heißt es: Neben dem 12%igen Pauschale sind "Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch 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 ..." zusätzlich absetzbar.

Die EStR sprechen in den Rz 4117 bis 4125 von drei grundsätzlichen Gruppen, nämlich von Waren, Löhnen und Fremdlöhnen. Fremdlöhne haben unmittelbar in Leistungen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, einzugehen.

Betrachten wir einmal §231 Abs. 2 UGB:

1. Umsatzerlöse,
2. Bestandsveränderungen,
3. aktivierte Eigenleistungen,
4. sonstige betriebliche Erträge,
5. Materialaufwand und bezogene Leistungen,
6. Personalaufwand.

Diese Gliederung gilt für § 5-Ermittler (und über die GoB wohl auch für § 4 Abs.-1-Ermittler). Die Pauschalierung gemäß §17 EStG gilt für Einnahmen-Ausgaben-Rechner.

Was war der Wille des Gesetzgebers, als normiert wurde, dass "Waren" (= §231 Abs.2 Z5 lit.a UGB), dass "Löhne" (= §231 Abs.2 Z6 UGB) und dass "Fremdlöhne" (= §231 Abs.2 Z5 lit.b UGB zusätzlich zum 12%igen Pauschale als Betriebsausgaben absetzbar sind?

Fremdlöhne sind in betriebswirtschaftlicher Hinsicht ein Äquivalent zu den "bezogenen Leistungen". Bezogene Leistungen gehen unmittelbar in die betriebsgegenständlichen Leistungen ein. Das Betriebsausgabenpauschale dient dazu, alle anderen Aufwendungen beginnend mit §231 Abs.2 Z7 ff. UGB abzudecken.

## **Verhältnisse nach dem OÖ KAG**

Die entscheidende Frage ist daher, ob der "Hausanteil" gemäß OÖ KAG eine bezogene Leistung (Fremdlohn) ist? Aus meiner Sicht entspricht es der wirtschaftlichen und gesetzlichen Logik, dass aus der Sicht des (Betriebs des) Oberarztes der Hausanteil unter diesen Begriff fällt.

*Wenn schon die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß BAO dazu führen sollte, dass der Oberarzt einen direkten Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger (Patienten) hat, so ist darauf Bedacht zu nehmen, dass der Oberarzt seine Leistung nicht ohne die (für den Patienten als "Paket" erkennbaren) Leistungen der Krankenanstalt und der anderen Ärzte erbringen kann. Insoweit liegt es nahe, den Hausanteil als "Fremdlohn" anzusehen. Es ist wohl unbestritten, dass somit folgerichtig die Leistungen, die im Hausanteil verkörpert sind, solche Leistungen sind, die "unmittelbar in die vom Oberarzt erbrachte betriebsgegenständliche Leistung eingehen". Diese Leistungen (Ausgaben) aber sind zusätzlich zum 12%igen Pauschale anzusetzen.*

*Ein Blick auf die diversen Pauschalierungsverordnungen im Rahmen des EStG zeigt, dass sich die Betriebsausgabenpauschalierung (also der anzuwendende umsatzbezogene Ausgaben-Prozentsatz) vielfach nur auf einen bestimmten Betriebsausgabenkreis und nicht auf alle Betriebsausgaben bezieht. Die Basispauschalierung gemäß §17 EStG ist meines Erachtens vom Gesetzgeber so gedacht, dass alle Betriebsausgaben analog zu §231 Abs. 2 Z7 ff. UGB mit dem Prozentsatz abgedeckt sind, jedoch die Betriebsausgaben nach §231 Abs.2 Z5 und 6 UGB zusätzlich absetzbar sind.*

*Werner Doralt etwa zitiert im Kommentar zum EStG § 17 Tz. 23, dass auch bei Dienstleistungen abzugsfähige Fremdlöhne vorliegen können. Als Beispiel werden u. a. "an nachgeordnete Ärzte weiterbezahlte Sonderklassegebühren" genannt.*

*Die Rz 4125 der EStR sieht den Hausanteil nicht als "Fremdlöhne". Die Frage ist, ob diese Ansicht der EStR wirklich dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Nach dem OÖ KAG rechnet der Primär ab. Das, was er dann an die nachgeordneten Ärzte weiterleitet, wird (laut EStR) anders (nämlich als Fremdlohn) behandelt als das, was er an die Krankenanstalt (nämlich nicht als Fremdlohn) weiterleitet.*

