

TE Vwgh Erkenntnis 1982/9/16 81/15/0118

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.09.1982

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §2 Abs2;

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 Vizepräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Seiler, Dr. Großmann, Dr. Schubert und Dr. Wetzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberrat im Verwaltungsgerichtshof Dr. Feitzinger, über die Beschwerde des Univ.-Prof. Dr. JS in W, vertreten durch Dr. Peter Kaupa, Rechtsanwalt in Baden, Hauptplatz 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Juli 1981, Zl. 6/1- 3137/2/77, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1973 bis 1975, nach der am 24. Juni 1982 durchgeführten Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Peter Kaupa, und des Vertreters der belangten Behörde, Rat Dr. KK, 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 S 18.385,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer 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.

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, daß in den Einnahmen des Beschwerdeführers auch Privathonorare von Patienten enthalten seien, die in der Sonderklasse der genannten Augenabteilung behandelt

würden. Die zwischen dem Primararzt und den Privatpatienten vereinbarten Honorare würden letzteren durch die Krankenhausverwaltung gesondert in Rechnung gestellt. Die Krankenhausverwaltung teile die vereinnahmten Honorare nach den zwischen den Primärärzten und den anderen Ärzten der Abteilung getroffenen Vereinbarungen bzw. gemäß § 33 des Wiener Krankenanstaltengesetzes auf und weise diese Anteile den betreffenden Ärzten zu. Der Beschwerdeführer habe nun nur die auf ihn entfallenden Honoraranteile der Umsatzsteuer unterzogen und die auf die anderen Ärzte entfallenden Anteile als durchlaufende Posten behandelt. Diese Ansicht halte er in den Bestimmungen des § 33 Abs. 3 leg. cit. und durch die dargelegte Verrechnungsart der Krankenhausverwaltung für gedeckt. Nach Auffassung des Prüfers war jedoch das gesamte von den in der Abteilung des Beschwerdeführers aufgenommenen Privatpatienten bezahlte Honorar der Umsatzsteuer zu unterziehen. Da diese Honorare auf Grund der erwähnten Gesetzesvorschrift nur zwischen dem Abteilungsvorstand und dessen Privatpatienten vereinbart würden, erfolge nur zwischen diesen Personen der Leistungsaustausch und bestünden nur zwischen ihnen Rechtsbeziehungen. Andererseits wären Rechtsbeziehungen zwischen den anderen Ärzten der Abteilung und deren Vorstand hinsichtlich des prozentuellen Anteiles an den Honoraren gegeben. Gegen die Annahme, daß es sich bei den Anteilen der anderen Abteilungsärzte um durchlaufende Posten handle, spreche auch, daß auf Grund des Fluktuierens der in der Abteilung beschäftigten anderen Ärzte - auch durch Urlaube bedingt - die auf diese Ärzte entfallenden Anteile oft anderen Ärzten zugute kämen als jenen, die tatsächlich an der Behandlung derjenigen Patienten, von denen die Honorare stammten, mitgewirkt hätten. Nach