

TE Vwgh Erkenntnis 1984/1/19 83/15/0114

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.01.1984

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1972 §47 Abs3;

UStG 1972 §2 Abs1;

UStG 1972 §2 Abs2 Z1;

1. EStG 1972 § 47 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Präsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Seiler, Dr. Großmann, Dr. Schubert und Dr. Wetzel als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Füzsl, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid dieser Finanzlandesdirektion vom 13. Juli 1983, Zl. 6/1-1644/10/82, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1973 bis 1975 des Mitbeteiligten Dr. JS in W, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von S 5.320,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Mitbeteiligte übt seinen Beruf als Facharzt für Augenheilkunde im Rahmen einer eigenen Praxis aus und ist daneben an einem Krankenhaus der Stadt Wien als Vorstand der Augenabteilung tätig. In dieser Funktion bezog er auch Arztgebühren bzw. Honorare von Patienten, die in der Sonderklasse (höheren Gebührenklasse) der genannten Augenabteilung behandelt wurden. Ein Teil dieser Bezüge (40 %) kam allerdings den anderen an der Abteilung tätigen Ärzten zu.

In dem die Streitjahre betreffenden Abgabefestsetzungsverfahren vertrat der Mitbeteiligte den Standpunkt, daß dieser Bezugsanteil bei ihm einen durchlaufenden Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) darstelle bzw. nur den anderen Ärzten und nicht auch ihm zugeflossen wäre. Finanzamt und belangte Behörde behandelten hingegen auch den Bezugsanteil der anderen Ärzte als Entgelt des Mitbeteiligten für dessen selbständig ausgeübte Tätigkeit gegenüber den "Privatpatienten"; durchlaufende Posten lägen beim Mitbeteiligten deshalb nicht vor, weil er die Bezugsanteile der anderen Ärzte der Augenabteilung nicht in deren Namen vereinnahmt und verausgabt habe. Einzelheiten sind dem hg. Erkenntnis vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118, zu entnehmen. In dem die Streitjahre betreffenden Abgabefestsetzungsverfahren vertrat der Mitbeteiligte den Standpunkt, daß dieser Bezugsanteil bei ihm einen durchlaufenden Posten im Sinne des Paragraph 4, Absatz 3, des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) darstelle bzw. nur den anderen Ärzten und nicht auch ihm zugeflossen wäre. Finanzamt und belangte Behörde behandelten hingegen auch den Bezugsanteil der anderen Ärzte als Entgelt des Mitbeteiligten für dessen selbständig ausgeübte Tätigkeit gegenüber den "Privatpatienten"; durchlaufende Posten lägen beim Mitbeteiligten deshalb nicht vor, weil er die Bezugsanteile der anderen Ärzte der Augenabteilung nicht in deren Namen vereinnahmt und verausgabt habe. Einzelheiten sind dem hg. Erkenntnis vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118, zu entnehmen.

Mit diesem Erkenntnis hatte der Verwaltungsgerichtshof die auf der eben skizzierten Rechtsauffassung beruhende Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 20. Juli 1981 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der Gerichtshof verwies in seiner Entscheidung zunächst auf die einschlägigen Bestimmungen des Wiener Krankenanstaltengesetzes, wie sie für die Streitjahre in Geltung standen (ursprüngliche Fassung LGBl. Nr. 1/1958 für die Jahre 1973 und 1974, Fassung durch die Novelle LGBl. Nr. 57/1974 für 1975). Der Gerichtshof zeigte in diesem Zusammenhang insbesondere auf, daß für die Streitjahre 1973 und 1974, die von den Patienten einer höheren Gebührenklasse zu entrichtenden Arztgebühren von der Wiener Landesregierung mit Kundmachung festzusetzen und rückständige Arztgebühren von der öffentlichen Krankenanstalt einzubringen waren. Ab dem Jahre 1975 sind hingegen die Abteilungs- oder Institutsvorstände berechtigt, von den Pfléglingen der Sonderklasse ein mit ihnen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen, von dem den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes ein mindestens 40%iger Anteil zusteht (keine Festsetzung mittels Kundmachung mehr). Ab 1975 sind die Sonderklassehonorare auch nicht mehr von der Krankenanstalt einzubringen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ließen sich bei dieser Rechtslage bis Ende 1974 keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten einer höheren Gebührenklasse und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung (Primararzt) unterstellen. Mit diesem Erkenntnis hatte der Verwaltungsgerichtshof die auf der eben skizzierten Rechtsauffassung beruhende Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 20. Juli 1981 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der Gerichtshof verwies in seiner Entscheidung zunächst auf die einschlägigen Bestimmungen des Wiener Krankenanstaltengesetzes, wie sie für die Streitjahre in Geltung standen (ursprüngliche Fassung Landesgesetzblatt Nr. 1 aus 1958, für die Jahre 1973 und 1974, Fassung durch die Novelle Landesgesetzblatt Nr. 57 aus 1974, für 1975). Der Gerichtshof zeigte in diesem Zusammenhang insbesondere auf, daß für die Streitjahre 1973 und 1974, die von den Patienten einer höheren Gebührenklasse zu entrichtenden Arztgebühren von der Wiener Landesregierung mit Kundmachung festzusetzen und rückständige Arztgebühren von der öffentlichen Krankenanstalt einzubringen waren. Ab dem Jahre 1975 sind hingegen die Abteilungs- oder Institutsvorstände berechtigt, von den Pfléglingen der Sonderklasse ein mit ihnen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen, von dem den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes ein mindestens 40%iger Anteil zusteht (keine Festsetzung mittels Kundmachung mehr). Ab 1975 sind die Sonderklassehonorare auch nicht mehr von der Krankenanstalt einzubringen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ließen sich bei dieser Rechtslage bis Ende 1974 keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten einer höheren Gebührenklasse und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung (Primararzt) unterstellen.

Die vom Patienten zu entrichtende Arztgebühr stelle sich vielmehr als ein Teil des Entgeltes dar, das der Patient dem Träger der Krankenanstalt für Leistungen derselben schulde. In diesem Sinne habe sich der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem das Sozialversicherungsrecht betreffenden Erkenntnis vom 13. November 1975, Zl. 1068/73, ausgesprochen.