### **Verhältnisse nach dem Sbg. KAG 2000**

*Wenn man bedenkt, dass das Sbg. KAG in § 2 der VO vom 16. 3. 2005 regelt, dass der Anstaltenanteil zur Deckung des erhöhten Sach- und Personalaufwands dient, dann ist erkennbar, dass der Anstaltenanteil Sachaufwand (also Materialkosten, Materialeinsatz) und Personalaufwand (also Löhne) enthält. Zumindest nach dem Sbg. KAG ist der Anstaltenanteil aufzuteilen in einen Materialanteil (Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten) und einen Personalanteil (Löhne einschließlich Lohnnebenkosten).*

*Sofern es die wirtschaftliche Betrachtungsweise erlaubt, zu dem Schluss zu kommen, dass der Oberarzt am AKH Linz "direkt gegenüber dem Patienten (Leistungsempfänger) abrechnen kann", wird es die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch erlauben, dass der (Primär-)Arzt in Salzburg "direkt (anteilig) die Personalkosten der Dienstnehmer des Krankenhauses" bezahlt.*

*Denn die Einnahmen durch einen Sondergebührenpatienten sind auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass die allgemeinen Basiskosten zur Führung eines öffentlichen Krankenhauses ja bereits durch die Nicht-Sondergebührenpatienten (aus den gesetzlichen Sozialversicherungen) gedeckt oder großteils abgedeckt sind. Daher beschränkt sich*

*nach dem Sbg. KAG der Anstaltenanteil auf Sach- und Personalaufwand. Wenn man in restiktiver Denkweise nun zum Schluss kommen sollte, dass der Sachaufwand nicht zu den in §17 Abs.1 EStG genannten "Waren" etc. gehört, dann sind zumindest die im Anstaltenanteil enthaltenen Personalkosten nicht im 12%igen Pauschale enthalten.*

*Da jedoch auch ein Krankenhaus entsprechend hohe Kosten im Bereich "Wareneinsatz" hat, wird der Sachaufwandsanteil des Anstaltenanteils wiederum "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" dahin gehend zu untersuchen sein, wie hoch der hierin enthaltene Warenausgabenanteil ist, der dann seinerseits nicht im 12%igen Pauschale enthalten sein wird.*

### **Zusammenfassung**

*Sowohl die Vorgehensweise mancher nicht oberösterreichischer Finanzämter als auch die Feststellungen des Bundesministeriums für Finanzen im Schreiben vom 8. 7. 2008 an die Ärztekammer in Wien lassen vermuten, dass für Ärzte, die Sondergebühreneinnahmen lukrieren, die Möglichkeit des gewinnmindernden Abzugs des 12%igen Betriebsausgabenpauschales (im Hinblick auf einen so genannten "Hausanteil") in Zukunft nicht mehr infrage kommen soll.*

*Aus meiner Sicht ist keineswegs klargestellt, dass die Feststellungen im genannten VwGH-Erkenntnis automatisch auch in anderen Bundesländern gelten werden. Die gesetzlichen Regelungen im Bereich der Krankenhausabrechnungen werden im Einzelfall zu untersuchen sein, und zwar dahin gehend,*

- ob der "Hausanteil" den Ärzten zunächst als Betriebseinnahme und gleichzeitig als Betriebsausgabe zuzuordnen sein wird und/oder*
- ob der Hausanteil "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" nicht (ganz oder teilweise) aus Ausgabenanteilen (i. S. d. §17 EStG) besteht, die als "Waren" etc., als "Löhne und Lohnnebenkosten und Fremdlöhne, die unmittelbar in Leistungen (hier: der Leistungsempfänger erhält eine einheitliche medizinische Leistung) eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens ‚Arzt‘ bilden", zu bezeichnen sind.“*

Das Finanzamt legte die Beschwerde in der Folge direkt dem UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die Veranlagungen der Jahre 2003 und 2004 basieren auf den via FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärungen vom 26. April 2005 und 4. August 2005, deren Angaben vom Finanzamt unverändert übernommen wurden.

