

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

18.03.2004

Geschäftszahl

2001/15/0034

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Dr. E in G, vertreten durch Dr. Harald Christandl, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Wielandgasse 14-16/6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 13. Dezember 2000, Zl. RV 53/1- 8/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe, stand u.a. im Streitjahr in einem Dienstverhältnis als Vorstand einer Abteilung des Krankenhauses der Barmherzigen Brüder in Graz und erklärte aus dieser Tätigkeit erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus der Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Weiters erzielte der Beschwerdeführer als niedergelassener Arzt Umsätze und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Betrieb seiner Ordination. Er ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Beschwerdeführer berechtigt war, nur bei den Einkünften aus den Sondergebühren für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse die Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 mit einem Durchschnittssatz zu ermitteln und die abziehbaren Vorsteuerbeträge gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 mit einem Durchschnittssatz zu berechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde im Instanzenzug die Einkommen- und Umsatzsteuer 1995 fest. Dabei vertrat sie die Auffassung, der Beschwerdeführer sei nicht berechtigt, bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von den Betriebseinnahmen aus den Sondergebühren für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse Betriebsausgaben nach dem Durchschnittssatz des § 17 Abs. 1 EStG 1988 abzuziehen. Weiters sei es nicht zulässig, dass der Beschwerdeführer die abziehbaren Vorsteuerbeträge hinsichtlich der zu Sondergebühren führenden Tätigkeit mit dem Durchschnittssatz des § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 berechne. Die belangte Behörde erkannte demnach die vom Beschwerdeführer mit den Durchschnittssätzen des § 17 Abs. 1 EStG 1988 und des § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht an. Im Rahmen der vom Beschwerdeführer geführten Facharztpraxis und der erzielten Sonderklassegebühren stelle die gesamte freiberufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers nur einen Betrieb mit nur einer Gewinnermittlung dar. Für einen einheitlichen Betrieb spreche insbesondere ein enger sachlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang. Nach der Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass ein Facharzt, der sowohl in einem Krankenhaus (zumal als Vorstand einer Abteilung) tätig sei, als auch eine Facharztpraxis betreibe, Patienten seiner Facharztpraxis im Fall der Notwendigkeit einer stationären Behandlung an die Abteilung des Krankenhauses verweise, der er vorstehe, und dass zahlreiche Patienten des Krankenhauses (wobei es dahingestellt sei, ob es sich dabei um Pfléglinge der Sonderklasse handle) zur Nachbehandlung die Facharztpraxis des Arztes aufsuchten, der sie bereits im Krankenhaus behandelt habe. Der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren auch eingewendet, von den in seiner Facharztpraxis untersuchten Patientinnen sei nur bei etwa 10 % eine Operation erforderlich und davon würden wiederum nur etwa 10 % diese Operation in dem Krankenhaus vornehmen lassen, in welchem er als Vorstand einer Abteilung

beschäftigt sei, weil die Einweisung der Patientinnen in ein Privatsanatorium für den Beschwerdeführer wirtschaftlich einträglicher sei. Daraus könne nicht geschlossen werden, dass ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vorstand der Abteilung im Krankenhaus und seiner Tätigkeit in der Facharztpraxis nicht bestehe. Die im Verwaltungsverfahren vorgebrachte Ansicht des Beschwerdeführers, zwischen den in der Facharztpraxis vorgenommenen Vorsorgeuntersuchungen und seiner Tätigkeit im Krankenhaus bestehe überhaupt kein Zusammenhang, könne schon deshalb nicht geteilt werden, weil der Zweck der Vorsorgeuntersuchungen gerade darin liege, mögliche Erkrankungen, die einer weiteren Behandlung oder zunächst auch nur einer eingehenderen Untersuchung in einem Krankenhaus bedürften, rechtzeitig zu erkennen. "Nachbetreuungen" von Patientinnen der von ihm geleiteten Abteilung des Krankenhauses in seiner Facharztpraxis habe der Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt. Ein enger sachlicher Zusammenhang ergebe sich auch daraus, dass der Beschwerdeführer sowohl in seiner Facharztpraxis als auch bei der Behandlung der Pflinglinge der Sonderklasse im Krankenhaus nicht zwei unterschiedliche Tätigkeiten, sondern inhaltlich ein und dieselbe Tätigkeit lediglich an mehreren Orten ausübe. Eine Aufspaltung der fachärztlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers in zwei Betriebe, nur weil diese Tätigkeit an zwei Orten ausgeübt werde, sei sachlich nicht gerechtfertigt. Der Beschwerdeführer wäre zwar berechtigt gewesen, die Pauschalierung für seinen gesamten Betrieb in Anspruch zu nehmen, habe davon aber keinen Gebrauch gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988 lautet:

"§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur:

.....

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

.....

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

.....

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden."

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1994, BGBl. Nr. 680, können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 unter den in § 17 Abs. 2 angeführten Voraussetzungen die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz von 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinn des § 22 ermittelt werden.

§ 6 UStG 1994 lautet:

"(6) Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen."