Meinung des Prüfers waren die gesamten von den Privatpatienten der Sonderklasse entrichteten Honorare beim Beschwerdeführer der Umsatzsteuer zu unterziehen, was unter dem Titel "Assistentenhonorare" für 1973 mit S 78.118,-- , für 1974 mit S 153.764,-- und für 1975 mit S 204.039,-- zu Erhöhungen der erklärten Umsätze führte. Gleichzeitig glich der Prüfer den von ihm neu ermittelten Umsätzen die nach Durchschnittssätzen zum Ansatz zu bringende Vorsteuer an. Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, daß in den Einnahmen des Beschwerdeführers auch Privathonorare von Patienten enthalten seien, die in der Sonderklasse der genannten Augenabteilung behandelt würden. Die zwischen dem Primararzt und den Privatpatienten vereinbarten Honorare würden letzteren durch die Krankenhausverwaltung gesondert in Rechnung gestellt. Die Krankenhausverwaltung teile die vereinnahmten Honorare nach den zwischen den Primärärzten und den anderen Ärzten der Abteilung getroffenen Vereinbarungen bzw. gemäß Paragraph 33, des Wiener Krankenanstaltengesetzes auf und weise diese Anteile den betreffenden Ärzten zu. Der Beschwerdeführer habe nun nur die auf ihn entfallenden Honoraranteile der Umsatzsteuer unterzogen und die auf die anderen Ärzte entfallenden Anteile als durchlaufende Posten behandelt. Diese Ansicht halte er in den Bestimmungen des Paragraph 33, Absatz 3, leg. cit. und durch die dargelegte Verrechnungsart der Krankenhausverwaltung für gedeckt. Nach Auffassung des Prüfers war jedoch das gesamte von den in der Abteilung des Beschwerdeführers aufgenommenen Privatpatienten bezahlte Honorar der Umsatzsteuer zu unterziehen. Da diese Honorare auf Grund der erwähnten Gesetzesvorschrift nur zwischen dem Abteilungsvorstand und dessen Privatpatienten vereinbart würden, erfolge nur zwischen diesen Personen der Leistungsaustausch und bestünden nur zwischen ihnen Rechtsbeziehungen. Andererseits wären Rechtsbeziehungen zwischen den anderen Ärzten der Abteilung und deren Vorstand hinsichtlich des prozentuellen Anteiles an den Honoraren gegeben. Gegen die Annahme, daß es sich bei den Anteilen der anderen Abteilungsärzte um durchlaufende Posten handle, spreche auch, daß auf Grund des Fluktuierens der in der Abteilung beschäftigten anderen Ärzte - auch durch Urlaube bedingt - die auf diese Ärzte entfallenden Anteile oft anderen Ärzten zugute kämen als jenen, die tatsächlich an der Behandlung derjenigen Patienten, von denen die Honorare stammten, mitgewirkt hätten. Nach Meinung des Prüfers waren die gesamten von den Privatpatienten der Sonderklasse entrichteten Honorare beim Beschwerdeführer der Umsatzsteuer zu unterziehen, was unter dem Titel "Assistentenhonorare" für 1973 mit S 78.118,-- , für 1974 mit S 153.764,-- und für 1975 mit S 204.039,-- zu Erhöhungen der erklärten Umsätze führte. Gleichzeitig glich der Prüfer den von ihm neu ermittelten Umsätzen die nach Durchschnittssätzen zum Ansatz zu bringende Vorsteuer an.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Umsatzsteuerbescheide für 1973 bis 1975.