Daraus geht im Kern nur hervor, dass der Beschwerdeführer Arzt ist und von seiner Arbeitgeberin sowohl Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wie auch solche aus selbstständiger 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 Dezember 2007 - zum Anlass, um die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gem. § 303 Abs.4 BAO wiederaufzunehmen und in der Folge neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 zu erlassen, 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. § 303 Bs. 4 BAO nur die Aussagen des VwGH (zur Rechtslage in Oberösterreich) dar, ohne einen begründeten Zusammenhang mit der Rechtslage in Salzburg herzustellen.

### **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 2003 und 2004 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).

### **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 im Anhang A grafisch dargestellt wird.

- 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 Turnusärztepools 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 Turnusärztepools 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. Turnusärz tepool).

• 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.

• In den klinischen Abteilungen sowie für Anästhesieleistungen wurden 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).

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 Primar, sondern über mehrere Umwege an sie gelangen.

Zusätzlich gab es noch eine Zweckwidmung des Anstaltsanteils zur Deckung der allgemeinen Personalkosten der Spitalsärzte. 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 des Bf. 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.

## **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 B 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).

## **Zusammenfassung für alle Sondergebühren**

Damit lässt sich die Rechtslage für die Sondergebühren in den Jahren 2003 und 2004 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 (rosaroter 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 (rosaroter 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 des 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.

### **Steuerrechtliche Grundlagen 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 ambulatorischer 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.

### **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.

### **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.

### **Regelung in Salzburg:**

Zur Rechtslage in Salzburg existiert ein Erkenntnis des BFG (RV/6100012/2013).

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. LGBI.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 und B) 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.

#### **„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.

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 Krankenhaussträger von den Sondergebühren einbehaltene Anteil der Abdeckung jener Kosten dient, die dem Krankenhaussträger 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 Anstalsanteils 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 Anstalsanteils, 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.

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. Das Finanzamt wurde vom BFG aufgefordert weitere Ermittlungen vorzunehmen und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Daraufhin teilte das Finanzamt, dass es keine weiteren Unterlagen vorlegen könne die darlegten, welche Beträge dem Beschwerdeführer nun tatsächlich als Betriebsausgaben zustünden.

#### **Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4 BAO (nach der damals gültigen Rechtsfassung):**

Abgesehen von den hier nicht zum Tragen kommenden Vorfragen- bzw. Erschleichungstatbeständen war eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nach § 303 Abs. 4 BAO in jenen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die

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

Maßgebend für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren, bei richtiger rechtlicher Subsumption, zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Hierbei kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO grundsätzlich der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Diese Behörde bestimmt, welchen gesetzlichen Wiederaufnahmegrund sie durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht ansieht und daher als solchen heranzieht.

Nach ständiger VwGH-Judikatur hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ausschließlich darüber zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen gerechtfertigt war. Dagegen ist es der Rechtsmittelbehörde verwehrt zu prüfen, ob die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme auf andere Gründe als die von der Bescheid erlassenden Behörde herangezogenen gestützt werden könnte.

Im Fall des so genannten Neuerungstatbestandes obliegt es der Rechtsmittelbehörde daher nur zu klären, ob jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat, eine Maßnahme nach § 303 Abs. 4 BAO aus dem Grunde des nachträglichen Hervorkommens von Tatsachen oder Beweismitteln rechtfertigen.

In einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 2.2.2000, 97/13/0199 hat der VwGH die zu beachtenden Grundsätze so formuliert:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO (UFS-Anmerkung: nunmehr § 289 Abs. 2 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere

Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht.

Unter der "Sache" im Sinne des § 289 Abs.2 BAO, über welche die Berufungsbehörde zu entscheiden hat, ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Gibt der Spruch eines Bescheides keinen hinreichenden Aufschluss über die "Sache", ist diese unter Einbeziehung der Bescheidbegründung festzustellen.

So erfordert ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmebescheid nach der VwGH-Judikatur die Anführung des konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch und der Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Dabei erachtet der VwGH den Verweis auf andere Dokumente (etwa auf die Begründung eines anderen Bescheides oder auf Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfbericht) als hinreichend, sofern dem Bescheidadressaten des Wiederaufnahmebescheides der Inhalt des/der verwiesenen Dokumente(s) bekannt ist und daraus die Wiederaufnahmegründe auch tatsächlich hervorgehen.