Keine Antwort lasse sich jedoch aus dem Krankenanstaltenrecht für die Frage gewinnen, welches Rechtsverhältnis zwischen dem Primararzt und dem Träger der Krankenanstalt, an der er tätig sei, bestehe. Im Beschwerdefall dürfte anzunehmen sein, daß der Mitbeteiligte in seiner Eigenschaft als Vorstand der Augenabteilung eines Krankenhauses der Stadt Wien zum Träger dieses Krankenhauses in einem Dienstverhältnis stehe. Dafür spreche auch das Beschwerdevorbringen, daß dem Mitbeteiligten (damaliger Beschwerdeführer) als Vorstand der Augenabteilung für die Behandlung von Privatpatienten neben dem Gehalt Honorare zufließen, die als Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit anzusehen seien. In dieser Beurteilung der Honorare seien die Abgabenbehörden dem Mitbeteiligten gefolgt. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei es aber zweifelhaft, ob der Mitbeteiligte bei der Betreuung jener Patienten seiner Abteilung, die in eine höhere Gebührenklasse aufgenommen worden wären, als Unternehmer tätig geworden sei. Der Gerichtshof habe daher diese Frage bei der vor ihm durchgeführten Verhandlung zur Diskussion gestellt. Der damalige Beschwerdeführer habe sich dahingehend geäußert, daß eine selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers (nunmehriger Mitbeteiligter) eher zu verneinen wäre, da bei ihm das wirtschaftliche Risiko nicht gegeben sei. Der Vertreter der belangten Behörde hätte zu der aufgeworfenen Frage dahin Stellung genommen, daß die sogenannten "Klassegebühren" bisher grundsätzlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt worden seien. Wenn man dagegen den Standpunkt einnehme, daß der (damalige) Beschwerdeführer nicht Unternehmer sei, dann könne er keine Vorsteuer abziehen, was eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers bedeute; der Beschwerdeführer könne sich sohin nicht als beschwert erachten.

Der Verwaltungsgerichtshof kam in seinem Erkenntnis vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118, zu dem Ergebnis, auf Grund der Bestimmungen des § 2 Abs. 1 und § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 wäre von den Verwaltungsinstanzen vorweg zu prüfen gewesen, ob der Beschwerdeführer (nunmehriger Mitbeteiligter) die in Rede stehende ärztliche Betreuung von Patienten einer höheren Gebührenklasse unselbständig, sohin im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt, durchgeführt habe oder nicht. Hierbei komme nicht dem Auftreten des Mitbeteiligten nach außen, sondern dem Innenverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und dem Rechtsträger der Krankenanstalt entscheidende Bedeutung zu. Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlange, so spreche der Umstand, daß ein Primararzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimme und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliege, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handle sich hier um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohne. Der Verwaltungsgerichtshof kam in seinem Erkenntnis vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118, zu dem Ergebnis, auf Grund der Bestimmungen des Paragraph 2, Absatz eins und Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1972 wäre von den Verwaltungsinstanzen vorweg zu prüfen gewesen, ob der Beschwerdeführer (nunmehriger Mitbeteiligter) die in Rede stehende ärztliche Betreuung von Patienten einer höheren Gebührenklasse unselbständig, sohin im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt, durchgeführt habe oder nicht. Hierbei komme nicht dem Auftreten des Mitbeteiligten nach außen, sondern dem Innenverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und dem Rechtsträger der Krankenanstalt entscheidende Bedeutung zu. Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlange, so spreche der Umstand, daß ein Primararzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimme und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliege, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handle sich hier um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohne.

Im Beschwerdefall gehöre zu den für die Abgabepflicht wesentlichen Verhältnissen die Modalität der Erbringung der Leistungen des Mitbeteiligten für Patienten einer höheren Gebührenklasse. Entsprechende Feststellungen, die eine rechtliche Beurteilung ermöglichen würden, ob der Mitbeteiligte bei der Erbringung dieser Leistungen selbständig oder in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten tätig geworden sei, seien aber nicht getroffen worden. Der Sachverhalt bedürfe daher noch in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung.

Eine besondere Betrachtung erfordere die Umsatzsteuervorschreibung für 1975, weil sich mit 1. Jänner dieses Jahres das Wiener Krankenanstaltengesetz maßgeblich geändert habe. Auf Grund der geänderten Rechtslage ergebe sich, daß der Patient, der in die Sonderklasse des Krankenhauses aufgenommen werde, das ärztliche Honorar nicht dem Rechtsträger der Krankenanstalt schulde. Vielmehr könne - im Wege der zwischen dem Patienten und dem Primararzt

zu treffenden Vereinbarung - ein Honoraranspruch des Primararztes gegen den Patienten zur Entstehung gelangen. Nun sei zwar klar, daß dem Honoraranspruch ein Anspruch des Patienten auf Erbringung der damit vergoltenen ärztlichen Leistungen gegenüberstehe, es hänge aber von den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen ab, ob dieser Anspruch gegenüber dem Primararzt oder gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestehe. Es sei also durchaus möglich, daß ein Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführe. Die Honorarvereinbarung, die er kraft seiner Stellung als Abteilungs- oder Institutsvorstand abschließe, vermittle ihm in diesem Fall einen von dritter Seite - dem Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen sei, aber nicht der Umsatzsteuer unterliege. Es sei daher auch bezüglich jener Leistungen, die der Mitbeteiligte nach dem Inkrafttreten der genannten Novelle zum Wiener Krankenanstaltengesetz erbracht habe, Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes gegeben.

Nicht zu folgen vermochte der Verwaltungsgerichtshof der Auffassung der belangten Behörde, daß der Mitbeteiligte für die Streitjahre umsatzsteuerrechtlich schlechter gestellt wäre, wenn die in Rede stehende Tätigkeit als unselbständige qualifiziert würde. Die belangte Behörde gehe hiebei davon aus, daß dem Mitbeteiligten diesfalls Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 vorzuschreiben wäre, doch könne die zu dieser Annahme verleitende, aktenkundige "Abrechnung" nicht als eine vom Beschwerdeführer gelegte Rechnung beurteilt werden. Nicht zu folgen vermochte der Verwaltungsgerichtshof der Auffassung der belangten Behörde, daß der Mitbeteiligte für die Streitjahre umsatzsteuerrechtlich schlechter gestellt wäre, wenn die in Rede stehende Tätigkeit als unselbständige qualifiziert würde. Die belangte Behörde gehe hiebei davon aus, daß dem Mitbeteiligten diesfalls Umsatzsteuer nach Paragraph 11, Absatz 14, UStG 1972 vorzuschreiben wäre, doch könne die zu dieser Annahme verleitende, aktenkundige "Abrechnung" nicht als eine vom Beschwerdeführer gelegte Rechnung beurteilt werden.

Im fortgesetzten Verwaltungsverfahren ersuchte die belangte Behörde den Mitbeteiligten im Sinne des Erkenntnisses vom 16. September 1982, die Modalitäten der Erbringung seiner Leistungen für Sonderklassepatienten bekanntzugeben, alle Vereinbarungen mit der Stadt Wien hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen offenzulegen sowie mitzuteilen, ob sich seine Leistungen für Sonderklassepatienten (Patienten einer höheren Gebührenklasse) von denen für andere Patienten unterscheiden, wobei es zweckmäßig wäre, die vom Mitbeteiligten im Krankenhaus ausgeübte Tätigkeit im Sinne einer Arbeitsplatzbeschreibung eingehend darzustellen.