Der Beschwerdeführer erhob dagegen Berufung und führte darin aus, bei den den Umsätzen hinzugerechneten Honoraren der Assistenzärzte handle es sich um durchlaufende Posten. Die Patienten wüßten, daß der Primar die Assistentenhonorare gemäß § 33 Abs. 3 des "Wiener Krankenanstaltengesetzes LGBl. 57 vom 30. Dezember 1974" nicht für sich selbst vereinbare, sondern für die Assistenten. In der Praxis erfolge zudem mit den Patienten keine Vereinbarung über die Honorare, sondern der Patient unterschreibe die der Berufung in Anlage beigefügten Niederschriftsformulare, wobei den Patienten mit Privatkrankenversicherung die mit den Versicherungsanstalten - und

nicht mit ihnen - vereinbarten Honorare verrechnet würden. Den Patienten ohne Privatkrankenversicherung würden mangels vorangehender Vereinbarung die Honorare durch die Krankenanstalt vorgeschrieben. Aus einer beigelegten Abrechnung (des Krankenhauses aus dem Jahre 1977) sei ersichtlich, daß die dort ausgewiesenen ärztlichen Honorare nicht im Namen und für Rechnung des Abteilungsleiters, sondern im Namen und für Rechnung der Ärzte vereinnahmt würden. Der genaue Anteil der "anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes" werde dem Patienten über Anfrage bekanntgegeben. Ein Leistungsaustausch erfolge nicht zwischen dem Primar und den Assistenten, sondern zwischen dem Primar und den Patienten einerseits und den Assistenten und den Patienten andererseits. Der Patient wisse, daß dem Primar nur 60 % der Ärztehonore zufließen. Die restlichen 40 % der ärztlichen Honorare vereinnahme nicht der Primar, sondern die Krankenanstalt im Namen und für Rechnung der Assistenten bzw. der anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes. Diese 40 % der Ärztehonore würden dem Primar weder gutgeschrieben noch zur Weiterleitung ausbezahlt. Die Verrechnung erfolge direkt zwischen der Krankenanstalt und den Assistenten. Die Auffassung der Abgabenbehörde wäre auch bei der Vorsteuerpauschalierung nachteilig, weil für Assistentenhonorare keine Sonderregelung bestehe, wie sie für die Wirtschaftstreuhänder für die von den Rechenzentren in Rechnung gestellte Steuer im Zusammenhang mit Datenverarbeitungsaufträgen getroffen worden sei. Es käme zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer hinsichtlich der Assistentenhonorare beim Primar und bei den Assistenten. Der Beschwerdeführer erhob dagegen Berufung und führte darin aus, bei den den Umsätzen hinzugerechneten Honoraren der Assistenzärzte handle es sich um durchlaufende Posten. Die Patienten wüßten, daß der Primar die Assistentenhonorare gemäß Paragraph 33, Absatz 3, des "Wiener Krankenanstaltengesetzes Landesgesetzblatt 57, vom 30. Dezember 1974" nicht für sich selbst vereinbare, sondern für die Assistenten. In der Praxis erfolge zudem mit den Patienten keine Vereinbarung über die Honorare, sondern der Patient unterschreibe die der Berufung in Anlage beigefügten Niederschriftsformulare, wobei den Patienten mit Privatkrankenversicherung die mit den Versicherungsanstalten - und nicht mit ihnen - vereinbarten Honorare verrechnet würden. Den Patienten ohne Privatkrankenversicherung würden mangels vorangehender Vereinbarung die Honorare durch die Krankenanstalt vorgeschrieben. Aus einer beigelegten Abrechnung (des Krankenhauses aus dem Jahre 1977) sei ersichtlich, daß die dort ausgewiesenen ärztlichen Honorare nicht im Namen und für Rechnung des Abteilungsleiters, sondern im Namen und für Rechnung der Ärzte vereinnahmt würden. Der genaue Anteil der "anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes" werde dem Patienten über Anfrage bekanntgegeben. Ein Leistungsaustausch erfolge nicht zwischen dem Primar und den Assistenten, sondern zwischen dem Primar und den Patienten einerseits und den Assistenten und den Patienten andererseits. Der Patient wisse, daß dem Primar nur 60 % der Ärztehonore zufließen. Die restlichen 40 % der ärztlichen Honorare vereinnahme nicht der Primar, sondern die Krankenanstalt im Namen und für Rechnung der Assistenten bzw. der anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes. Diese 40 % der Ärztehonore würden dem Primar weder gutgeschrieben noch zur Weiterleitung ausbezahlt. Die Verrechnung erfolge direkt zwischen der Krankenanstalt und den Assistenten. Die Auffassung der Abgabenbehörde wäre auch bei der Vorsteuerpauschalierung nachteilig, weil für Assistentenhonorare keine Sonderregelung bestehe, wie sie für die Wirtschaftstreuhänder für die von den Rechenzentren in Rechnung gestellte Steuer im Zusammenhang mit Datenverarbeitungsaufträgen getroffen worden sei. Es käme zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer hinsichtlich der Assistentenhonorare beim Primar und bei den Assistenten.

Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer schriftlich vor, daß die mit der Berufung vorgelegte Abrechnung nicht die Streitjahre betreffe. Er möge zumindest für jedes Streitjahr eine Rechnung vorlegen.

Diesem Begehren entsprach der Beschwerdeführer anlässlich einer persönlichen Vorsprache bei der belangten Behörde insoweit, als er eine Rechnung der Krankenhausverwaltung aus dem Jahre 1975 vorlegte. Rechnungen aus den Jahren 1973 und 1974 würden, wie er aus diesem Anlaß mitteilte, von der Krankenhausverwaltung nicht mehr aufbewahrt. Die Rechnungen der Jahre 1973 und 1974 entsprächen jedoch in Form und Inhalt der vorgelegten Rechnung aus dem Jahre 1975.

Die beigebrachte "Abrechnung" aus dem Jahre 1975 gliedert sich in die Abschnitte Pflegegebühren, Sondergebühren und Honorare. Der letztgenannte Abschnitt lautet in seinem entscheidungswesentlichen Teil:

"C. Honorare:

Augenabteilung Honorar S 4.000,--, 8 % Mehrwertsteuer S 320,--, Summe S 4.320,--

(davon 40 % an Abteilungsärzte)"

Dem Patienten wurde die Summe der Pflegegebühren, Sondergebühren und Honorare zuzüglich 8 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

