

# Angehörige der Gesundheitsberufe in der Einkommensteuer

Der folgende Beitrag bietet einen Überblick über die Einkommensbesteuerung von Angehörigen der Gesundheitsberufe.

Von Sebastian Bergmann und Thomas Bieber

## Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Einkunftsarten
  1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
  2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
  3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
  4. Einkünfte aus Kapitalvermögen
- C. Einkünfteermittlung
  1. Betriebliche Gewinnermittlung
  2. Außerbetriebliche Überschussermittlung
- D. Sonderfall: Berufsausübung in Form von Gesellschaften
  1. Personengesellschaften
  2. Kapitalgesellschaften

## A. Einleitung

Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das eine steuerpflichtige Person innerhalb eines Kalenderjahrs bezogen hat (§ 2 Abs 1 EStG). Das Einkommen setzt sich gem § 2 Abs 2 EStG zusammen aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten aus den einzelnen Einkunftsarten sowie nach Abzug von Sonderausgaben (§ 18 EStG), von außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG) und bestimmter Freibeträge (§§ 105 und 106a EStG).

Das EStG enthält eine abschließende Aufzählung von sieben unterschiedlichen Einkunftsarten.<sup>1)</sup> Gem § 2 Abs 3 EStG unterliegen der ESt nur

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG),
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG),
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG),
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG),
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) sowie
- sonstige Einkünfte (§ 29 EStG).

Nachfolgend soll näher beleuchtet werden, Einkünfte welcher konkreten Einkunftsart die Angehörigen der jeweiligen Gesundheitsberufe erzielen, und nach welcher Einkünfteermittlungsart diese zu ermitteln sind.

## B. Einkunftsarten

### 1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen gem § 22 Z 1 EStG unter anderem folgende freiberuflichen Tätigkeiten:

- Einkünfte aus der Berufstätigkeit von Ärzten (einschließlich Zahnärzten),
- Einkünfte aus therapeutischen psychologischen Tätigkeiten von Personen, die geistes- oder naturwissenschaftliche Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben,
- Einkünfte aus Tätigkeiten als Hebamme,
- Einkünfte aus wissenschaftlichen, schriftstellerischen oder unterrichtenden Tätigkeiten.

Damit die genannten Tätigkeiten tatsächlich zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen, müssen sie eine selbständige und nachhaltige Betätigung darstellen, die mit Gewinnabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird.<sup>2)</sup> Im Einzelnen sind an diese (sich erst im Umkehrschluss aus § 23 Z 1 EStG ergebenden und stets kumulativ erforderlichen) Tatbestandsmerkmale folgende Voraussetzungen zu richten:

- **Selbständigkeit:** Der Begriff der Selbständigkeit ist in Abgrenzung zur Nichtselbständigkeit zu verstehen. Selbständigkeit setzt ein Tätigwerden auf eigene Gefahr und auf eigene Rechnung voraus und liegt daher dann vor, wenn kein Dienstverhältnis (§ 47 Abs 2 EStG) besteht.<sup>3)</sup>
- **Nachhaltigkeit:** Als nachhaltig gilt eine Tätigkeit dann, wenn sie entweder tatsächlich wiederholt ausgeübt wird oder zumindest (selbst beim erstmaligen Tätigwerden) nach den objektiven Umständen eine Wiederholungsabsicht angenommen werden kann.<sup>4)</sup> Der subjektive Wille ist dabei nicht entscheidend.<sup>5)</sup>
- **Gewinnabsicht:** Eine Gewinnabsicht liegt dann vor, wenn eine Tätigkeit darauf ausgerichtet ist, aus dieser mehr Erträge zu lukrieren, als aufwandseitig in diese investiert wird, und solcherart ein Gesamt-

1) Vgl Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 6; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 2 Tz 5; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>53</sup> § 2 Rz 16; Urnik/Fritz-Schmied in Koller/Urnik/Kanduth-Kristen, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I Teil 1<sup>4</sup> 95; Doralt in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 39f.

2) Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 1.1; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 5; Jakom/Vock, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 1; EStR 2000 Rz 5401.

3) VwGH 30. 9. 1998, 94/13/0235; 3. 5. 1983, 82/14/0281; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 2; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 16 und 19; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 34; Jakom/Vock, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 19; EStR 2000 Rz 5402.

4) VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0118; 7. 6. 2005, 2001/14/0187; 26. 7. 2000, 95/14/0161; 14. 10. 1981, 81/13/0050; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 4; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 52; Jakom/Vock, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 22; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 45.

