

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.10.1990

Geschäftszahl

89/14/0153

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1991, 179;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 12. Juni 1989, Zl. 127/1-3/89, betreffend Aufhebung des Gewerbesteuvorauszahlungsbescheides 1989 gemäß § 299 Abs. 2 BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsträger einer Krankenanstalt, nämlich eines Ambulatoriums für Heilmassage, Physikalische-, Thermo-, Hydro- und Balneotherapie. Er beantragte die Vorauszahlungen an Gewerbesteuer für 1989 auf Null zu setzen, da er eine selbständige Tätigkeit im Sinne des § 22 Abs. 1 lit. c EStG 1988 im medizinischen Dienst gemäß § 52 Abs. 4 BGBl. Nr. 102/1961 ausübe. Er legt Bescheide der Steiermärkischen Landesregierung betreffend die sanitätsbehördliche Genehmigung der Übertragung der Anstalt auf ihn als neuen Eigentümer, der Änderung der Anstaltsbezeichnung, der Anstaltsumgestaltung und Erweiterung, und der Bestellung des ärztlichen Leiters, Verträge mit Krankenversicherungsträgern, einen "medizinischen Funktionsbericht" über die Behandlungsarten sowie Zeugnisse über seine Ausbildung zum Heilbademeister und Heilmasseur gemäß der Ausbildungs- und Prüfungsordnung für die Sanitätshilfsdienste und den Besuch von Weiterbildungskursen an einer Lehrkuranstalt vor.

Mit Bescheid vom 17. März 1989 entsprach das Finanzamt dem Antrag des Beschwerdeführers. Danach erhielt er neuerlich Gelegenheit zur Darlegung seines Standpunktes.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde in Ausübung ihres Aufsichtsrechtes den genannten Bescheid des Finanzamtes gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil die Tätigkeit des Beschwerdeführers gewerblich und nicht freiberuflich (im steuerlichen Sinn) sei, und die Besteuerung gleichmäßig zu erfolgen habe.

Hiedurch erachtet sich der Beschwerdeführer in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt. Er beantragt den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 22 Abs. 1 lit. c EStG 1988 zählen zu den - nicht der Gewerbesteuer zu unterziehenden (§ 1 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz) - Einkünften aus selbständiger Arbeit u.a. Einkünfte aus der Tätigkeit im medizinischen

Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 (Bundesgesetz betreffend die Regelung des Krankenpflegefachdienstes, der medizinisch-technischen Dienste und der Sanitätshilfsdienste).

Verweist eine abgabenrechtliche Vorschrift bezüglich eines bestimmten tatbestandsmäßigen Begriffes ausdrücklich auf andere Rechtsvorschriften, so bleibt für die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO, wonach wirtschaftlich gleichartige Sachverhalte dieselben abgabenrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen sollen, kein Raum. Die Anknüpfung an einen in anderen Rechtsvorschriften umschriebenen Begriff führt vielmehr dazu, daß sich dessen Inhalt ausschließlich nach diesen anderen Rechtsvorschriften bestimmt. Das bedeutet, daß alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, mit denen die andere Rechtsvorschrift den Begriffsinhalt definiert und eingrenzt, auch abgabenrechtlich erfüllt sein müssen. Eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit verschiedener Sachverhalte genügt nicht. Sieht in einem solchen Fall die andere Rechtsvorschrift für ein bestimmtes Tätigwerden eine Bewilligung vor, so ist auch abgabenrechtlich diese Bewilligung von Bedeutung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 1989, Zl. 85/13/0173). Diese Grundsätze gelten auch für die freiberufliche Ausübung medizinischer Berufe (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer § 22 EStG 1988 Tz 55).

§ 52 Abs. 4 BGBl. Nr. 102/1961 lautet (in der Fassung der Novellen BGBl. Nr. 426/1975 und 747/1988):

Freiberuflich dürfen nur der Krankenpflegefachdienst (§ 5) der physiotherapeutische Dienst (§ 26 Abs. 1), der Diätendienst (§ 26 Abs. 4) der beschäftigungs- und arbeitstherapeutische Dienst (§ 26 Abs. 5) und der logopädisch-phoniatrisch-audiometrische Dienst (§ 26 Abs. 6) ausgeübt werden. Hiezu bedarf es einer Bewilligung durch die zuständige Bezirksverwaltungsbehörde. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn der Bewerber innerhalb der letzten zehn Jahre den betreffenden Beruf befugtermaßen durch zwei Jahre unselbständig ausgeübt hat.

Der Beschwerdeführer hat behauptet, er bzw. "das Ambulatorium" übe den physiotherapeutischen Dienst aus. Gemäß § 26 Abs. 1 leg. cit. (in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 95/1969) umfaßt der physiotherapeutische Dienst (§ 25 lit. a)

die Ausführung physikalischer Behandlungen nach ärztlicher Anordnung zu Heilzwecken. Hiezu gehören insbesondere alle elektrotherapeutischen Behandlungen, ferner die Thermo-, Hydro- und Balneotherapie sowie die Mechanotherapie (Heilgymnastik, Massage und Ultraschallbehandlung).