In der Folge gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers in der vor dem Verwaltungsgerichtshof allein noch strittigen Frage der Umsatzbesteuerung der auf die "Abteilungsärzte" entfallenden "Honorare" beim Beschwerdeführer mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid keine Folge. Nach Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesbestimmungen legte die belangte Behörde in der Begründung ihrer Berufungsentscheidung dar, daß nur Auslagen, die dem Begriff der durchlaufenden Posten entsprächen, nicht zum Entgelt gehörten, wobei die belangte Behörde auch einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ins Treffen führte. Im Beschwerdefall sprächen insbesondere die Bestimmungen des § 33 des Wiener Krankenanstaltengesetzes, und zwar sowohl in der für die Jahre 1973 und 1974 als auch in der für das Jahr 1975 gültigen Fassung, gegen die Annahme durchlaufender Posten. Danach sei grundsätzlich nur der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstand der Augenabteilung berechtigt, mit den Privatpatienten Verträge abzuschließen bzw. Honorare zu vereinbaren. Dies ergebe sich auch aus der Formulierung der vom Krankenhaus mit den Privatpatienten vor deren Aufnahme aufgenommenen Niederschrift. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß der Beschwerdeführer mit den Privatpatienten meist überhaupt keine Honorare vereinbare, bzw. daß die Honorare zum Großteil bereits auf Grund von Verträgen mit privaten Zusatzkrankenversicherungen feststünden. Rechtsbeziehungen seien zunächst nur zwischen dem Beschwerdeführer und den Privatpatienten gegeben. Diese Rechtsbeziehungen änderten sich jedoch auch dann nicht, wenn die Behandlung der Privatpatienten beginne. Der Beschwerdeführer bediene sich bei der Behandlung der Privatpatienten der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte als Erfüllungsgehilfen. Während der Behandlung der Privatpatienten bestünden einerseits nur zwischen diesen und dem Beschwerdeführer, andererseits nur zwischen dem Beschwerdeführer und den als Erfüllungsgehilfen tätigen übrigen Ärzten in der Augenabteilung Rechtsbeziehungen. Zwischen den Privatpatienten und den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten gebe es somit keine Rechtsbeziehungen. Ebenso erfolge ein Leistungsaustausch einerseits nur zwischen den Privatpatienten und dem Beschwerdeführer, andererseits nur zwischen dem Beschwerdeführer und den als Erfüllungsgehilfen tätigen übrigen Ärzten in der Augenabteilung. Es mangle somit an der Unmittelbarkeit in den Beziehungen zwischen den Privatpatienten und den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten. Der Beschwerdeführer habe aus eigenem Recht Ansprüche auf alle von den Privatpatienten geleisteten Honorare, wobei er diese im eigenen Namen vereinnahme. Er handle hinsichtlich keines Teiles dieser Honorare in fremdem Namen und für fremde Rechnung. Der Beschwerdeführer sei Gläubiger hinsichtlich der gesamten Honorarforderungen und nicht Mittelsperson für einen Teil derselben. Auf Grund des Fluktuierens und der Urlaubsansprüche der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte würden überdies anderen Ärzten als jenen, die einen bestimmten Privatpatienten behandelten, Honoraranteile zufließen, während jenen Ärzten, die im Zeitpunkt der Abrechnung der Honorare nicht mehr in der Augenabteilung tätig seien, obwohl sie einen bestimmten Privatpatienten behandelten, keine Honoraranteile zukämen, sodaß es den Privatpatienten, falls ihnen überhaupt bewußt werde, daß 40 % der Honorare letztendlich den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten verbleiben, nicht möglich sei, festzustellen, welche der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte Honoraranteile erhalten. Den Privatpatienten sei es in der Regel auch völlig gleichgültig, von welchen der in der Augenabteilung tätigen Ärzten Routineuntersuchungen durchgeführt werden. Wesentlich sei den Privatpatienten, daß der Beschwerdeführer stets präsent sei und schwierige Untersuchungen bzw. Operationen selbst durchführe. Den Empfängern einer Lieferung oder sonstigen Leistung sei es üblicherweise bewußt, daß der liefernde oder leistende Unternehmer einen Teil, wenn nicht sogar einen Großteil des Entgeltes an Vorunternehmer weiterzugeben habe. Der Beschwerdeführer vereinnahme somit die gesamten mit den Privatpatienten vereinbarten Honorare und verausgabe 40 % derselben an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte im eigenen und nicht in fremdem Namen. Daran ändere es auch nichts, daß der Beschwerdeführer bis zum Jahre 1974 vertraglich und ab dem Jahre 1975 gesetzlich verpflichtet (gewesen) sei, 40 % der von ihm vereinnahmten Honorare an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte weiterzugeben. Diese Weitergabe stelle beim Beschwerdeführer nichts anderes dar, als die (vom Verwaltungsgerichtshof ausjudizierte) Weitergabe von Substitutionshonoraren durch einen Rechtsanwalt, wobei in diesem Fall der Empfänger der sonstigen Leistung überdies in der Regel wisse, daß der Substitut die sonstige Leistung erbracht habe. Es seien daher jene Honoraranteile, die den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten zufließen, nicht als durchlaufende Posten, sondern als Subhonorare anzusehen, weswegen sie zum Entgelt zählten. Daran ändere auch die Verrechnung über die Krankenhausverwaltung nichts, weil diese auf die Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen Beschwerdeführer, Privatpatienten und den in der Augenabteilung tätigen Ärzten