5) BFH 23. 10. 1987, III R 275/83 BStBl 1988 II 293; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 45; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 4.

RdM 2016/141

§§ 22, 23, 25, 27 EStG

Gesundheitsberufe;  
selbständige Arbeit;  
nichtselbständige Arbeit;  
Gewerbebetrieb;  
Ärzte-OG;  
Ärzte-GmbH

überschuss angestrebt wird.<sup>6)</sup> Bloße Einnahmen- bzw Kostendeckungsabsicht genügt nicht.<sup>7)</sup>

- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr: Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt dann vor, wenn eine Tätigkeit am Markt angeboten wird, also als Adressaten der Tätigkeit eine unbestimmte Anzahl von Personen in Betracht kommt und nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilgenommen wird.<sup>8)</sup>

### Beispiel

Eine Ärztin, die eine eigene Ordination (Arztpraxis) betreibt, erfüllt typischerweise sämtliche der genannten Kriterien, weswegen die im Rahmen dieser Tätigkeit eingenommenen Honorare zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen. Ein in einer Krankenanstalt angestellter Arzt ist demgegenüber nicht selbständig tätig, weswegen insoweit keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen können.

Voraussetzung dafür, dass Ärzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen können, ist überdies, dass sie ihren ärztlichen Beruf auch tatsächlich ausüben. Dies ist bspw dann nicht der Fall, wenn ein Arzt für einen Pharmakonzern im Bereich der Absatzförderung tätig wird (ärztlicher Konsulent bzw Pharmareferent).<sup>9)</sup> Ärzte sind nur solche iSd ÄrzteG<sup>10)</sup> sowie Zahnärzte iSd ZÄG.<sup>11)</sup> Bloß arztähnliche Tätigkeiten sind vom Tatbestand nicht erfasst. Wer etwa heilkundliche Tätigkeiten ohne (abgeschlossenes) Medizinstudium ausübt, kann selbst dann keine einschlägigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen, wenn er sich auf andere Art die hierfür notwendigen Kenntnisse angeeignet hat.<sup>12)</sup> Als Beispiel zu nennen sind in diesem Zusammenhang etwa Homöopathen ohne abgeschlossenes Medizinstudium.<sup>13)</sup>

Psychologische Tätigkeiten können nur dann zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen, wenn es sich um eine therapeutische Tätigkeit handelt und die tätig werdende Person ein geistes- oder naturwissenschaftliches Universitätsstudium mit dem Hauptfach Psychologie absolviert hat.<sup>14)</sup> Eine andere (wenngleich akademische) Ausbildung reicht nicht aus.<sup>15)</sup> Dies gilt auch für Personen, die unter den Anwendungsbereich des PsychotherapieG fallen.<sup>16)</sup> Unter einer therapeutisch-psychologischen Tätigkeit ist die Behandlung psychisch kranker Personen mit den Methoden der Psychologie zu verstehen.<sup>17)</sup> Die Diagnose zählt nur dann zur therapeutischen Tätigkeit, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Therapie steht und von ein und derselben Person vorgenommen wird.<sup>18)</sup> Die Therapie selbst kann auch dann zu selbständigen Einkünften führen, wenn die Diagnose von einer anderen Person erstellt worden ist.<sup>19)</sup> Ob bzw inwieweit die im beschriebenen Sinne tätig werdenden Personen in den Anwendungsbereich des PsychologenG 2013<sup>20)</sup> fallen, ist für einkommensteuerliche Zwecke (mangels genteiliger Regelung) nicht von Bedeutung.

Für die Einstufung als Hebamme ist das Hebammengesetz<sup>21)</sup> maßgeblich. Unter Hebammen sind demnach behördlich geprüfte und zugelassene Geburtshelferinnen zu verstehen.<sup>22)</sup>

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen gemäß ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 22 Z 1 EStG weiters auch die Entgelte von – an und für sich nichtselbständig tätigen, weil bei einer Krankenanstalt angestellten – Ärzten für die Behandlung von Sonderklassepatienten (einschließlich ambulatorischer Behandlung; darunter fällt auch eine solche von Nicht-Klassepatienten),<sup>23)</sup> soweit diese Entgelte nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden. Nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden müssen Sonderklassegebühren in den Bundesländern Burgenland, Niederösterreich, Oberösterreich, Salzburg, Tirol, Vorarlberg und Wien. Dies ergibt sich aus den jeweiligen Krankenanstaltenlandesgesetzen, die zulassen, dass die honorarberechtigten Ärzte die Honorare selbst in Rechnung stellen oder die Ärztehonorare durch den Rechtsträger im Namen und für Rechnung der Ärzte vorgeschrieben und eingehoben

6) Vgl VwGH 21. 7. 1993, 92/13/0056; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 62; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 60; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 5; Urnik/Payerer in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I Teil 1<sup>4</sup> 136.