Zu diesem Vorhalt teilte der Mitbeteiligte mit, er sei nunmehr zur Überzeugung gelangt, daß er als Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführe. Die Sonderklassehonorare wären ein von dritter Seite - dem Patienten - gezahlter Arbeitslohn, der nicht der Umsatzsteuer unterliege. Die Krankenhausverwaltung hebe die besonderen Gebühren von den Patienten ein und zahle davon nach Abzug einer Verrechnungsgebühr und eines Beitrages an die Gesellschaft der Ärzte einen gewissen Prozentsatz den Assistenzärzten und den Rest dem Primar aus. Welchen der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten ein Honoraranteil letztlich verbleibe, sei dem Mitbeteiligten nicht bekannt. Andererseits habe er während einer mehrmonatigen Erkrankung seinen Sondergebührenanteil erhalten, was nicht auf einen Leistungsaustausch zurückzuführen sei, sondern auf den Zusammenhang mit dem bestehenden Dienstverhältnis. Die Honorarvereinbarung erfolge auf Grund landesgesetzlicher Vorschrift durch den Primar und nicht auf Grund einer besonderen Rechtsbeziehung zwischen dem Patienten und dem Primar. Es sei dem Mitbeteiligten nicht möglich, seine Privatpatienten im Krankenhaus zu betreuen. Auch wenn es Patienten geben werde, die seinetwegen in das Krankenhaus kämen, so gebe es doch auch Patienten, die der Mitbeteiligte im Krankenhaus operiere, ohne sie vorher gekannt zu haben. Durch das Verbot, Privatpatienten in der Krankenanstalt zu behandeln, ergebe sich, daß die Sonderklassepatienten nur im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt behandelt werden dürften. Die Privatpatienten dürfe der Beschwerdeführer nur in seiner Privatordination betreuen. Der Mitbeteiligte sei am Krankenhaus verpflichtet, die ihm vorgeschriebene Arbeitszeit einzuhalten. Für die Teilnahme an einem Kongreß müsse er einen Sonderurlaub beantragen. Er habe seine Arbeitsleistung persönlich zu erbringen. Der Mitbeteiligte sei zwar auf medizinischem Gebiet "völlig autark", auf administrativem Gebiet, insbesondere was Investitionen und Behandlungsmöglichkeiten (Untersuchungsgeräte, operative Ausrüstung, Therapie) sowie Anstellung und Wahl des Personals (einschließlich Ärzte und Schwestern) der von ihm geleiteten Abteilung anlange, jedoch nicht entscheidungsberechtigt und völlig an Weisungen des Spitalserhalters gebunden.

Das Verhältnis des Mitbeteiligten zu den Patienten höherer Gebührenklasse unterscheide sich von jenem zu Patienten

allgemeiner Gebührenklasse lediglich dadurch, daß er als Primarius (das heiße nichtselbständig Tätiger) berechtigt sei, mit Patienten höherer Gebührenklasse ein Honorar zu vereinbaren und diese Patienten wieder den Anspruch hätten, vom Primarius oder seinem Vertreter behandelt zu werden (bedingte Arztwahl). Der Verlauf der ärztlichen Leistung selbst (Behandlung, Operation) und insbesondere auch die übrige Versorgung des Patienten höherer Gebührenklasse durch Schwestern und die übrigen Ärzte des ärztlichen Dienstes und die Verpflegung würden sich in keiner Weise von jener der Patienten der allgemeinen Gebührenklasse unterscheiden. Die Versorgung der Patienten höherer Gebührenklasse sei daher völlig inkludiert in die Tätigkeit, die der Primarius als solcher am Krankenhaus ausübe und sohin dieser nichtselbständigen Tätigkeit zuzuordnen.

Der Mitbeteiligte legte der belangten Behörde auch die Urkunde über seine Bestellung zum ärztlichen Abteilungsvorstand vor, der die Unterstellung unter die Dienstordnung für die Beamten der Bundeshauptstadt Wien zu entnehmen ist.

In einer Anfrage an den Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 17 - Anstaltenamt (MA 17), wies die belangte Behörde darauf hin, daß der Mitbeteiligte in den Streitjahren sogenannte "Klassegebhren" bezogen habe, von denen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden sei. Die belangte Behörde ersuchte auch die MA 17, die Modalitäten bei der Erbringung der Leistungen des Mitbeteiligten für Privatpatienten bekanntzugeben, alle Vereinbarungen des Mitbeteiligten mit der Stadt Wien hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen offenzulegen, weiters mitzuteilen, ob sich die Leistungen des Mitbeteiligten für Privatpatienten von denen für andere Patienten unterscheiden, sowie die vom Mitbeteiligten im Krankenhaus ausgeübte Tätigkeit im Sinne einer Arbeitsplatzbeschreibung eingehend darzustellen.

In Beantwortung dieses Ersuchens gab die MA 17 bekannt, Patienten würden entsprechend dem Wiener Krankenanstaltengesetz in die Sonderklasse aufgenommen, wenn sie oder eine andere Person dies ausdrücklich wünschten und ihnen die Kosten zugemutet werden könnten. Der Unterschied zur allgemeinen Klasse dürfe laut Wiener Krankenanstaltengesetz nur in der Lage und Ausstattung der Räumlichkeiten bestehen. Den Abteilungs- und Institutsvorstnden werde weiters gesetzlich das Recht zugestanden, mit den Pfleglingen selbständig ein Honorar zu vereinbaren. Die Stadt Wien als Dienstgeber dieser Ärzte nehme keinen Einfluß darauf bzw. erhalte nicht einmal Kenntnis, ob und in welcher Höhe ein Honorar vereinbart worden sei, ob zusätzliche Leistungen des Arztes ausbedungen oder erbracht worden seien und ob die Arzthonorare bezahlt würden. Die Stadt Wien sei in die Verrechnung der Arzthonorare nur insoweit eingebunden, als sie diese bei rechtzeitiger Bekanntgabe in die Rechnung für eine Sonderklassepflege aufnehme. Dies stelle jedoch nur eine unentgeltliche Serviceleistung an die Ärzte und die privaten Versicherer, die auf eine Gesamtabrechnung der Kosten einer Sonderklassepflege Wert legten, dar. Lange auf Grund der Rechnung eine Zahlung ein, werde der die Arzthonorare betreffende Teil auf Grund eines Aufteilungsschlssels, auf den die Stadt Wien keinen Einfluß habe, an die Ärzte weitergeleitet, eine Einbringung der Honorare erfolge nicht. Diese obliege den Ärzten selbst.

Der Mitbeteiligte sei öffentlich-rechtlicher Bediensteter der Stadt Wien, seine Verpflichtungen seien in der Dienstordnung für die Beamten der Stadt Wien und den Dienstvorschriften für die Ärzte der Wiener städtischen Krankenanstalten festgelegt. Darüber hinaus bestnden keine zusätzlichen Vereinbarungen zwischen der Stadt Wien und dem Mitbeteiligten. Seine Tätigkeit sei in bezug auf Sonderklassepatienten selbständig, weil es allein von seiner Tüchtigkeit, seinem Können, seinem Ruf und eventuell auch kaufmännischem Geschick abhänge, welchen Nutzen er aus der ihm vom Spitalerhalter eingeräumten Möglichkeit, auch Sonderklassepfleglinge an seiner Abteilung zu betreuen, ziehe. Hinsichtlich der Arbeitsplatzbeschreibung verwies die MA 17 auf die genannten und der belangten Behörde vorgelegten Dienstvorschriften.