Gemäß § 25 lit. a leg. cit. gehört der physiotherapeutische Dienst zu den gehobenen medizinisch-technischen Diensten, die im ersten Hauptstück des III. Teiles leg. cit. geregelt sind. Die Ausbildung erfolgt an den hierfür an Krankenanstalten eingerichteten medizinisch-technischen Schulen (§ 27 leg. cit.). Die mit Erfolg abgeschlossene Ausbildung berechtigt zur Führung der Berufsbezeichnung "Diplomierter Assistent für die physikalische Medizin (§ 43 lit. a leg. cit.)."

Hingegen hat der Beschwerdeführer nach den von ihm selbst vorgelegten Unterlagen eine Ausbildung für Tätigkeiten, welche sich auf die Anwendung der Thermo-, Hydro- und Balneotherapie sowie der Heilmassage im beschränkten Umfange erstrecken, genossen (§ 44 lit. h leg. cit. in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 95/1969). Diese Ausbildung erfolgt in Kursen (§ 45 leg. cit.). Die erfolgreiche Kursteilnahme berechtigt zur Führung der Berufsbezeichnung "Heilbademeister und Heilmasseur" (§ 51 lit. h leg. cit.). Diese Tätigkeit gehört zu den Sanitätshilfsdiensten, die im IV. Teil leg. cit. geregelt sind.

Hieraus ergibt sich, daß der Beschwerdeführer nur zur berufsmäßigen Ausübung eines Sanitätshilfsdienstes, nicht aber zur freiberuflichen Ausübung des physiotherapeutischen Dienstes im Sinne des § 52 Abs. 4 leg. cit. berechtigt ist. Daß ihm hierfür von der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde die in dieser Bestimmung vorgesehene Bewilligung erteilt worden wäre, behauptet er selbst nicht. Von einer freiberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers im medizinischen Dienst gemäß § 22 Z. 1 lit. c EStG 1988 kann somit keine Rede sein. Damit erübrigen sich alle Überlegungen über die Bedeutung der Bestellung eines ärztlichen Leiters im Zusammenhang mit der sogenannten Vervielfältigungstheorie (vgl. hiezu Hofstätter-Reichel a.a.O. Tz 10).

Was die vorgelegten Bescheide der Steiermärkischen Landesregierung anlangt, so betreffen diese nicht die Ausübung einer Tätigkeit des Beschwerdeführers im medizinischen Dienst im oben dargelegten Sinne, sondern dessen Stellung als Rechtsträger einer Krankenanstalt (nämlich eines selbständigen Ambulatoriums) nach dem steiermärkischen Krankenanstaltengesetz. Rechtsträger von Krankenanstalten werden im § 22 EStG 1988 aber nicht genannt.

Nach der dargestellten Rechtslage hat die belangte Behörde somit zu Recht eine gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers angenommen und hievon ausgehend den dies verkennenden Bescheid des Finanzamtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Auch der gerügte Verfahrensmangel liegt nicht vor:

Parteiengehör hat die Abgabenbehörde vor Ausübung des Aufsichtsrechtes gemäß § 299 Abs. 2 BAO nur zu gewähren, wenn sie einen neuen Sachverhalt annimmt oder neue Beweise durchführt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1985, Slg. 6002/F). Im Beschwerdefall hat nach der Aktenlage die einzige Verfahrenshandlung nach Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides und vor Erlassung des angefochtenen Bescheides darin bestanden, daß dem Beschwerdeführer nochmals Gelegenheit gegeben wurde, seine Argumente darzustellen. Die belangte Behörde hat lediglich auf Grund des vom Beschwerdeführer geschilderten Sachverhaltes, wie ihn

offenbar auch das dem Antrag folgende Finanzamt seiner Entscheidung zugrundegelegt hatte, entschieden; diese Angaben reichten zur Beurteilung der Rechtslage aus. Mit ihrer Rechtsansicht, deren Anwendung keine neuen oder anderen Sachverhaltsmomente erforderte, mußte die belangte Behörde den Beschwerdeführer vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht konfrontieren. Der Verwaltungsgerichtshof vermag (auch im Lichte des vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnisses vom 5. April 1989, Zl. 88/13/0173) nicht zu erkennen, daß er durch die Vorgangsweise der belangten Behörde in seinen subjektiven Rechten verletzt worden wäre.

Eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des § 2 Z. 8 GewStG 1953 hatte der Gerichtshof nicht vorzunehmen, weil die Frage nach einer allfälligen Gewerbesteuerbefreiung nicht Gegenstand des Verwaltungsverfahrens war.

Die Ausübung des von ihr im Rahmen des Aufsichtsrechtes im Sinne des § 299 BAO zu übenden Ermessens hat die belangte Behörde, wenn auch cursorisch, so doch ausreichend begründet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Jänner 1989, Zl. 86/14/0008).

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.