7) Vgl Urnik/Payerer in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I Teil 1<sup>4</sup> 136; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 62; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 60; EStR 2000 Rz 5414.

8) VwGH 14. 1. 1981, 81/13/0050; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 66; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 73; Jakom/Vock, EStG § 23 Rz 36.

9) Vgl VwGH 24. 9. 1980, 1428, 1501, 1502/79; 2. 2. 1968, 1124/67; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.2; Jakom/Vock, EStG § 22 Rz 52; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 66 und 66/2; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 41; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>57</sup> § 23 Rz 132; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 70.

10) BGBl I 1998/169 idF BGBl I 2016/9; vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 66; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 37.

11) BGBl I 2005/126 idF BGBl I 2016/8; vgl EStR 2000 Rz 5218; Jakom/Vock, EStG § 22 Rz 51; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 61 a.

12) Vgl EStR 2000 Rz 5219; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 66/1; Jakom/Vock, EStG § 22 Rz 51; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 70; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.2.

13) Vgl VwGH 26. 4. 1982, 17/3602, 3887/80; EStR 2000 Rz 5220; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 37; Jakom/Vock, EStG § 22 Rz 52; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/

Zorn, EStG § 22 Tz 66/2; ders in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 138.

14) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 89; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 92.

15) Vgl EStR 2000 Rz 5224.

16) Vgl VwGH 15. 9. 1999, 94/13/0245.

17) Vgl EStR 2000 Rz 5224; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 17.1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 89; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 92.

18) Vgl EStR 2000 Rz 5224; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 89; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 17.1; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 92.

19) Vgl EStR 2000 Rz 5224; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 92; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 17.1; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 89.

20) BGBl I 2013/182 idF BGBl I 2016/9.

21) BGBl 1994/505 idF BGBl I 2016/8.

22) Vgl EStR 2000 Rz 5225; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 17.2; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 93; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 92; Jakom/Vock, EStG § 22 Rz 83.

23) Vgl EStR 2000 Rz 5223; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.5; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 22 Tz 84.

werden.<sup>24)</sup> Sonderklassegebühren führen in den genannten Bundesländern daher dann und soweit zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, als Ärzte die Sonderklassegebühren selbst einheben oder die Sonderklassegebühren von der Krankenanstalt im Namen und für Rechnung der Ärzte eingehoben werden (Inkasso).<sup>25)</sup> Die Regelung betreffend Sonderklassegebühren betrifft nur ärztliches Personal (insb Primarii, Sekundärärzte und Assistenzärzte), nicht aber auch nichtärztliches Personal.<sup>26)</sup> Sofern auch andere nichtärztliche Krankenanstaltsbedienstete an den Sonderklassegebühren beteiligt werden, liegen bei den Krankenanstaltsbediensteten mangels vergleichbarer gesetzlicher Regelung keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor.<sup>27)</sup> Die Bestimmung betreffend Sonderklassegebühren geht auf das AbgÄG 1984<sup>28)</sup> zurück und sollte eine langjährige, zum damaligen Zeitpunkt gesetzwidrige Verwaltungspraxis absichern, die in Widerspruch zur Rsp des VwGH stand.<sup>29)</sup> Sofern ein Arzt neben seiner Tätigkeit in einer Krankenanstalt eine eigene ärztliche Ordination betreibt, stellen allfällige, zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führende Sonderklassegebühren keinen einheitlichen Betrieb mit der Ordination dar.<sup>30)</sup>

Der Betrieb einer Krankenanstalt oder Klinik durch Ärzte ist dann als selbständige Tätigkeit anzusehen, wenn es sich hierbei um ein notwendiges Hilfsmittel der ärztlichen Tätigkeit handelt.<sup>31)</sup> Dies ist anzunehmen, wenn der erstrebte Heil- oder Forschungszweck die Unterbringung in einer derartigen Anstalt erforderlich macht.<sup>32)</sup> Überdies dürfen die Einnahmen aus dem Krankenanstalts- oder Klinikbetrieb im Wesentlichen nur die Kosten decken.<sup>33)</sup> Unschädlich ist, wenn sich der betreibende Arzt anderer fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte (insb anderer Ärzte) bedient.<sup>34)</sup> Keine selbständige Tätigkeit kann hingegen dann vorliegen, wenn neben dem Heil- bzw Forschungszweck mit der Beherbergung und Verpflegung ein besonderer Gewinn angestrebt wird und eine besondere Einnahmequelle neben dem ärztlichen Betrieb darstellt.<sup>35)</sup>