keinen Einfluß habe. In der Folge gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers in der vor dem Verwaltungsgerichtshof allein noch strittigen Frage der Umsatzbesteuerung der auf die "Abteilungsärzte" entfallenden "Honorare" beim Beschwerdeführer mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid keine Folge. Nach Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesbestimmungen legte die belangte Behörde in der Begründung ihrer Berufungsentscheidung dar, daß nur Auslagen, die dem Begriff der durchlaufenden Posten entsprächen, nicht zum Entgelt gehörten, wobei die belangte Behörde auch einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ins Treffen führte. Im Beschwerdefall sprächen insbesondere die Bestimmungen des Paragraph 33, des Wiener Krankenanstaltengesetzes, und zwar sowohl in der für die Jahre 1973 und 1974 als auch in der für das Jahr 1975 gültigen Fassung, gegen die Annahme durchlaufender Posten. Danach sei grundsätzlich nur der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstand der Augenabteilung berechtigt, mit den Privatpatienten Verträge abzuschließen bzw. Honorare zu vereinbaren. Dies ergebe sich auch aus der Formulierung der vom Krankenhaus mit den Privatpatienten vor deren Aufnahme aufgenommenen Niederschrift. Daran ändere auch der Umstand nichts, daß der Beschwerdeführer mit den Privatpatienten meist überhaupt keine Honorare vereinbare, bzw. daß die Honorare zum Großteil bereits auf Grund von Verträgen mit privaten Zusatzkrankenversicherungen feststünden. Rechtsbeziehungen seien zunächst nur zwischen dem Beschwerdeführer und den Privatpatienten gegeben. Diese Rechtsbeziehungen änderten sich jedoch auch dann nicht, wenn die Behandlung der Privatpatienten beginne. Der Beschwerdeführer bediene sich bei der Behandlung der Privatpatienten der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte als Erfüllungsgehilfen. Während der Behandlung der Privatpatienten bestünden einerseits nur zwischen diesen und dem Beschwerdeführer, andererseits nur zwischen dem Beschwerdeführer und den als Erfüllungsgehilfen tätigen übrigen Ärzten in der Augenabteilung Rechtsbeziehungen. Zwischen den Privatpatienten und den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten gebe es somit keine Rechtsbeziehungen. Ebenso erfolge ein Leistungsaustausch einerseits nur zwischen den Privatpatienten und dem Beschwerdeführer, andererseits nur zwischen dem Beschwerdeführer und den als Erfüllungsgehilfen tätigen übrigen Ärzten in der Augenabteilung. Es mangle somit an der Unmittelbarkeit in den Beziehungen zwischen den Privatpatienten und den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten. Der Beschwerdeführer habe aus eigenem Recht Ansprüche auf alle von den Privatpatienten geleisteten Honorare, wobei er diese im eigenen Namen vereinnahme. Er handle hinsichtlich keines Teiles dieser Honorare in fremdem Namen und für fremde Rechnung. Der Beschwerdeführer sei Gläubiger hinsichtlich der gesamten Honorarforderungen und nicht Mittelsperson für einen Teil derselben. Auf Grund des Fluktuierens und der Urlaubsansprüche der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte würden überdies anderen Ärzten als jenen, die einen bestimmten Privatpatienten behandelten, Honoraranteile zufließen, während jenen Ärzten, die im Zeitpunkt der Abrechnung der Honorare nicht mehr in der Augenabteilung tätig seien, obwohl sie einen bestimmten Privatpatienten behandelten, keine Honoraranteile zukämen, sodaß es den Privatpatienten, falls ihnen überhaupt bewußt werde, daß 40 % der Honorare letztendlich den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten verbleiben, nicht möglich sei, festzustellen, welche der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte Honoraranteile erhalten. Den Privatpatienten sei es in der Regel auch völlig gleichgültig, von welchen der in der Augenabteilung tätigen Ärzten Routineuntersuchungen durchgeführt werden. Wesentlich sei den Privatpatienten, daß der Beschwerdeführer stets präsent sei und schwierige Untersuchungen bzw. Operationen selbst durchführe. Den Empfängern einer Lieferung oder sonstigen Leistung sei es üblicherweise bewußt, daß der liefernde oder leistende Unternehmer einen Teil, wenn nicht sogar einen Großteil des Entgeltes an Vorunternehmer weiterzugeben habe. Der Beschwerdeführer vereinnahme somit die gesamten mit den Privatpatienten vereinbarten Honorare und verausgabe 40 % derselben an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte im eigenen und nicht in fremdem Namen. Daran ändere es auch nichts, daß der Beschwerdeführer bis zum Jahre 1974 vertraglich und ab dem Jahre 1975 gesetzlich verpflichtet (gewesen) sei, 40 % der von ihm vereinnahmten Honorare an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte weiterzugeben. Diese Weitergabe stelle beim Beschwerdeführer nichts anderes dar, als die (vom Verwaltungsgerichtshof ausjudizierte) Weitergabe von Substitutionshonoraren durch einen Rechtsanwalt, wobei in diesem Fall der Empfänger der sonstigen Leistung überdies in der Regel wisse, daß der Substitut die sonstige Leistung erbracht habe. Es seien daher jene Honoraranteile, die den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten zufließen, nicht als durchlaufende Posten, sondern als Subhonorare anzusehen, weswegen sie zum Entgelt zählten. Daran ändere auch die Verrechnung über die Krankenhausverwaltung nichts, weil diese auf die Rechts- und Leistungsbeziehungen zwischen Beschwerdeführer, Privatpatienten und den in der Augenabteilung tätigen Ärzten keinen Einfluß habe.

