

Betriebsausgaben**Sonderklassegebühren, „Hausanteil“ und Betriebsausgabenpauschale bei anstaltsbediensteten Ärzten****Änderung der EStR 2000 aufgrund der Rechtsprechung**

VON DR. DIETMAR AIGNER UND DDR. GEORG KOFLER\*)

Der VwGH und der UFS haben sich zuletzt mit der Behandlung des sog. „Hausanteils“ bei anstaltsbediensteten Ärzten, die Sonderklassegebühren im Rahmen ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, befasst und dabei im Hinblick auf die oberösterreichische Regelung die Auffassung vertreten, dass ein von der Krankenanstalt abgezogener 25%iger Hausanteil dem honorarberechtigten Arzt als Betriebsausgabe zuzurechnen ist. Konsequenz dieser Sichtweise ist, dass neben dem betriebsausgabenwirksamen Hausanteil nicht zusätzlich pauschale Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden konnten. Diese Rechtsprechung fand nunmehr Eingang in die Rz. 4116b EStR 2000 und soll ab der Veranlagung für das Jahr 2008 unterschiedslos zur Anwendung gelangen.

**1. Ausgangsproblem**

Nach § 22 Abs. 1 lit. b letzter Satz EStG<sup>1)</sup> gehören auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinbart werden.<sup>2)</sup> Tatsächlich sind die landesrechtlichen Grundlagen oftmals so gestaltet, dass zwischen den Ärzten und den Patienten der Sonderklasse eine direkte Rechtsbeziehung besteht.<sup>3)</sup> In der Regel erfolgt diesfalls die Abrechnung der Sonderklassehonorare durch die Krankenanstalt im Namen der Ärzte oder durch die leitenden Ärzte selbst,<sup>4)</sup> wobei auch hinsichtlich der an nachgeordnete Ärzte weitergeleiteten Honorare bei diesen Einkünfte nach § 22 EStG vorliegen.<sup>5)</sup> Erfolgt die Abrechnung der Sonderklassegebühren in dieser Form, so sehen die Landesgesetze bisweilen vor, dass

\*) Dr. Dietmar Aigner ist Assistent am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Linz. Univ.-Prof. DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz.

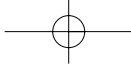
<sup>1)</sup> Diese Vorschrift wurde durch das AbgÄG 1984, BGBl. Nr. 531/1984, in das EStG 1972 eingeführt und – bis heute unverändert – in das EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, übernommen; siehe zum Hintergrund dieser expliziten Regelung Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76 (76 f.).

<sup>2)</sup> Sonderklassegebühren stellen hingegen nichtselbständige Einkünfte i. S. d. § 25 EStG dar, wenn nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz der Träger des Krankenhauses verpflichtet ist, die Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben (siehe z. B. VwGH 18. 3. 2004, 2001/15/0034, zum Stmk. KALG, LGBl. Nr. 78/1957; Rz. 5223 EStR 2000). So sind derzeit nach § 58 Abs. 3 lit. b Ktn. K-KAO 1999, LGBl. Nr. 26/1999, und nach § 40 Abs. 1 Stmk. KALG 1999, LGBl. Nr. 66/1999, Sonderklassegebühren vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten; sie sind daher beim Arzt zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Rz. 970a LStR 2002; VwGH 18. 3. 2004, 2001/15/0034). Zu verfassungsrechtlichen Überlegungen siehe Mayer, Arzthonorare im Spannungsverhältnis zwischen Verfassungsrecht, Krankenanstaltenrecht und Steuerrecht, in Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl (Hrsg.), Steuern im Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 199 f.

<sup>3)</sup> Siehe zu den verschiedenen Abrechnungsvarianten auch Rz. 970 LStR 2000; vgl. weiters Steiner, ÖStZ 1992, 78 ff.; ausführlich dazu Herdega, Aufteilung der ärztlichen Sondergebühren in der Bundesländerübersicht, RdM 2009/38, 41 (41 ff.).

<sup>4)</sup> Siehe im Einzelnen § 46 Bgld. KAG 1976, LGBl. Nr. 52/2000 i. d. F. Nr. 82/2005; §§ 45 Abs. 2, 48 Abs. 3 NÖ KAG 1974, LGBl. Nr. 74/170 i. d. F. Nr. 27/2008; § 54a Abs. 1, 2 OÖ KAG 1997, LGBl. Nr. 132/1997 i. d. F. Nr. 35/2008; §§ 61 Abs. 3, 67 Abs. 5 Sbg. KAG, LGBl. Nr. 24/2000 i. d. F. Nr. 109/2008; § 41 Abs. 4 Tir. KAG, LGBl. Nr. 5/1958 i. d. F. Nr. 77/2008; § 45 Abs. 1 lit. a Wr. KAG, LGBl. Nr. 23/1987 i. d. F. Nr. 13/2009; § 86 VlbG. SpG, LGBl. Nr. 54/2005 i. d. F. Nr. 67/2008.