Grundsätzlich nicht von § 22 EStG erfasst sind zB pharmazeutische Tätigkeiten oder Tätigkeiten als Optiker. Werden jedoch solche (an und für sich gewerblichen) Tätigkeiten untergeordnet neben einer selbständigen Tätigkeit ausgeübt und stehen diese mit der selbständigen Tätigkeit in engem Zusammenhang, dann können diese einen einheitlichen Betrieb bilden, der einheitlich zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führt.<sup>36)</sup>

### Beispiele

Ein selbständiger Arzt führt in seiner Ordination für seine Patienten eine Hausapotheke.<sup>37)</sup> Ein selbständig tätiger Augenarzt verkauft seinen Patienten bei Bedarf Kontaktlinsen.<sup>38)</sup>

Gem § 22 Z 3 EStG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Gewinnanteile aus sog „Mitunternehmenschaften“, wenn diese ihrerseits selbständig tätig sind. Dieser Tatbestand ist zB im Zusammenhang mit einer Ärzte-OG von Bedeutung (s dazu unten D.1.).

Schließlich führen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 5 EStG auch Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG, die iZm der Veräußerung oder Aufgabe von selbständigen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen<sup>39)</sup> erzielt werden. Mit der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns werden alle bis zur Veräußerung oder Aufgabe unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen erfasst und der Besteuerung unterzogen.<sup>40)</sup> Als Veräußerungsgewinn ist jener Betrag anzusetzen, um den der um Veräußerungskosten gekürzte Veräußerungs- bzw Aufgabeerlös den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigt (§ 24 Abs 2 Satz 1 EStG). Die Abgrenzung von laufenden Gewinnen und Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG ist deshalb erforderlich, weil die §§ 24 und 37 EStG für Veräußerungsgewinne mehrere, hier im nachfolgenden jedoch nicht weiter erörterte steuerliche Begünstigungen vorsehen.<sup>41)</sup>

## 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen gem § 23 Z 1 EStG all diejenigen selbständig (nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses) und nachhaltig mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübten Tätigkeiten, die weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sind. Anders als zB § 22

24) Vgl LStR 2002 Rz 970b.

25) Vgl LStR 2002 Rz 970 und 970b; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 85.

26) Vgl EStR 2000 Rz 5223; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.5; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 91; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 87.

27) Vgl VwGH 15. 9. 1982, 81/13/0074, 82/13/0128; 27. 1. 1982, 3831/80; EStR 2000 Rz 5223; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 87; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.5; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 91.

28) BGBl 1984/531.

29) Vgl ErläutRV 420 BlgNR 16. GP 21; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 86.

30) Vgl EStR 2000 Rz 413 und 5223; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 65a.

31) Vgl Jakob/Vock, EStG<sup>9</sup> § 22 Rz 53; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 65; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 39.

32) Vgl EStR 2000 Rz 5227; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; Jakob/Vock, EStG<sup>9</sup> § 22 Rz 53; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 65; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 39.

33) Vgl EStR 2000 Rz 5229; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 67.

34) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 67.

35) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; ders in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 138.

36) Vgl Jakob/Vock, EStG<sup>9</sup> § 22 Rz 5ff; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 6ff; EStR 2000 Rz 5285 ff.

37) Vgl VwGH 22. 5. 1953, 3026/52; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>40</sup> § 22 Rz 38; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>37</sup> § 23 Rz 193; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.1; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 40; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 9; EStR 2000 Rz 5288.

38) VwGH 13. 3. 1997, 95/15/0124; Jakob/Vock, EStG<sup>9</sup> § 22 Rz 6; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 9; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 23 Anm 40; EStR 2000 Rz 5288; aA Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 22 Tz 16.1 und § 23 Tz 16.

39) Als Mitunternehmeranteile werden steuerlich Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften (Mitunternehmenschaften) bezeichnet.

40) VwGH 14. 4. 1993, 91/13/0239.

41) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 24 Tz 4; Jakob/Kanduth-Kristen, EStG<sup>8</sup> § 24 Rz 1.



EstG enthält § 23 EstG somit keine Auflistung jener konkreten Tätigkeiten, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, sondern ist vielmehr als Auffangtatbestand konzipiert, der jene selbständig und nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübten Tätigkeiten erfasst, die nicht bereits in den erschöpfenden Aufzählungen der §§ 21 und 22 EstG erwähnt sind.<sup>42)</sup>

Im Bereich der Gesundheitsberufe führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb insb der Betrieb einer Apotheke,<sup>43)</sup> die Tätigkeit von Homöopathen ohne (abgeschlossenes) Medizinstudium,<sup>44)</sup> nichttherapeutische Tätigkeiten von Psychologen (etwa nur beratende Tätigkeiten,<sup>45)</sup> die Tätigkeit als Betriebspsychologe<sup>46)</sup> oder die Durchführung von personenbezogenen Tests wie zB Intelligenz-, Verkehrs- oder Waffentauglichkeitstests<sup>47)</sup> sowie therapeutische Tätigkeiten von Personen ohne Abschluss eines geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudiums mit dem Hauptfach Psychologie (und zwar auch dann, wenn sie aufgrund des PsychotherapieG als Psychotherapeuten tätig sind).<sup>48)</sup> Zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen ferner die Tätigkeiten von Bandagisten, Fußpflegern,<sup>49)</sup> Handauflegern,<sup>50)</sup> Heilpraktikern,<sup>51)</sup> Kosmetikern,<sup>52)</sup> Masseuren,<sup>53)</sup> Optikern, Orthopädiemechanikern, Orthopädienschuhmachern oder Zahntechnikern.<sup>54)</sup> Ebenso zu gewerblichen Einkünften führt schließlich der Betrieb einer Krankenanstalt oder Klinik, wenn die Tätigkeit über eine Ergänzung der ärztlichen Tätigkeit hinausgeht.<sup>55)</sup> Das ist insb dann der Fall, wenn neben dem Heil- bzw Forschungszweck mit der Beherbergung

und Verpflegung ein besonderer Gewinn angestrebt wird und eine besondere Einnahmequelle neben dem ärztlichen Betrieb vorliegt.<sup>56)</sup> Kurheime, Erholungsheime und dergleichen gelten allgemein als Gewerbebetrieb, ebenso Kliniken, die als Belegspitäler im Wesentlichen nur die Infrastruktur und Pflegeleistung zur Verfügung stellen und die ärztliche Leistung von einem nicht betriebszugehörigen Arzt erbracht wird.<sup>57)</sup>

Wie auch im Bereich der selbständigen Einkünfte zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 23 Z 2 EstG weiters Gewinnanteile aus „Mitunternehmenschaften“, wenn diese ihrerseits gewerblich tätig sind, sowie Vergütungen, die die Gesellschafter von solchen Mitunternehmenschaften für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Dieser Tatbestand ist zB iZm Apotheken-Personengesellschaften von Bedeutung (s dazu unten D.1.).

Schließlich führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem § 23 Z 3 EstG ebenso Veräußerungsgewinne iSd § 24 EstG, die iZm der Veräußerung oder Aufgabe von gewerblichen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen erzielt werden.

### 3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) führen gem § 25 EstG insb

- Bezüge und Vorteile aus bestehenden oder früheren Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs 2 EstG (etwa Gehälter bzw Löhne aus aktiven Dienstverhältnissen oder Firmenpensionen),
- Bezüge von Beamten und Vertragsbediensteten,
- Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplans ausüben,
- Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung (unabhängig davon, ob die pensionsbegründende Tätigkeit eine nichtselbständige oder eine betriebliche Tätigkeit war)<sup>58)</sup> sowie gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Die bereits iZm selbständigen bzw gewerblichen Einkünften angeführten Tätigkeiten führen regelmäßig dann zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die betreffende Tätigkeit nicht selbständig und nachhaltig mit Gewinnabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird. Dies ist insb dann der Fall, wenn einer dieser Tätigkeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses (oder einer Stellung als Beamter bzw Vertragsbediensteter)

42) Vgl Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 23 Rz 1; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 1.1.; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>10</sup> § 23 Tz 1.

43) Vgl VwGH 22. 5. 1953, 3026/52; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>10</sup> § 23 Tz 138; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 64.