Nach diesen (im folgenden auszugsweise wiedergegebenen) Dienstvorschriften für die Ärzte der Wiener städtischen Krankenanstalten sind die Ärzte, zu denen auch die Abteilungsvorstände zählen, dem ärztlichen Leiter der Anstalt unterstellt. Dieser übt die Dienstaufsicht über sämtliche Ärzte aus. Die Fachaufsicht über die Turnus-, Abteilungs-, Spitals- und Anstaltsärzte obliegt den Abteilungsvorstnden. Diese werden in der Erfüllung ihrer Pflicht von den Assistenten (Spitals-, Anstaltsberrzten) unterstützt. Die ärztliche Behandlung der Patienten muß den einschlägigen gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Die Ärzte haben ihre ärztliche Tätigkeit unter Bedachtnahme auf einen reibungslosen, ökonomischen Abteilungsbetrieb auszuüben und hiebei besonders zu trachten, eine abgestimmte Zusammenarbeit zwischen den Ärzten und dem Pflegepersonal zu erzielen. Die Ärzte (also auch die Abteilungsvorstände) ben ihre Tätigkeit nach den Anweisungen des ärztlichen Leiters der Anstalt, in fachlicher Hinsicht jedoch allein nach jenen des Abteilungsvorstandes aus. Sie sind zur Einhaltung der vorgeschriebenen

Dienststunden und darüber hinaus auch nach Erfordernis und Zumutbarkeit zu weiteren Dienstleistungen (Mehrdienstleistungen) verpflichtet. Sie sind verpflichtet, ihre dienstlichen Verrichtungen nach bestem Wissen und Können zu vollziehen sowie für das Wohl der Patienten und das Gedeihen der Anstalt zu wirken. Die Ärzte haben sich mit den im Krankenhaus geltenden Vorschriften vertraut zu machen und diese einzuhalten. In Krankheitsfällen haben Ärzte die unmittelbaren Vorgesetzten zu verständigen.

Die Abteilungsvorstände im besonderen sind unmittelbar dem ärztlichen Leiter der Anstalt dienstlich unterstellt und an dessen Weisungen gebunden. Unbeschadet seiner Stellung als Abteilungsvorstand hat er auf finanziellem, wirtschaftlichem und technischem Gebiet im Wege über den ärztlichen Leiter das Einvernehmen mit dem Leiter der Anstaltsverwaltung herzustellen. Der Abteilungsvorstand ist der verantwortliche Leiter der Krankenabteilung. Er ist für die fachliche Führung der Abteilung verantwortlich und bestimmt unabhängig die Art der Untersuchungs- und Behandlungsmethoden nach den Grundsätzen der medizinischen Wissenschaft. Er hat vorher das Einvernehmen mit dem ärztlichen Leiter bzw. über den ärztlichen Leiter mit dem Leiter der Anstaltsverwaltung bzw. dem Leiter des Pflegedienstes herzustellen, wenn seine Entscheidungen Betriebsgrundsätze oder die Organisation der Anstalt berühren. Der Abteilungsvorstand ist verpflichtet, für die Aufrechterhaltung eines geregelten, den bestehenden Bedürfnissen und Vorschriften entsprechenden Dienstbetriebes zu sorgen, den Gang der dienstlichen Verrichtungen zweckmäßig zu leiten und auf eine rasche und sorgsame Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten bei dem ihm unterstellten Personal zu dringen. Der Abteilungsvorstand überprüft die Diagnose und überwacht die Behandlung der Patienten. Er hat alle erforderlichen Handlungen an ihnen durchzuführen oder durchführen zu lassen, welche zur Heilung oder Linderung der Krankheit notwendig sind. Der Abteilungsvorstand hat darauf zu achten, daß die Betreuung der Patienten bestmöglich ist. Er hat bei allen erforderlichen Maßnahmen auf eine ökonomische Gebarung der Abteilung Bedacht zu nehmen und das ihm unterstellte Personal zu einer wirtschaftlichen Arbeitsweise zu verhalten. Der Abteilungsvorstand hat dafür zu sorgen, daß nach den gegebenen Verhältnissen die bestmöglichen Heilerfolge auf dem raschesten Wege erzielt werden und daß Patienten nicht länger in Spitalspflege verbleiben, als es zur Heilung oder Besserung ihres Leidens notwendig ist. Der jährliche Erholungsurlaub des Abteilungsvorstandes wird vom ärztlichen Leiter der Anstalt eingeteilt. Dem Abteilungsvorstand ist die Ausübung der Privatpraxis gestattet. Innerhalb der Anstalt darf er keine Privatordination unterhalten, auch dann nicht, wenn ihm eine Dienst-, Werks- oder Mietwohnung innerhalb der Anstalt überlassen wurde. Er ist verpflichtet, jede Nebenbeschäftigung schriftlich zu melden.

Die Ärzte der Abteilung haben den Abteilungsvorstand bei dem die ärztliche Behandlung der Patienten betreffenden Dienst zu unterstützen sowie dessen dienstliche Anordnungen durchzuführen. Sie haben den Krankheitsverlauf sachgemäß zu beobachten und die angeordneten Untersuchungen und Behandlungen vorzunehmen.

Die Entlassung eines Patienten hat dann zu erfolgen, wenn er nicht mehr anstaltsbedürftig ist. Auch für die Entlassung von Patienten, bei denen sich eine Verlängerung des Spitalsaufenthaltes als notwendig erwies, ist allein deren Zustand und die dadurch bedingte Notwendigkeit einer geregelten ärztlichen Behandlung maßgebend.

Aus einem Merkblatt der MA 17 über die Pflege- und Sondergebühren in der Sonderklasse der Krankenanstalten der Stadt Wien geht hervor, daß Sonderklassepatienten die mit den Abteilungsvorständen vereinbarten Honorare an den rechnungslegenden Arzt direkt oder an der Anstaltskasse bezahlen können.

In der Stellungnahme zum Schreiben der MA 17 führte der Mitbeteiligte aus, der Abteilungsvorstand in einer Krankenanstalt der Gemeinde Wien sei ein öffentlich-rechtlicher Bediensteter der Stadt Wien. Das Recht auf Vereinbarung ärztlicher Honorare mit Sonderklassepatienten werde dem Abteilungsvorstand allerdings nicht vom Arbeitgeber, sondern außerhalb des dienstrechtlichen Vertrages durch ein Landesgesetz eingeräumt. Dieses Recht sei jedoch untrennbar an die Tätigkeit als Abteilungsvorstand gebunden. Einem selbständig tätigen Arzt stehe es nicht zu.