<sup>5)</sup> Rz. 970 LStR 2000.



der Krankenanstalt – teilweise als Entgelt für die Nutzung ihrer Infrastruktur, teilweise als „Inkassoentgelt“ – ein „Hausanteil“ („Honorarrücklass“ bzw. „Hausrücklass“) von den Ärztehonoraren gebührt.<sup>6)</sup>

Der VwGH<sup>7)</sup> und der UFS Linz<sup>8)</sup> haben nunmehr zur oberösterreichischen Rechtslage<sup>9)</sup> judiziert, dass ein von der Krankenanstalt abgezogener 25%iger Hausanteil unabhängig von der konkreten Abrechnungspraxis zwischen leitenden Ärzten und nachgeordneten Ärzten<sup>10)</sup> in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (anteilig) dem honorarberechtigten Arzt als Betriebsausgabe zuzurechnen ist.<sup>11)</sup> Konsequenz dieser Sichtweise ist, dass neben dem betriebsausgabenwirksamen Hausanteil nicht zusätzlich pauschale Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden können.<sup>12)</sup>

Während die Verwaltungspraxis zuvor offenbar von einer Priorität des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 EStG ausgegangen war,<sup>13)</sup> fand die Ansicht des VwGH durch den Wartungserlass 2007 ohne zeitliche Beschränkung Eingang in die EStR 2000.<sup>14)</sup> Dies verursachte offenbar erhebliche Probleme im Hinblick auf bereits veranlagte Steuerjahre, zumal in einer Vielzahl von Fällen seit mehreren Jahrzehnten die kumulierte Berücksichtigung von Hausanteil und Betriebsausgabenpauschale praktiziert und nicht beanstandet worden war. Das solcherart aufgebaute Vertrauen einer Vielzahl von Betroffenen in das geübte Rechtsverständnis könnte wiederum einer Ermessensübung nach § 20 i. V. m. § 299 bzw. § 303 BAO in Richtung einer rückwirkenden Änderung der Veranlagungspraxis entgegenstehen.

## 2. Anpassung der EStR 2000

Im unlängst veröffentlichten 2. EStR-Wartungserlass 2008<sup>15)</sup> hat das BMF diese Problematik erneut aufgegriffen, die Anwendbarkeit dieser Rechtsansicht aber auf Zeiträume ab der Veranlagung 2008 eingeschränkt:

*„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 [...]. 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*

<sup>6)</sup> § 59 Abs. 3 Bgld. KAG (5 %); § 45 Abs. 2 NÖ KAG (6 %); § 54a Abs. 3 OÖ KAG 1997 (25 %); § 64 Abs. 5 Sbg. KAG (mindestens 20 % „Anstaltsanteil am Arzthonorar“ zusätzlich zur Anstaltsgebühr); § 41 Abs. 6 Tir. KAG (mindestens 20 %); § 45a Abs. 4 Wr. KAG (12 %); § 86 Abs. 3 VlbG. SpG (mindestens 25 %).

<sup>7)</sup> VwGH 22. 2. 2007, 2002/14/0019.

<sup>8)</sup> UFS 2. 4. 2008, RV/1039-L/07.

<sup>9)</sup> § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997.

<sup>10)</sup> Konkret, dass die Abrechnung des Rechtsträgers „nicht im Namen der Ärzteschaft, sondern nur im Namen des Primars“ erfolgte, der „Hausrücklass“ zum Abzug gebracht wurde und die Honorare anschließend auf die einzelnen nachgeordneten Ärzte verteilt wurden; siehe VwGH 22. 2. 2007, 2002/14/0019.

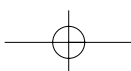
<sup>11)</sup> Vgl. die ausführliche Analyse bei Grubhofer, Ärztliche Sondergebühren: Hausanteil versus Betriebsausgabenpauschale, SWK-Heft 30/2008, S 808 (S 808 ff.).

<sup>12)</sup> Siehe dazu und zur Günstigkeitsüberlegung im Hinblick auf die für den Steuerpflichtigen vorteilhaftere Variante (Abzug des 25%igen „Hausanteils“ im Vergleich zum 12%igen Betriebsausgabenpauschale nach § 17 EStG) UFS 2. 4. 2008, RV/1039-L/07.

<sup>13)</sup> Rz. 4125 EStR 2000, wonach der Honorarrücklass „durch das Betriebsausgabenpauschale gedeckt“ ist und nicht „neben diesem Pauschale abgesetzt werden“ darf; ebenso Baldauf/Jakom, EStG (2008) § 17 Rz. 18.

<sup>14)</sup> Rz. 4116b EStR 2000 i. d. F. Wartungserlass 2007 (BMF-010203/0501-VI/6/20079): „Ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 steht nicht zu, wenn die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge einen ‚Hausanteil‘ (für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt, z. B. § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997) abzieht (VwGH 22. 2. 2007, 2002/14/0019).“

<sup>15)</sup> Erlass des BMF vom 12. 1. 2009, BMF-010203/0016-VI/6/2009.



*bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt wird.“<sup>16)</sup>*

Während bis zur Veranlagung 2008 die kumulierte Berücksichtigung von „Hausanteil“ und Betriebsausgabenpauschale zulässig ist, lässt das BMF ab der Veranlagung 2008 dem Steuerpflichtigen die Wahl, entweder den Hausanteil als Betriebsausgabe zu berücksichtigen oder das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 EStG geltend zu machen. Insofern stehen die EStR 2000 jedenfalls im Einklang mit der Rechtsprechung.

### 3. Folgerungen

Unklar ist zunächst, inwieweit die konkrete landesgesetzliche Ausgestaltung der Verrechnung auf die in den EStR 2000 getroffene Aussage Einfluss nimmt. Folgt man dem Grunde nach der Ansicht von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis und betrachtet den „Hausanteil“ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Betriebsausgabe des Arztes, wenn – wie z. B. in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 – der Arzt im eigenen Namen gegen den Patienten Anspruch auf das Sonderklassehonorar hat und davon der „Hausanteil“ abgezogen wird, so wird nämlich eine vergleichbare Rechtsfolge auch im Hinblick auf das Burgenland,<sup>17)</sup> Niederösterreich,<sup>18)</sup> Salzburg,<sup>19)</sup> Tirol,<sup>20)</sup> Wien<sup>21)</sup> und Vorarlberg<sup>22)</sup> nicht auszuschließen sein, zumal auch in diesen Bundesländern in unterschiedlichen Ausgestaltungen ein Direktanspruch des (leitenden) Arztes gegenüber den Sonderklassepatienten besteht, von dem der „Hausanteil“ abgezogen wird.<sup>23)</sup> Nicht betroffen ist aber jedenfalls die in Salzburg – zusätzlich zum „Honorarrücklass“ – erhobene „Anstaltsgebühr“, welche die Krankenanstalt direkt gegenüber dem Patienten abrechnet.<sup>24)</sup>

Darüber hinaus stellt sich jedoch die Frage, ob zwischen der betriebsausgabenwirksamen Berücksichtigung des Hausanteils und der Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 EStG tatsächlich ein vollständiges Exklusivitätsverhältnis besteht. Denn nach § 17 Abs. 1 EStG sind z. B. Ausgaben für Waren, Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten sowie Ausgaben für Löhne und für Fremdlöhne neben dem Betriebsausgabenpauschale abzugsfähig, soweit diese Fremdlöhne unmittelbar in die Leistung eingehen und den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden. Sofern aber der vom Krankenhausträger von den Sondergebühren einbehaltene Hausanteil der Abdeckung jener Kosten dient, die dem Krankenhausträger dadurch erwachsen, dass er den Ärzten der Sonderklasse die Struktur des Krankenhauses zur Verfügung stellt, wäre der pauschale Hausanteil in wirtschaftliche Betrachtung womöglich nichts anderes als eine pauschale Abgeltung der vom Krankenhausträger zur Verfügung gestellten Infrastruktur und namentlich auch des ärztlichen und nichtärztlichen Personals. Insofern läge es nahe, hier von Fremdlöhnen auszugehen, die zusätzlich zum Pauschale nach § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden könnten.<sup>25)</sup> Die EStR 2000 verwehren sich allerdings diesem Zugang: Wird nämlich „von jenem Honorar, das der Facharzt für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse erhält, ein pauschaler Honorarrücklass für die Leistungen der Krankenanstalt abgezogen, dann handelt es sich dabei nicht um ‚Fremdlöhne‘.“<sup>26)</sup>

<sup>16)</sup> Rz. 4116b EStR 2000 i. d. F. 2. Wartungserlass 2008 (BMF-010203/0016-VI/6/2009).

<sup>17)</sup> § 59 Abs. 3 Bgld. KAG.

<sup>18)</sup> § 45 Abs. 2 NÖ KAG.

<sup>19)</sup> §§ 61, 64 und 66 Sbg. KAG 2000.

<sup>20)</sup> § 41 Abs. 6 Tir. KAG.

<sup>21)</sup> § 45a Abs. 4 Wr. KAG.

<sup>22)</sup> § 86 Abs. 3 VlbG. SpG.

<sup>23)</sup> Für eine Übersicht über die landesrechtlichen Regelungen siehe *Herdega*, RdM 2009/38, 41 ff.

<sup>24)</sup> Siehe dazu auch *Grubhofer*, SWK-Heft 30/2008, S 811 ff.

<sup>25)</sup> *Grubhofer*, SWK-Heft 30/2008, S 811 ff. Unstrittig scheint zu sein, dass „an nachgeordnete Ärzte weiterbezahlte Sonderklassegebühren“ zusätzlich abzugsfähige Fremdlöhne darstellen; siehe Rz. 4124 EStR 2000; *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 17 Tz. 23; *Baldauf/Jakom*, EStG, § 17 Rz. 18.

<sup>26)</sup> Rz. 4125 EStR 2000.