44) Vgl VwGH 26. 4. 1982, 17/3602, 3887/80; EStR 2000 Rz 5220; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 64 und 70; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 23 Anm 84; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 66/2; ders in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>10</sup> § 23 Tz 138; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EstG<sup>40</sup> § 22 Rz 37; Fellner in Hofstätter/Reichel, EstG<sup>57</sup> § 23 Rz 204.

45) Vgl ErläutRV 420 BlnNR 16. GP 21; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 22 Tz 17.1.; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 90.

46) Vgl VwGH 12. 4. 1983, 82/14/0215, 0250; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 70; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 90; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 22 Rz 52 und § 23 Rz 117; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16.

47) Vgl EStR 2000 Rz 5224; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 92; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 22 Tz 17.1.; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 90.

48) Vgl VwGH 15. 9. 1999, 94/13/0245; EStR 2000 Rz 5224; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 92; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 23 Anm 84; Fellner in Hofstätter/Reichel, EstG<sup>57</sup> § 23 Rz 259; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 91; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 23 Rz 117.

49) Vgl Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16.

50) Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 64; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16.

51) Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 64.

52) Vgl Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 23 Rz 117.

53) Vgl Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 23 Tz 16; Fellner in Hofstätter/Reichel, EstG<sup>57</sup> § 23 Rz 237; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 70 und 94; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 23 Rz 117; Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 23 Anm 84.

54) Vgl Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 23 Anm 84.

55) Vgl EStR 2000 Rz 5230f; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; ders in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>10</sup> § 23 Tz 138; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 23 Rz 117.

56) Vgl Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 65; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 22 Rz 53.

57) Vgl EStR 2000 Rz 5230f; Büsser/Hofstätter in Hofstätter/Reichel, EstG<sup>40</sup> § 22 Rz 39; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>8</sup> § 22 Tz 67; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EstG § 22 Anm 66f; Jakom/Vock, EstG<sup>9</sup> § 22 Rz 54.

58) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EstG<sup>12</sup> § 25 Tz 56; Jakom/Lenneis, EstG<sup>9</sup> § 25 Rz 11.

teter) nachgegangen wird, weil es dann an einer für Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb erforderlichen Selbständigkeit mangelt.

### Beispiele

Ein in einer Krankenanstalt angestellter Arzt bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Einkünfte aus selbständiger Arbeit liegen nicht vor, weil die Tätigkeit in einem Dienstverhältnis und somit nicht selbständig auf eigene Gefahr und Rechnung ausgeübt wird.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen daher insb. Krankenanstalts- bzw. Spitalsärzte, Turnusärzte, Gemeindeärzte, Distriktsärzte, Amtsärzte, Polizeiarzte und Militärärzte, aber auch Ärzte in Beratungsstellen (zB Tbc-Fürsorge oder Schwangerenberatung), die ihre Tätigkeit in den Räumen des Gesundheitsamts und mit Weisungsgebundenheit dem Amtsarzt gegenüber ausüben.<sup>59)</sup> In einer Krankenanstalt tätige Gastärzte, die nicht in einem Dienstverhältnis zur betreffenden Krankenanstalt stehen, erzielen demgegenüber Einkünfte aus selbständiger Arbeit.<sup>60)</sup>

Sonderklassegebühren führen dann zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie von der Krankenanstalt (und nicht von den Ärzten selbst) im eigenen Namen vereinnahmt werden. Dies ist insb. dann der Fall, wenn nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltenlandesgesetz der Krankenhausträger zur Einhebung der Sonderklassegebühren im eigenen Namen verpflichtet ist (und die Gebühren erst anschließend an die betroffenen Ärzte weitergeleitet werden).<sup>61)</sup> Dies ist derzeit in Kärnten und der Steiermark landesgesetzlich vorgesehen.<sup>62)</sup>

## 4. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen insb. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital und Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gem. § 27 Abs. 2 EStG ua auch Gewinnanteile aus Kapitalgesellschaften. Dieser Einkünftebestand ist iZm. Gewinnausschüttungen relevant, die eine GmbH (zB eine Ärzte-GmbH) an die beteiligten Gesellschafter tätigt. Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören gem. § 27 Abs. 3 EStG ua Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer GmbH (einschließlich der Liquidation).