Das Krankenhaus verrechne mit den Sonderklassepatienten sowohl die Anstaltsgebühren als auch die Honorare der Ärzte und stelle dem Patienten über beides eine Rechnung aus. Dafür behalte das Krankenhaus eine Verrechnungsvergütung (2.5 % der ärztlichen Honorare) ein. Uneinbringliche Honorare würden zunächst vom Krankenhaus eingemahnt, erst nach erfolglosem Mahnen werde es dem Abteilungsvorstand anheimgestellt, den noch offenen Restbetrag selbst einzubringen oder auf diesen zu verzichten.

Die MA 17 scheine der Meinung zu sein, daß die Privatpatienten Patienten der Abteilungsvorstände, die anderen Patienten hingegen Patienten der Krankenanstalt seien. Dies entspreche nicht den Tatsachen. Wie die MA 17

ausgeführt habe, dürften die unterschiedlichen Leistungen für Privatpatienten und für andere Patienten nur in der Zurverfügungstellung besser ausgestatteter Räumlichkeiten bestehen. Die (medizinische) Behandlung sei jedoch für alle Patienten gleich. Alle Patienten seien somit als Patienten der Krankenanstalt anzusehen. Privatpatienten dürfe der Mitbeteiligte in der Krankenanstalt nicht behandeln, es sei denn, es wären Patienten der Krankenanstalt, die aber während des Krankenhausaufenthaltes nicht als seine Privatpatienten zu bezeichnen seien. Mit Sonderklassepatienten würden keine zusätzlichen Leistungen des Mitbeteiligten vereinbart, die Patienten der allgemeinen Gebührenklasse gegenüber nicht erbracht würden. Der Mitbeteiligte erhalte Honorare auch dann, wenn er durch Urlaub oder Krankheit verhindert sei, die Augenabteilung zu leiten bzw. Sonderklassepatienten selbst zu behandeln. Der Mitbeteiligte wies neuerlich darauf hin, er hätte keinen Einfluß darauf, welche Ärzte durch die Krankenhausverwaltung in seiner Abteilung beschäftigt würden und welchen Ärzten die Krankenhausverwaltung letztlich Honoraranteile auszahle, gleichgültig, ob sie für Zeiten zufließen, in denen diese Ärzte wegen Krankheit oder wegen Urlaub die Patienten nicht betreuen konnten oder noch nicht in der Augenabteilung beschäftigt waren. Er erbringe seine Leistungen für Sonderklassepatienten ebenso wie gegenüber Patienten der allgemeinen Gebührenklasse in Erfüllung der gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten.

Die belangte Behörde traf mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid eine stattgebende Berufungsentscheidung. Sie hielt in dieser Entscheidung fest, daß der Verwaltungsgerichtshof die Honorare für die Behandlung von Privatpatienten in seinem Erkenntnis vom 2. Februar 1968, Zl. 1350/67, Slg. Nr. 3721/F, grundsätzlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit des jeweiligen Vorstandes der Krankenabteilung beurteilt hätte. In der Folge seien jedoch mehrere Erkenntnisse ergangen, die in Richtung unselbständiger Tätigkeit wiesen (vom 28. April 1980, Zl. 2256/77, betreffend den Vorstand einer Krankenabteilung, vom 14. Mai 1980, Zl. 1073/78, betreffend einen Assistenzarzt, vom 27. Jänner 1982, Zl. 13/3831/80, betreffend eine medizinisch-technische Assistentin, und vom 15. September 1982, Zlen. 81/13/0074, 82/13/0128, betreffend den Aufnahmebeamten an einer Krankenanstalt). Auf Grund des nunmehr im fortgesetzten Verfahren ermittelten Sachverhaltes und der in den neueren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vertretenen Ansicht sei die belangte Behörde zur Auffassung gelangt, daß der Mitbeteiligte hinsichtlich der ihm von den Privatpatienten bezahlten Honorare nicht als Unternehmer anzusehen sei. Stünde doch fest, daß er nur auf Grund seiner Stellung als Vorstand der Augenabteilung berechtigt gewesen sei, Honorare für die Behandlung von Privatpatienten (Sonderklassepatienten) zu vereinbaren. Ein Arzt, der nicht als Vorstand einer Krankenabteilung tätig sei, könnte keine Honorare vereinbaren. Alle Patienten seien als Patienten des Krankenhauses anzusehen. Auch die Privatpatienten (Sonderklassepatienten) seien somit nicht als Patienten des Mitbeteiligten zu werten. Dieser habe somit die Privatpatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien behandelt.

An dieser Beurteilung könnten die Ausführungen der MA 17, nur die Vorstände der Krankenabteilungen seien berechtigt, für die Behandlung von Privatpatienten Honorare zu vereinbaren, die Magistratsabteilung erhalte nicht einmal Kenntnis, ob und in welcher Höhe Honorare vereinbart und bezahlt worden seien, sie treibe diese Honorare nicht ein, nichts zu ändern. Sei doch das Bestehen eines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien unabdingbare Voraussetzung für den Mitbeteiligten gewesen, um die strittigen Honorare zu erzielen. Nur auf Grund seiner Stellung als Vorstand der Augenabteilung hätte er die Honorare vereinbaren können. Daß die Höhe der Honorare für die Behandlung von Privatpatienten von der Tüchtigkeit, vom Können, vom Ruf und eventuell vom kaufmännischen Geschick des Mitbeteiligten abhängig gewesen sei, könne dahingestellt bleiben; denn dieselben Kriterien würden auch für leitende Angestellte gelten. Offen bleibe allerdings die Frage, wer hinsichtlich der strittigen Honorare als Erbringer der sonstigen Leistungen und somit als Unternehmer anzusehen sei, da auch die Stadt Wien, die weder dem Grunde noch der Höhe nach auf die vom Mitbeteiligten erzielten Honorare hätte Einfluß nehmen können, als Unternehmer in Betracht komme.

Mit vorliegender Beschwerde macht der Präsident der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor, nahm jedoch von der Erstattung einer Gegenschrift Abstand. Eine Gegenschrift unterbreitete hingegen der Mitbeteiligte, in der er die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2

Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 zufolge wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nichtselbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Nach Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1972 zufolge wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nichtselbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Gemäß § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1972 ist Arbeitnehmer nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt. Nach dem folgenden Absatz 3 der Gesetzesstelle liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Gemäß Paragraph 47, Absatz 2, des Einkommensteuergesetzes 1972 ist Arbeitnehmer nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt. Nach dem folgenden Absatz 3 der Gesetzesstelle liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen ergibt sich, daß eine in einem einkommensteuerrechtlichen Dienstverhältnis entfaltete Tätigkeit nicht im Sinne des § 2 Abs. 1 erster Satz UStG 1972 selbständig ausgeübt wird (siehe Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 2 Tz 170 ff, und das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, Slg. Nr. 5535/F). Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen ergibt sich, daß eine in einem einkommensteuerrechtlichen Dienstverhältnis entfaltete Tätigkeit nicht im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, erster Satz UStG 1972 selbständig ausgeübt wird (siehe Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Paragraph 2, Tz 170 ff, und das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1980, Slg. Nr. 5535/F).