Unternehmer, bei denen die Voraussetzungen gemäß § 17 Abs. 2 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz vorliegen, können gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8 % des Gesamtumsatzes aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 und § 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 mit Ausnahme der Umsätze aus Hilfsgeschäften berechnen. Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge mit dem Durchschnittssatz ist gesondert für jeden Betrieb möglich.

Führt ein Steuerpflichtiger mehrere Betriebe, kann er für jeden Betrieb gesondert entscheiden, ob er die Pauschalierung in Anspruch nimmt (zur Einkommensteuer vgl. Doralt, EStG I 6, Tz 28/2 zu § 17; zur Umsatzsteuer ausdrücklich festgelegt in § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Die belangte Behörde sieht in der Tätigkeit des Beschwerdeführers als angestellter Arzt in einem Krankenhaus, woraus er durch die dort durchgeführte Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, und in seiner Tätigkeit als Facharzt in einer eigenen Ordination einen einheitlichen Betrieb.

Zu prüfen ist zunächst, ob es sich bei den in Rede stehenden Einnahmen des Beschwerdeführers um Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, handelt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19. Jänner 1984, 83/15/0114, VwSlg. 5.852/F, die Ansicht vertreten, dass die ärztliche Betreuung von Sonderklassepatienten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt - ungeachtet der Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der

ärztlichen Behandlung - in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten erfolgt. Der Arzt untersteht der Anstaltsordnung und unterliegt den sich aus ihr ergebenden Dienstverpflichtungen. Er ist in den Organismus der Krankenanstalt eingegliedert und in Ausübung seines Dienstes an diese Dienstvorschriften und an sonstige Weisungen, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht, gebunden. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses hat er auch die Sonderklassepatienten zu betreuen. Diese sind der Anstaltsordnung unterworfenen Pflinglinge der Krankenanstalt und nicht des Abteilungsvorstandes. Die Behandlung der Sonderklassepatienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt ist sohin als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert, wobei es sich bei den Sondergebühren um von dritter Seite gezahlten Arbeitslohn handelt, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist, aber nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Als Reaktion auf dieses Erkenntnis hat der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 1984, BGBl. Nr. 531, den § 22 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 geändert und ausdrücklich normiert, dass zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, zählen. Gleichzeitig fügte der Gesetzgeber dem § 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 des Einkommensteuergesetzes 1972 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen. Durch diese gesetzliche Regelung sollte erreicht werden, die langjährige Verwaltungsübung beibehalten zu können (vgl. 420 BlgNR 16.GP 21). Diese Bestimmungen wurden mit dem EStG 1988 (§ 22 Z 1 lit. b) und dem UStG 1994 (§ 2 Abs. 6) inhaltlich unverändert übernommen.

Nach der grundsatzgesetzlichen Vorgabe des § 27 Abs. 1 des Krankenanstaltengesetzes - KAG -, BGBl. Nr. 1/1957 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 282/1988, sind mit den Pflegegebühren der allgemeinen Gebührenklasse - unbeschadet hier nicht interessierender, die Beförderung, die Beistellung eines Zahnersatzes und orthopädischer Hilfsmittel, ferner die Kosten der Bestattung sowie die Einhebung eines Kostenbeitrages durch einen Träger der Sozialversicherung betreffender Bestimmungen (Abs. 2 und § 27a) - alle Leistungen der Krankenanstalt abgegolten.

Gemäß § 27 Abs. 4 lit. a KAG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 281/1974 ist durch die Landesgesetzgebung zu bestimmen, ob und welche weiteren Entgelte in der Sonderklasse neben den Pflegegebühren eingehoben werden können.

Ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt (Abs. 1 bis einschließlich 4 und § 27a) darf nach § 27 Abs. 5 KAG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 282/1988 nicht eingehoben werden.

Gemäß § 28 Abs. 1 KAG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Art. I des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 474/1995 sind die Pflegegebühren und Sondergebühren von der Landesregierung unter Bedachtnahme auf die Ausstattung und Einrichtung, wie sie durch die Funktion der Krankenanstalt erforderlich sind, und die ordnungsgemäße und wirtschaftliche Gebarung festzusetzen und im Landesgesetzblatt kundzumachen.

Das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz - KALG - LGBl. Nr. 78/1957 trifft dazu in der für das Streitjahr geltenden

Fassung folgende Regelungen:

Gemäß § 36 Abs. 1 lit. a KALG idF des Landesgesetzes LGBl. Nr. 7/1986 dürfen vom Rechtsträger der Krankenanstalt als

Sondergebühren eingehoben werden:

in der Sonderklasse neben den Pflegegebühren (Pflegegebührensätzen) für operative Eingriffe und sonstige zur Behandlung oder zu diagnostischen Zwecken erforderliche Verrichtungen, insbesondere auch für Untersuchungen, röntgendiagnostische und strahlentherapeutische Leistungen sowie physikalische Leistungen, Anstaltsgebühren und Arztgebühren.