## C. Einkünfteermittlung

### 1. Betriebliche Gewinnermittlung

Im Bereich der betrieblichen Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb werden die Einkünfte durch sogenannte „Gewinnermittlung“ ermittelt, wobei zwischen unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten zu differenzieren ist:

→ **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG:** Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt sich der Gewinn der-

gestalt, dass den Betriebseinnahmen die Betriebsausgaben gegenübergestellt werden. Je nachdem, ob der dabei ermittelte Differenzbetrag positiv oder negativ ist, liegt ein Gewinn oder Verlust vor. Eine Gewinnermittlung nach dieser verhältnismäßig einfachen Methode kommt für selbständig tätige Freiberufler unabhängig der Höhe ihrer Umsätze stets in Betracht, sofern nicht freiwillig buchgeführt (bilanziert) wird. Für Gewerbetreibende ist eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dann zulässig, wenn sie aufgrund von Jahresumsätzen von höchstens € 700.000,- nicht nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§§ 189 ff. UGB) buchführungs- bzw. rechnungslegungspflichtig sind und auch nicht freiwillig buchgeführt (bilanziert) wird.

→ **Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG:** Beim Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG ermittelt sich der Gewinn durch Vergleich zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs (wobei der Gewinn durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht wird). Je nachdem, ob das Betriebsvermögen dabei mehr oder weniger geworden ist, liegt ein Gewinn oder Verlust vor. Die Möglichkeit eines Betriebsvermögensvergleichs setzt das Vorliegen einer nach allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellten Bilanz (Vermögensübersicht) voraus. Da für selbständig tätige Freiberufler weder nach steuerlichen (§ 125 BAO) noch nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§§ 189 ff. UGB) eine Buch- bzw. Rechnungslegungspflicht bestehen kann, kommt für sie eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nur bei freiwilliger Buchführung (Bilanzierung) in Betracht. Gewerbetreibende haben ihren Gewinn dann nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, wenn sie nicht aufgrund von Jahresumsätzen über € 700.000,- nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§§ 189 ff. UGB) buchführungs- bzw. rechnungslegungspflichtig sind und sich ungeachtet dessen freiwillig zur Buchführung (Bilanzierung) entscheiden.

→ **Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG:** Auch beim Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG ermittelt sich der Gewinn durch Vergleich zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG ist von jenen Personen durchzuführen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG erzielen und

59) Vgl. LStR 2002 Rz 971; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 47 Anm 23; Jakom/Vock, EStG<sup>99</sup> § 22 Rz 51; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 47 Tz 24; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 66; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>99</sup> § 47 Rz 6.

60) Vgl. LStR 2002 Rz 968; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>8</sup> § 22 Tz 66; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 47 Tz 24.

61) Vgl. VwGH 18. 3. 2004, 2001/15/0034; EStR 2000 Rz 5223; LStR 2002 Rz 970.

62) Vgl. LStR 2002 Rz 970f.

nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§§ 189 ff UGB) buchführungs- bzw rechnungslegungspflichtig sind, was im Wesentlichen bei Jahresumsätzen von mehr als € 700.000,- der Fall ist. Bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 UGB darf die bereits nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zu ermittelnde Bilanz (Vermögensübersicht) auch für Zwecke des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs herangezogen werden, sofern nicht zwingende steuerliche Vorschriften punktuelle – in einer sog Mehr-Weniger-Rechnung darzustellende – Anpassungen erfordern. Für selbständig tätige Freiberufler kommt eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG keinesfalls in Betracht.

→ Pauschalierungen gem § 17 EStG: Die Bestimmung des § 17 EStG ist Rechtsgrundlage für mehrere Pauschalierungen (Durchschnittssätze). IZm den gegenständlichen Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb ist insb die sog Basispauschalierung gem § 17 Abs 1 bis 3 EStG von Bedeutung. Demnach können im Falle einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG statt Ansatz der tatsächlichen Betriebsausgaben pauschalierte Betriebsausgaben in Höhe von grundsätzlich 12% (höchstens € 26.400,-) der tatsächlichen Umsätze angesetzt werden, wenn die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs € 220.000,- nicht übersteigen. Daneben dürfen zusätzlich tatsächliche Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten sowie tatsächliche Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

## 2. Außerbetriebliche Überschussermittlung

Im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen werden die Einkünfte stets durch sog „Überschussermittlung“ gem §§ 15 f EStG ermittelt. Bei einer solchen ermittelt sich der Überschuss (im Wesentlichen analog zur betrieblichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG) dergestalt, dass den Einnahmen iSd § 15 EStG die sog Werbungskosten (Ausgaben) gegenübergestellt werden. Je nachdem, ob der dabei ermittelte Differenzbetrag positiv oder negativ ist, liegt ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten oder ein sog Werbungskostenüberschuss (Verlust) vor.