Die Lösung der Frage, ob eine bestimmte Tätigkeit selbständig oder unselbständig entfaltet wird, gestaltet sich deshalb oft als schwierig, weil im Wirtschaftsleben vielfach Leistungsbeziehungen bestehen, die neben den Merkmalen eines Dienstverhältnisses solche einer selbständigen Unternehmertätigkeit aufweisen. Der Beschwerdefall ist ein Beispiel hierfür. Der Umstand, daß der Mitbeteiligte die Patienten einer höheren Gebührenklasse bzw. die Sonderklassepatienten (im folgenden wird der Einfachheit halber nur noch von "Sonderklassepatienten" gesprochen) an seinem Arbeitsplatz behandelte und dabei Personal- und Sachleistungen seines Arbeitgebers in Anspruch nahm, weist auf ein Dienstverhältnis hin, die Möglichkeit, für diese Behandlung mit den Patienten ein besonderes Honorar zu vereinbaren, spricht für eine selbständige Tätigkeit.

Auf Grund des Erkenntnisses vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118 (im folgenden als "Vorerkenntnis" bezeichnet) kommt bei der Lösung der Frage, ob der Mitbeteiligte die in Rede stehende ärztliche Betreuung von Sonderklassepatienten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt oder als selbständiger Unternehmer durchführte, nicht seinem Auftreten nach außen, sondern dem Innenverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und dem Rechtsträger der Krankenanstalt entscheidende Bedeutung zu. Weisungsungebundenheit des Mitbeteiligten in bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung steht nach dem Vorerkenntnis der Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht entgegen. Für maßgeblich erachtete der Verwaltungsgerichtshof jedoch die Modalität der Erbringung der Leistungen des Mitbeteiligten für die Sonderklassepatienten, um beurteilen zu können, ob er bei der Erbringung dieser Leistungen selbständig oder in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstplichten tätig geworden ist. Für das Jahr 1975 brachte der Gerichtshof im Vorerkenntnis im besonderen zum Ausdruck, daß zwar der Primararzt nach der neuen Rechtslage (Novelle zum Wiener Krankenanstaltengesetz - Wr. Kr. A.G. - LGBl. Nr. 57/1974) durch Vereinbarung einen Honoraranspruch gegenüber dem Sonderklassepatienten begründen konnte und daß diesem Honoraranspruch ein Anspruch des Patienten auf

Erbringung der damit vergoltenen ärztlichen Leistungen gegenüberstehe, daß es jedoch von den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen abhängt, ob dieser Anspruch gegenüber dem Primararzt oder gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestehe. Es sei also durchaus möglich, daß ein Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführe. Die Honorarvereinbarung, die er kraft seiner Stellung als Abteilungs- oder Institutsvorstand abschließt, vermittele ihm in diesem Fall einen von dritter Seite - den Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen sei, aber nicht der Umsatzsteuer unterliege. Auf Grund des Erkenntnisses vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118 (im folgenden als "Vorerkenntnis" bezeichnet) kommt bei der Lösung der Frage, ob der Mitbeteiligte die in Rede stehende ärztliche Betreuung von Sonderklassepatienten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt oder als selbständiger Unternehmer durchführte, nicht seinem Auftreten nach außen, sondern dem Innenverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und dem Rechtsträger der Krankenanstalt entscheidende Bedeutung zu. Weisungsungebundenheit des Mitbeteiligten in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung steht nach dem Vorerkenntnis der Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht entgegen. Für maßgeblich erachtete der Verwaltungsgerichtshof jedoch die Modalität der Erbringung der Leistungen des Mitbeteiligten für die Sonderklassepatienten, um beurteilen zu können, ob er bei der Erbringung dieser Leistungen selbständig oder in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten tätig geworden ist. Für das Jahr 1975 brachte der Gerichtshof im Vorerkenntnis im besonderen zum Ausdruck, daß zwar der Primararzt nach der neuen Rechtslage (Novelle zum Wiener Krankenanstaltengesetz - Wr. Kr. A.G. - Landesgesetzblatt Nr. 57 aus 1974,) durch Vereinbarung einen Honoraranspruch gegenüber dem Sonderklassepatienten begründen konnte und daß diesem Honoraranspruch ein Anspruch des Patienten auf Erbringung der damit vergoltenen ärztlichen Leistungen gegenüberstehe, daß es jedoch von den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen abhängt, ob dieser Anspruch gegenüber dem Primararzt oder gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestehe. Es sei also durchaus möglich, daß ein Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführe. Die Honorarvereinbarung, die er kraft seiner Stellung als Abteilungs- oder Institutsvorstand abschließt, vermittele ihm in diesem Fall einen von dritter Seite - den Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen sei, aber nicht der Umsatzsteuer unterliege.

Die Prüfung des Beschwerdefalls anhand der im Vorerkenntnis aufgezeigten Grundsätze ergibt folgendes:

Als Abteilungsvorstand steht der Mitbeteiligte, wie die von ihm vorgelegte Bestellungsurkunde und die Auskunft der MA 17 zeigen, in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zur Stadt Wien als dem Rechtsträger der Krankenanstalt, an der der Mitbeteiligte seinen Dienst versieht. Als Abteilungsvorstand untersteht er der Anstaltsordnung und den sich aus ihr ergebenden Dienstobliegenheiten (siehe § 8 Abs. 1 lit. d sowie § 9 Abs. 2 Wr. Kr. A.G. in der Fassung vor und nach der Novelle 1974). Die von der MA 17 vorgelegten, auszugsweise wiedergegebenen Dienstvorschriften für die Ärzte der Wiener städtischen Krankenanstalten, denen auch der Mitbeteiligte unterliegt (im folgenden kurz "Dienstvorschriften" genannt), unterstreichen die Stellung des Mitbeteiligten als die eines Arbeitnehmers: Er ist in den Organismus der Krankenanstalt eingegliedert und in Ausübung seines Dienstes an eben diese Dienstvorschriften wie auch an sonstige Weisungen gebunden, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht. Daß diese sachliche Weisungsungebundenheit ebenso wie die eines Richters ein Dienstverhältnis nicht ausschließt, hat der Gerichtshof bereits im Vorerkenntnis aufgezeigt (vgl. auch das Erkenntnis vom 27. September 1960, Slg. Nr. 2283/F). Als Abteilungsvorstand steht der Mitbeteiligte, wie die von ihm vorgelegte Bestellungsurkunde und die Auskunft der MA 17 zeigen, in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zur Stadt Wien als dem Rechtsträger der Krankenanstalt, an der der Mitbeteiligte seinen Dienst versieht. Als Abteilungsvorstand untersteht er der Anstaltsordnung und den sich aus ihr ergebenden Dienstobliegenheiten (siehe Paragraph 8, Absatz eins, Litera d, sowie Paragraph 9, Absatz 2, Wr. Kr. A.G. in der Fassung vor und nach der Novelle 1974). Die von der MA 17 vorgelegten, auszugsweise wiedergegebenen Dienstvorschriften für die Ärzte der Wiener städtischen Krankenanstalten, denen auch der Mitbeteiligte unterliegt (im folgenden kurz "Dienstvorschriften" genannt), unterstreichen die Stellung des Mitbeteiligten als die eines Arbeitnehmers: Er ist in den Organismus der Krankenanstalt eingegliedert und in Ausübung seines Dienstes an eben diese Dienstvorschriften wie auch an sonstige Weisungen gebunden, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht. Daß diese sachliche Weisungsungebundenheit ebenso wie die eines Richters ein Dienstverhältnis nicht ausschließt, hat der Gerichtshof bereits im Vorerkenntnis aufgezeigt vergleiche , auch das Erkenntnis vom 27. September 1960, Slg. Nr. 2283/F).