Um hinsichtlich der Subhonorare der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte Vorsteuer zum Ansatz bringen zu

können, müßte der Beschwerdeführer im Sinne des § 11 UStG 1972 entweder die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte auffordern, Rechnungen über die ihnen zufließenden Honoraranteile auszustellen, oder den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten Gutschriften über die ihnen zufließenden Honoraranteile ausstellen. Mit der Vorsteuerermittlung nach Durchschnittssätzen begeben sich der Beschwerdeführer dieser Möglichkeit. Dies habe jedoch keinen Einfluß auf die Frage, ob die an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte weitergegebenen Honoraranteile durchlaufende Posten seien. Es liege in der Disposition der Abgabepflichtigen, pauschalierte Regelungen in Anspruch zu nehmen oder nicht. Um hinsichtlich der Subhonorare der übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte Vorsteuer zum Ansatz bringen zu können, müßte der Beschwerdeführer im Sinne des Paragraph 11, UStG 1972 entweder die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte auffordern, Rechnungen über die ihnen zufließenden Honoraranteile auszustellen, oder den übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzten Gutschriften über die ihnen zufließenden Honoraranteile ausstellen. Mit der Vorsteuerermittlung nach Durchschnittssätzen begeben sich der Beschwerdeführer dieser Möglichkeit. Dies habe jedoch keinen Einfluß auf die Frage, ob die an die übrigen in der Augenabteilung tätigen Ärzte weitergegebenen Honoraranteile durchlaufende Posten seien. Es liege in der Disposition der Abgabepflichtigen, pauschalierte Regelungen in Anspruch zu nehmen oder nicht.

Gegen diese Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Die belangte Behörde hat eine Gegenschrift erstattet und darin die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach durchgeführter mündlicher Verhandlung erwogen:

In der vorliegenden Beschwerde wendet sich der Beschwerdeführer dagegen, daß die von den Patienten in einer höheren Gebührenklasse (in der Sonderklasse) der Krankenanstalt entrichteten Arztgebühren (ärztlichen Honorare) bei ihm auch mit jenem Teil der Umsatzsteuer unterzogen wurden, der den anderen Ärzten der von ihm geleiteten Augenabteilung des Krankenhauses zugeflossen ist.