## D. Sonderfall: Berufsausübung in Form von Gesellschaften

### 1. Personengesellschaften

Im Bereich der Gesundheitsberufe treten Personengesellschaften insb – aber nicht ausschließlich – iZm Ärzte-Gruppenpraxen (Ärzte-OG) oder Apotheken (Apotheken-OG bzw -KG) in Erscheinung.

Personengesellschaften (zB OG und KG) werden als solche weder durch das EStG noch durch das KStG besteuert (sie sind selbst keine Ertragsteuersubjekte).<sup>63)</sup> Trotzdem wird das Ergebnis von Personengesellschaften

ten ertragsteuerlich erfasst, indem es den Gesellschaftern anteilig zur Besteuerung zugerechnet wird. Zu den betrieblichen Einkünften gehören auch Gewinnanteile der Gesellschafter von Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als „Mitunternehmer“ anzusehen sind (vgl zB § 22 Z 3 und § 23 Z 2 EStG). Die Gewinn- und Verlustanteile aus solchen „Mitunternehmerschaften“ werden den Gesellschaftern unabhängig des tatsächlichen Zuflusses unmittelbar zugerechnet (Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip).<sup>64)</sup>

Zu betrieblichen Einkünften führen nicht nur die auf die Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile, sondern auch Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (zB als Geschäftsführer unabhängig der Beteiligungshöhe) für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben (vgl zB § 23 Z 2 EStG). Von Personengesellschaften im Rahmen solcher Leistungsbeziehungen an einen Gesellschafter geleistete Entgelte führen deshalb grundsätzlich zu betrieblichen Einkünften derselben Einkunftsart, wie die normalen Gewinnanteile aus der Personengesellschaft.

### Beispiel

Ein Pharmazeut ist an einer Apotheken-KG beteiligt und auch als deren Geschäftsführer tätig. Die Apotheken-KG erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die dem beteiligten Pharmazeuten unabhängig der zivilrechtlichen Ausschüttung steuerlich unmittelbar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden. Auch allfällige für die Geschäftsführertätigkeit erhaltene Vergütungen führen bei Pharmazeuten unabhängig des Beteiligungsausmaßes und der anstellungsvertraglichen Vereinbarungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

## 2. Kapitalgesellschaften

Eine Berufsausübung durch Kapitalgesellschaften ist im Bereich der Gesundheitsberufe insb im Zusammenhang mit Gruppenpraxen von Ärzten (Ärzte-GmbH) möglich.

Kapitalgesellschaften sind eigenständige (von ihren Gesellschaftern zu unterscheidende) Steuersubjekte, die mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterliegen. Kapitalgesellschaften sind bereits nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zwingend buchführungs- bzw rechnungslegungspflichtig (§§ 189 ff UGB). Aufgrund der Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs 3 KStG gelten daher sämtliche Einkünfte – unabhängig des konkreten Tätigkeitsbilds – als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und hat die Gewinnermittlung stets durch Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG zu erfolgen. Auf Ebene der hinter Kapitalgesellschaften stehenden Gesellschafter liegen steuerpflichtige Einkünfte nur in jenem Umfang vor, als tatsächlich Gewinnausschüttungen vor-

63) Vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht<sup>9</sup> 361; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/1.

64) Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/1.

genommen werden. Solche führen bei beteiligten natürlichen Personen regelmäßig gem § 27 Abs 2 EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen (s bereits oben B.4.) und unterliegen einem besonderen Steuersatz von 27,5%.

Sofern natürliche Personen als an Kapitalgesellschaften beteiligte Gesellschafter ihre Beteiligung veräußern, erzielen sie dabei ebenfalls steuerpflichtige Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG.

#### → In Kürze

**Angehörige der Gesundheitsberufe können Einkünfte unterschiedlichster Einkunftsarten erzielen, die ihrerseits nach unterschiedlichen Einkünfteermittlungsarten zu ermitteln sind. Der vorliegende Beitrag versteht sich als Versuch, einen Überblick über die Einkommensbesteuerung der Angehörigen der Gesundheitsberufe zu vermitteln.**

#### → Zum Thema

##### Über die Autoren:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL. M. MBA, lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien.

Tel: +43 (0)732 2468 7480

Fax: +43 (0)732 2468 1870

E-Mail: sebastian.bergmann@jku.at

Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

Tel: +43 (0)732 2468 7485

Fax: +43 (0)732 2468 1870

E-Mail: thomas.bieber@jku.at