Im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien hat der Mitbeteiligte auch die Sonderklassepatienten zu betreuen. Auch die Sonderklassepatienten sind (der Anstaltsordnung unterworfenen) Pfleglinge der Krankenanstalt und nicht des Abteilungsvorstandes, der nach den Dienstvorschriften in der Anstalt keine Privatordination unterhalten darf; auch die Aufnahme von Sonderklassepatienten - durch die Anstaltsleitung - ist gesetzlich geregelt und auf anstaltsbedürftige Personen bzw. auf Personen beschränkt, die sich einem operativem Eingriff unterziehen, auch sie sind aus der Anstaltspflege zu entlassen, wenn sie dieser nicht mehr bedürfen (siehe insbesondere § 8 Abs. 1 lit. e und f, § 25 Abs. 1 und 2 § 27 Abs. 1 Wr. Kr. A.G.). Im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur Stadt Wien hat der Mitbeteiligte auch die Sonderklassepatienten zu betreuen. Auch die Sonderklassepatienten sind (der Anstaltsordnung unterworfenen) Pfleglinge der Krankenanstalt und nicht des Abteilungsvorstandes, der nach den Dienstvorschriften in der Anstalt keine Privatordination unterhalten darf; auch die Aufnahme von Sonderklassepatienten - durch die Anstaltsleitung - ist gesetzlich geregelt und auf anstaltsbedürftige Personen bzw. auf Personen beschränkt, die sich einem operativem Eingriff unterziehen, auch sie sind aus der Anstaltspflege zu entlassen, wenn sie dieser nicht mehr bedürfen (siehe insbesondere Paragraph 8, Absatz eins, Litera e und f, Paragraph 25, Absatz eins und 2 Paragraph 27, Absatz eins, Wr. Kr. A.G.).

Die Sonderklassepatienten sind, wie in bezug auf die in Rede stehende Krankenanstalt aus § 17 Abs. 1 lit. d und § 21 Wr. Kr. A.G. sowie der Auskunft der MA 17 hervorgeht, nicht in der ärztlichen Behandlung, der Pflege und der Verköstigung, sondern nur in der räumlichen Unterbringung bevorzugt. Bei der ärztlichen Behandlung der Sonderklassepatienten ist der Abteilungsvorstand ebenfalls an die Dienstvorschriften und damit auch an andere darnach zulässige Weisungen gebunden. Gelten doch diese Dienstvorschriften für die Betreuung aller Pfleglinge ohne jeden Unterschied. Der Abteilungsvorstand ist daher bei Sonderklassepatienten z.B. in gleicher Weise wie bei sonstigen Patienten zu einer ökonomischen Behandlungsweise verhalten, zumal ja auch bei der Behandlung der Sonderklassepatienten der Rechtsträger der Krankenanstalt für den Sach- und Personalaufwand aufkommt. Der Mitbeteiligte hat weiters z.B. auch sein Verhalten gegenüber den Sonderklassepatienten nach den Dienstvorschriften auszurichten, er darf auch von ihnen keine Geschenke u.dgl. entgegennehmen, hat auch bei ihnen den Erfordernissen der Hygiene Rechnung zu tragen, die Vorschriften über die ärztlichen Visiten zu beachten und ist, auch wenn es um die Betreuung von Sonderklassepatienten geht, verpflichtet, für die Aufrechterhaltung eines geregelten, den bestehenden Bedürfnissen und Vorschriften entsprechenden Dienstbetriebes zu sorgen. Die Pflicht des Abteilungsvorstandes, die Diagnose zu überprüfen, die Behandlung der Patienten zu überwachen, alle erforderlichen Handlungen an ihnen durchzuführen und für ihre bestmögliche Betreuung zu sorgen, ist in den Dienstvorschriften für alle Patienten gleichermaßen statuiert. Aus den die Pflichten des Mitbeteiligten als Dienstnehmer regelnden Dienstvorschriften ergibt sich somit auch die Modalität der Erbringung der Leistungen für Sonderklassepatienten. Irgendwelche abweichenden Vereinbarungen bestehen laut den Angaben des Mitbeteiligten und auch nach Aussage der MA 17 nicht. Die Sonderklassepatienten sind, wie in bezug auf die in Rede stehende Krankenanstalt aus Paragraph 17, Absatz eins, Litera d und Paragraph 21, Wr. Kr. A.G. sowie der Auskunft der MA 17 hervorgeht, nicht in der ärztlichen Behandlung, der Pflege und der Verköstigung, sondern nur in der räumlichen Unterbringung bevorzugt. Bei der ärztlichen Behandlung der Sonderklassepatienten ist der Abteilungsvorstand ebenfalls an die Dienstvorschriften und damit auch an andere darnach zulässige Weisungen gebunden. Gelten doch diese Dienstvorschriften für die Betreuung aller Pfleglinge ohne jeden Unterschied. Der Abteilungsvorstand ist daher bei Sonderklassepatienten z.B. in gleicher Weise wie bei sonstigen Patienten zu einer ökonomischen Behandlungsweise verhalten, zumal ja auch bei der Behandlung der Sonderklassepatienten der Rechtsträger der Krankenanstalt für den Sach- und Personalaufwand aufkommt. Der Mitbeteiligte hat weiters z.B. auch sein Verhalten gegenüber den Sonderklassepatienten nach den Dienstvorschriften auszurichten, er darf auch von ihnen keine Geschenke u.dgl. entgegennehmen, hat auch bei ihnen den Erfordernissen der Hygiene Rechnung zu tragen, die Vorschriften über die ärztlichen Visiten zu beachten und ist, auch wenn es um die Betreuung von Sonderklassepatienten geht, verpflichtet, für die Aufrechterhaltung eines geregelten, den bestehenden Bedürfnissen und Vorschriften entsprechenden Dienstbetriebes zu sorgen. Die Pflicht des Abteilungsvorstandes, die Diagnose zu überprüfen, die Behandlung der Patienten zu überwachen, alle erforderlichen Handlungen an ihnen durchzuführen und für ihre bestmögliche Betreuung zu sorgen, ist in den Dienstvorschriften für alle Patienten gleichermaßen statuiert. Aus den die Pflichten des Mitbeteiligten als Dienstnehmer regelnden Dienstvorschriften ergibt sich somit auch die Modalität der Erbringung der Leistungen für Sonderklassepatienten. Irgendwelche abweichenden Vereinbarungen bestehen laut den Angaben des Mitbeteiligten und auch nach Aussage der MA 17 nicht.