Gemäß § 33 des Wiener Krankenanstaltengesetzes, LGBl. Nr. 1/1958, in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Novelle LGBl. Nr. 57/1974 (1. Jänner 1975), durften neben den Pflegegebühren unter anderem Sondergebühren der höheren Gebührenklasse eingehoben werden. Diese bestanden aus einer "Anstaltsgebühr" und einer "Arztgebühr". Die Anstaltsgebühr diente zum Ersatz des erhöhten Sach- und Personalaufwandes. Die Arztgebühr war für Abteilungs- oder Institutsvorstände in festen Beträgen festzusetzen. Die Festsetzung der Pflegegebühren und der Sondergebühren oblag gemäß § 34 (die Zitierung von Paragraphen ohne Gesetzesbezeichnung bezieht sich hier und in der Folge auf das Wiener Krankenanstaltengesetz) der Landesregierung und war im Landesgesetzblatt für Wien kundzumachen. Derartige Kundmachungen sind auch erfolgt (vgl. für die hier in Frage kommende Zeit die Kundmachungen LGBl. Nr. 19/1972, Nr. 26/1973 und Nr. 15/1974), allerdings wurden die Arztgebühren "für alle Verrichtungen des Abteilungs- oder Institutsvorstandes" nicht mit festen Beträgen bestimmt, vielmehr wurde für die erste und zweite Gebührenklasse nur je ein Höchstbetrag festgesetzt. In den die Einbringung der Pflegegebühren regelnden Vorschriften des Wiener Krankenanstaltengesetzes (§§ 39 ff), die in der Folge nicht geändert wurden, ist unter anderem vorgesehen, daß die öffentlichen Krankenanstalten verpflichtet sind, für die eheste Einbringung der Pflegegebühren und Sondergebühren zu sorgen. Über Einwendungen gegen die Zahlungsaufforderung, die auch die Höhe der aufgelaufenen Sondergebühren zu enthalten hat, entscheidet der Magistrat als Bezirksverwaltungsbehörde. Auf Grund eines Rückstandsausweises für Pflege- und Sondergebühren einer öffentlichen Krankenanstalt ist gegen den Patienten die Vollstreckung im Verwaltungsweg zulässig, wenn die Vollstreckbarkeit vom Magistrat als Bezirksverwaltungsbehörde bestätigt wird. Gemäß Paragraph 33, des Wiener Krankenanstaltengesetzes, Landesgesetzblatt Nr. 1 aus 1958,, in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Novelle Landesgesetzblatt Nr. 57 aus 1974, (1. Jänner 1975), durften neben den Pflegegebühren unter anderem Sondergebühren der höheren Gebührenklasse eingehoben werden. Diese bestanden aus einer "Anstaltsgebühr" und einer "Arztgebühr". Die Anstaltsgebühr diente zum Ersatz des erhöhten Sach- und Personalaufwandes. Die Arztgebühr war für Abteilungs- oder Institutsvorstände in festen Beträgen festzusetzen. Die Festsetzung der Pflegegebühren und der Sondergebühren oblag gemäß Paragraph 34, (die Zitierung von Paragraphen ohne Gesetzesbezeichnung bezieht sich hier und in der Folge auf das Wiener Krankenanstaltengesetz) der Landesregierung und war im Landesgesetzblatt für Wien kundzumachen. Derartige Kundmachungen sind auch erfolgt vergleiche , für die hier in Frage kommende Zeit die Kundmachungen

Landesgesetzblatt Nr. 19 aus 1972,, Nr. 26 aus 1973, und Nr. 15 aus 1974,)), allerdings wurden die Arztgebühren "für alle Verrichtungen des Abteilungs- oder Institutsvorstandes" nicht mit festen Beträgen bestimmt, vielmehr wurde für die erste und zweite Gebührenklasse nur je ein Höchstbetrag festgesetzt. In den die Einbringung der Pflegegebühren regelnden Vorschriften des Wiener Krankenanstaltengesetzes (Paragraphen 39, ff), die in der Folge nicht geändert wurden, ist unter anderem vorgesehen, daß die öffentlichen Krankenanstalten verpflichtet sind, für die eheste Einbringung der Pflegegebühren und Sondergebühren zu sorgen. Über Einwendungen gegen die Zahlungsaufforderung, die auch die Höhe der aufgelaufenen Sondergebühren zu enthalten hat, entscheidet der Magistrat als Bezirksverwaltungsbehörde. Auf Grund eines Rückstandsausweises für Pflege- und Sondergebühren einer öffentlichen Krankenanstalt ist gegen den Patienten die Vollstreckung im Verwaltungsweg zulässig, wenn die Vollstreckbarkeit vom Magistrat als Bezirksverwaltungsbehörde bestätigt wird.

Durch die Novelle vom 12. Dezember 1974, LGBL. Nr. 57, die mit 1. Jänner 1975 in Kraft getreten ist, wurde die Überschrift zu § 33, die in der Stammfassung des Gesetzes "Sondergebühren" gelautet hatte, auf "Sondergebühren und Honorare" abgeändert. Im Absatz 1 des angeführten Paragraphen wurde festgelegt, daß neben den Pflegegebühren folgende Sondergebühren und Honorare verlangt werden dürfen: Durch die Novelle vom 12. Dezember 1974, Landesgesetzblatt, Nr. 57, die mit 1. Jänner 1975 in Kraft getreten ist, wurde die Überschrift zu Paragraph 33,, die in der Stammfassung des Gesetzes "Sondergebühren" gelautet hatte, auf "Sondergebühren und Honorare" abgeändert. Im Absatz 1 des angeführten Paragraphen wurde festgelegt, daß neben den Pflegegebühren folgende Sondergebühren und Honorare verlangt werden dürfen:

a) die weiteren Entgelte in der Sonderklasse (Anstaltsgebühr und ärztliches Honorar);

1. b) Litera b

.....

2. c) Litera c

.....

Nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle ist in der Sonderklasse zum Ausgleich für die Ausstattung und besondere Lage der Räume eine Anstaltsgebühr zu berechnen, die in Hundertsätzen der täglichen Pflegegebühr festzusetzen ist.