Für die Untersuchung und Behandlung in der Sonderklasse können gemäß § 37 Abs. 2 leg. cit. vom Rechtsträger der Krankenanstalten Arztgebühren verlangt werden. Die für die Ermittlung der Arztgebühren zugrunde liegenden Leistungen der Sonderklasse sind gemäß § 37 Abs. 3 leg. cit. von den Abteilungs-, Instituts-, Laboratoriums- und Departmentleitern dem Rechtsträger der Krankenanstalten bekanntzugeben. Von diesem sind sodann die Arztgebühren gleichzeitig mit den Anstaltsgebühren vorzuschreiben und einzubringen.

Die Pflegegebühren der allgemeinen Gebührenklasse und die Zuschläge hiezu in der Sonderklasse sowie die Sondergebühren sind gemäß § 38 Abs. 3 KALG idF des Landesgesetzes LGBl. Nr. 38/1989 von der Landesregierung durch Verordnung festzusetzen und im Landesgesetzblatt zu verlautbaren.

Gemäß § 38 Abs. 6 KALG idF des Landesgesetzes LGBl. Nr. 30/1982 darf ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt (§§ 35 bis 37a) durch die Krankenanstalt von den in Anstaltspflege genommenen Personen, ihren Angehörigen oder den sonstigen Kostenträgern nicht eingehoben werden.

Für die Einbringung fälliger Pflegegebühren, Kostenbeiträge, Sondergebühren und Sonderaufwendungen von den in Anstaltspflege genommenen Personen und für die Geltendmachung der Ansprüche gegenüber dritter Personen haben gemäß § 40 Abs. 1 KALG idF des Landesgesetzes LGBl. Nr. 40/1988 die öffentlichen Krankenanstalten zu sorgen. § 42 leg. cit. enthält nähere Bestimmungen über die in einem Verwaltungsverfahren zu erfolgende Geltendmachung und Einbringung u.a. der Sondergebühren.

Die dargelegte Rechtslage bietet keine Anhaltspunkte für die Annahme unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten, der für seinen Krankenhausaufenthalt eine höhere Gebührenklasse gewählt hat, und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung (siehe auch das die Rechtslage nach dem Wiener Krankenanstaltengesetz betreffende und hinsichtlich der damaligen Streitjahre bis 1974 insoweit vergleichbare hg. Erkenntnis vom 16. September 1982, 81/15/0118, VwSlg 5.705/F). Auch der Verfassungsgerichtshof hat in seinem die insoweit vergleichbare Rechtslage nach der Salzburger Krankenanstaltenordnung 1975 betreffenden Erkenntnis vom 20. Juni 1984, VfSlg 10.066, die Ansicht vertreten, dass die Salzburger Krankenanstaltenordnung in der jener Entscheidung zu Grunde liegenden Fassung, was die Sondergebühren betrifft, eine Rechtsbeziehung der Patienten einer Krankenanstalt nur zum Träger der Krankenanstalt begründet. Der Honoraranspruch des Arztes könne nur gegenüber dem Rechtsträger bestehen. Die Ansicht, die Vorschriften über die Einhebung der Sondergebühren durch den Rechtsträger der Krankenanstalt trügen lediglich den Charakter eines gesetzlichen Inkassomandates, teilte der Verfassungsgerichtshof nicht (vgl. auch Mayer, Arzthonorare im Spannungsverhältnis zwischen Verfassungsrecht, Krankenanstaltenrecht und Steuerrecht; in Festschrift für Gerold Stoll, 1990, S. 199f, wonach u.a. in der Steiermark angesichts der dort klar verfassungskonformen Regelungen kein Rechtsanspruch zwischen Arzt und Patient bestehe).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist aber davon auszugehen, dass die im Beschwerdefall anzuwendenden Rechtsvorschriften den Träger des Krankenhauses verpflichteten, die in Rede stehenden Sondergebühren im eigenen Namen einzuheben (zur Rechtslage etwa in anderen Bundesländern, die allenfalls eine andere Betrachtung zuließe, vgl. P. Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, in ÖStZ 1992/5, 76; zur abweichenden Rechtslage im universitären Bereich siehe § 46 Abs. 1 KAG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 801/1993). Feststellungen, dass der Träger des Krankenhauses die Sondergebühren diesen Vorschriften widersprechend im Namen des Beschwerdeführers eingehoben hätte oder dass der Beschwerdeführer diese im Verwaltungsverfahren als Sondergebühren bezeichneten Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hätte (vgl. dazu auch das Urteil des OGH vom 5. Juni 2003, 12 Os 73/02), hat die belangte Behörde nicht getroffen. Die belangte Behörde durfte daher die vom Beschwerdeführer erzielten Entgelte aus Sondergebühren ohne solche Feststellungen nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und den Beschwerdeführer insoweit nicht als Unternehmer behandeln.

Der angefochtene Bescheid war sohin wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Bei diesem Ergebnis kann es dahin gestellt bleiben, ob § 2 Abs. 6 UStG 1994 mit der Bestimmung des Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) im Einklang steht.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren betrifft den für Schriftsatzaufwand zuzüglich Umsatzsteuer geltend gemachten Betrag, soweit er über den in § 1 Z 1 lit. a der erwähnten Verordnung festgesetzten und die Umsatzsteuer bereits enthaltenden Pauschalbetrag für Schriftsatzaufwand hinausgeht.

Wien, am 18. März 2004