Aus all dem folgt aber, daß auch die Betreuung der Sonderklassepatienten zu den Dienstpflichten des Mitbeteiligten gehört. Im Rahmen der durch die Dienstvorschriften vorgezeichneten Dienstpflichten hält sich durchaus auch die persönliche ärztliche Behandlung eines Sonderklassepatienten durch den Abteilungsvorstand. Die Behandlung der Sonderklassepatienten durch den Mitbeteiligten ist sohin als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft im Sinne der Ausführungen des Vorerkenntnisses auch auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert. Die Honorarvereinbarung, vermittelt vielmehr einen von dritter Seite - dem Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist, aber nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Beschwerdeausführungen sind nicht geeignet, diese im wesentlichen auch dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Auffassung zu entkräften. Der Umstand, daß jemand durch eigene Tüchtigkeit und Fähigkeit die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen kann, ist zwar ein Indiz für eine selbständige Tätigkeit. Dieses Indiz schlägt aber dann nicht durch, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit überwiegen. Daher können z.B. Provisionsvertreter, welche die Höhe ihrer Einnahmen ebenfalls weitgehend durch eigene Tüchtigkeit und Fähigkeit beeinflussen können, nach der Rechtsprechung durchaus in einem Dienstverhältnis stehen; kommt es doch für die Beantwortung der Frage, ob jemand ein für Selbständigkeit sprechendes Unternehmerrisiko trägt, nicht so sehr auf die Einnahmen als vielmehr auf die Kostenseite an: Die Tatsache, daß jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat, bildet einen gewichtigen Hinweis auf ein Dienstverhältnis (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1972, § 47 Tz 5, und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Kosten, die bei der Behandlung der Sonderklassepatienten anfallen, trägt aber die Krankenanstalt und nicht der Mitbeteiligte. Daß der Mitbeteiligte die ärztlichen Arbeiten unter eigenem strafrechtlichen Risiko und eigener Verantwortung durchführt, kann nicht als besonderes Merkmal unternehmerischer Tätigkeit gelten, weil er dieses Risiko und diese Verantwortung auch bei der unzweifelhaft in einem Dienstverhältnis durchgeführten Behandlung anderer als der Sonderklassepatienten trägt. Der Annahme eines Dienstverhältnisses wäre es auch nicht abträglich, wenn der Mitbeteiligte Sonderklassepatienten außerhalb der festen Arbeitszeit betreuen sollte. Eines der (keineswegs unabdingbaren) Merkmale für ein Dienstverhältnis ist zwar die Verpflichtung einer Person, eine bestimmte Arbeitszeit einzuhalten. Es wird aber nicht jemand deshalb zum Unternehmer, weil er auch außerhalb der gebotenen Arbeitszeit Leistungen erbringt, die zu seinen Dienstpflichten gehören. Die Beschwerdeausführungen sind nicht geeignet, diese im wesentlichen auch dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Auffassung zu entkräften. Der Umstand, daß jemand durch eigene Tüchtigkeit und Fähigkeit die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen kann, ist zwar ein Indiz für eine selbständige Tätigkeit. Dieses Indiz schlägt aber dann nicht durch, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit überwiegen. Daher können z.B. Provisionsvertreter, welche die Höhe ihrer Einnahmen ebenfalls weitgehend durch eigene Tüchtigkeit und Fähigkeit beeinflussen können, nach der Rechtsprechung durchaus in einem Dienstverhältnis stehen; kommt es doch für die Beantwortung der Frage, ob jemand ein für Selbständigkeit sprechendes Unternehmerrisiko trägt, nicht so sehr auf die Einnahmen als vielmehr auf die Kostenseite an: Die Tatsache, daß jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat, bildet einen gewichtigen Hinweis auf ein Dienstverhältnis (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zum Einkommensteuergesetz 1972, Paragraph 47, Tz 5, und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Kosten, die bei der Behandlung der Sonderklassepatienten anfallen, trägt aber die Krankenanstalt und nicht der Mitbeteiligte. Daß der Mitbeteiligte die ärztlichen Arbeiten unter eigenem strafrechtlichen Risiko und eigener Verantwortung durchführt, kann nicht als besonderes Merkmal unternehmerischer Tätigkeit gelten, weil er dieses Risiko und diese Verantwortung auch bei der unzweifelhaft in einem Dienstverhältnis durchgeführten Behandlung anderer als der Sonderklassepatienten trägt. Der Annahme eines Dienstverhältnisses wäre es auch nicht abträglich, wenn der Mitbeteiligte Sonderklassepatienten außerhalb der festen Arbeitszeit betreuen sollte. Eines der (keineswegs unabdingbaren) Merkmale für ein Dienstverhältnis ist zwar die Verpflichtung einer Person, eine bestimmte Arbeitszeit einzuhalten. Es wird aber nicht jemand deshalb zum Unternehmer, weil er auch außerhalb der gebotenen Arbeitszeit Leistungen erbringt, die zu seinen Dienstpflichten gehören.

Auf die Behandlung der Sonderklassepatienten in einem Dienstverhältnis deutet im übrigen noch hin, daß der Mitbeteiligte seinen Honoraranteil nach seinem unwidersprochenen Vorbringen im Verwaltungsverfahren auch erhält, wenn er die Sonderklassepatienten infolge Urlaubes oder Krankheit gar nicht persönlich betreuen konnte, und weiters, daß er insbesondere im Hinblick auf das Fluktuieren der Ärzte an seiner Abteilung keinen Einfluß darauf nehmen kann, welches Personal ihm bei der Betreuung der Sonderklassepatienten gerade zur Verfügung steht, während es für eine

selbständige Tätigkeit eher charakteristisch ist, daß der Unternehmer seine Mitarbeiter bestimmen kann.

Dem Beschwerdestandpunkt, es würde dem System des Umsatzsteuergesetzes widersprechen, wenn Umsätze letztlich unbesteuert blieben, vermag der Verwaltungsgerichtshof nur insofern beizupflichten, als es mit dem Umsatzsteuerrecht nicht vereinbar wäre, wenn Leistungen unbesteuert blieben, die steuerbar und steuerpflichtig sind. Die ärztliche Behandlung der Sonderklassepatienten stellt jedoch nach dem Gesagten eine (Dienst-)Leistung dar, die mangels Unternehmereigenschaft des Mitbeteiligten nicht steuerbar ist.

Der angefochtene Bescheid läßt sohin keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid läßt sohin keine Rechtswidrigkeit erkennen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt, Nr. 221.

Wien, am 19. Jänner 1984

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1984:1983150114.X00

Im RIS seit

19.01.1984

Zuletzt aktualisiert am

12.01.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at