Keine ausreichenden Begründungen für eine Wiederaufnahme iSd. § 303 Abs. 4 BAO sind etwa der Hinweis auf nicht näher konkretisierte, behördliche Ermittlungen oder die bloße Wiedergabe des Gesetzeswortlautes des § 303 Abs. 4 BAO.

Dagegen sieht der VwGH die in der Praxis gängige Methode, auf Textziffern im Prüfungsbericht zu verweisen, die Anforderungen an eine ordnungsgemäß begründete Wiederaufnahme ebenfalls als erfüllt an, vorausgesetzt die angeführte Textziffer enthält tatsächlich entsprechende Ausführungen zu den Wiederaufnahmegründen. Finden sich Letztere allerdings in der betreffenden Textziffer nicht (sondern z.B. in einer anderen Textziffer des Berichts, auf die im Wiederaufnahmebescheid nicht Bezug genommen wurde), verstößt der Wiederaufnahmebescheid gegen das zwingende Inhaltserfordernis des § 93 Abs. 3 lit.a BAO und vermag deshalb keine Wirkung zu entfalten.

Mit der Anführung eines konkreten Wiederaufnahmetatbestandes und dem Verweis auf eine Textziffer im Prüfungsbericht im Bescheid hat die den Wiederaufnahmebescheid erlassende Behörde zugleich den Rahmen für die "Sache" festgelegt, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO im Rechtmittelverfahren gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden hat (vgl. für viele VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005; 31.5.2011, 2009/15/0135 und 26.1.2011, 2007/13/0076 mit weiteren Nachweisen, bzw. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 93 Rz. 15).

Die im anhängigen Verfahren angefochtenen Bescheide vom 18. Dezember 2007 über die Wiederaufnahme nach § 303 Abs.4 BAO der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide führen im Spruch den Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs.4 BAO an und verweisen hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 12. Dezember 2007 führt in einem Abschnitt Prüfungsabschluss unter der Überschrift "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO" aus, dass hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten, um sodann für sämtliche verfahrensgegenständliche Bescheide auf die Feststellungen zu Tz. 1 und 3 zu verweisen.

Tz. 3 des Berichts trägt die Überschrift „Betriebsausgabenpauschale“. Der relevante Textteil der Tz. 3 lautet wörtlich: "Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse) kann das 12%ige Betriebsausgabenpauschale nicht geltend gemacht werden, wenn die Krankenanstalt einen sogenannten „Hausanteil“ bereits abgezogen hat (siehe VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019). Anstatt des Betriebsausgabepauschales werden für die Jahre 2003 und 2004 die geschätzten Betriebsausgaben und Werbungskosten in Abzug gebracht."

Der Sachverhalt reicht zwar dafür aus, begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der beanspruchten Basispauschalierung zu untermauern. Er ist aber, wie weiter oben ausführlich dargestellt wurde, zu mangelhaft in den Akten abgebildet, um dies mit Gewissheit festzustellen. Es ist mit dem Akt allein nicht möglich, zu eruieren, welche Beträge dem Beschwerdeführer nun tatsächlich als Betriebsausgaben zustehen. Es ist daher nach Ansicht des BFG aus der beschwerdegegenständlichen Bescheidbegründung keine neue Tatsache zu entnehmen deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Diesen Mangel durch weitere Ermittlungen im anhängigen Verfahren zu beheben, käme zwar für die Sachbescheide in Betracht, nicht aber für das Wiederaufnahmeverfahren, in dem nach der zitierten VwGH-Judikatur für das BFG nur die Möglichkeit einer Bescheidkassation besteht.

Der Beschwerde vom 26. Juni 2008 gegen die am 18. Dezember 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für Jahre 2003 und 2004 wird gem. §279 BAO Folge gegeben.

Die gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Bescheide vom 18. Dezember 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 werden aufgehoben.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Erkenntnis des BFG entspricht der geltenden Rechtslage, welche in diesem Fall eindeutig und klar war, sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH, sodass eine Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

Salzburg-Aigen, am 3. April 2018