Der Absatz 3 des § 33 erhielt durch die angeführte Novelle folgende Fassung: Der Absatz 3 des Paragraph 33, erhielt durch die angeführte Novelle folgende Fassung:

1. "(3) Absatz 3, Die Abteilungs- oder Institutsvorstände sind berechtigt, von Pfléglingen der Sonderklasse ein mit ihnen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen. Dasselbe gilt hinsichtlich des Honorars für Laboratoriums- oder Konsiliaruntersuchungen, Radium-, Röntgen- oder sonstige physikalische Behandlungen und für die Tätigkeit besonderer Fachärzte, wie z. B. für Anästhesiologie. Der auf den Vertreter und die anderen Ärzte des ärztlichen Dienstes entfallende Anteil des vereinbarten Honorars ist jährlich einvernehmlich zwischen den jeweiligen Abteilungs- oder Institutsvorständen und den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes festzulegen; er muß jedoch mindestens 40 v. H. betragen."

Beibehalten wurde im neu gefaßten § 34 die Verpflichtung der Landesregierung, die Pflegegebühren und Sondergebühren festzusetzen und im Landesgesetzblatt kundzumachen. Da aber die ärztlichen Honorare im Sinne des § 33 Abs. 3 nach der geänderten Rechtslage nun nicht mehr zu den "Sondergebühren" zählen, unterliegen sie auch nicht dem erwähnten Festsetzungsverfahren. Die Herauslösung der ärztlichen Honorare aus dem Sondergebührenbegriff hatte weiters zur Folge, daß seit 1. Jänner 1975 die Einbringungsvorschriften des Gesetzes (§§ 39 ff) auf die ärztlichen Honorare nicht mehr anwendbar sind. Diese sind daher nicht mehr von der Krankenanstalt einzubringen. Ebenso wenig kommen für sie eine Vollstreckung im Verwaltungsweg und der im § 41 Abs. 4 vorgesehene Verwaltungsrechtszug in Betracht. Beibehalten wurde im neu gefaßten Paragraph 34, die Verpflichtung der Landesregierung, die Pflegegebühren und Sondergebühren festzusetzen und im Landesgesetzblatt kundzumachen. Da aber die ärztlichen Honorare im Sinne des Paragraph 33, Absatz 3, nach der geänderten Rechtslage nun nicht mehr zu den "Sondergebühren" zählen, unterliegen sie auch nicht dem erwähnten Festsetzungsverfahren. Die Herauslösung der ärztlichen Honorare aus dem Sondergebührenbegriff hatte weiters zur Folge, daß seit 1. Jänner 1975 die Einbringungsvorschriften des Gesetzes (Paragraphen 39, ff) auf die ärztlichen Honorare nicht mehr anwendbar sind. Diese sind daher nicht mehr von der Krankenanstalt einzubringen. Ebenso wenig kommen für sie eine Vollstreckung im Verwaltungsweg und der im Paragraph 41, Absatz 4, vorgesehene Verwaltungsrechtszug in Betracht.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bietet die dargelegte Rechtslage, wie sie bis Ende 1974 bestanden hat, 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 (in der Folge kurz als Primararzt bezeichnet). Die vom Patienten zu entrichtende Arztgebühr im Sinne des § 33 Abs. 3 (Stammfassung) stellt sich vielmehr als ein Teil des Entgeltes dar, das der Patient dem Träger der Krankenanstalt für Leistungen derselben schuldet. Dafür spricht nicht zuletzt der schon erwähnte Umstand, daß auf die Arztgebühr auch die Einbringungs Vorschriften des Gesetzes anwendbar waren. In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem zu § 49 Abs. 1 ASVG und zum Wiener Krankenanstaltengesetz in der Fassung vor der Novelle 1974 ergangenen Erkenntnis vom 13. November 1975, Zl. 1068/73 (abgedruckt in der Zeitschrift für Arbeitsrecht und Sozialrecht Nr. 23/1977, S. 153 ff), das Krejci (am angeführten Ort, S. 155) zustimmend und unter ausdrücklicher Ablehnung einer "Zwei-Kliniken-Theorie" besprochen hat, die Auffassung vertreten, daß der Patient einer höheren Gebührenklasse ausschließlich zum Träger der Krankenanstalt in ein für beide Teile verbindliches Rechtsverhältnis trete. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bietet die dargelegte Rechtslage, wie sie bis Ende 1974 bestanden hat, 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 (in der Folge kurz als Primararzt bezeichnet). Die vom Patienten zu entrichtende Arztgebühr im Sinne des Paragraph 33, Absatz 3, (Stammfassung) stellt sich vielmehr als ein Teil des Entgeltes dar, das der Patient dem Träger der Krankenanstalt für Leistungen derselben schuldet. Dafür spricht nicht zuletzt der schon erwähnte Umstand, daß auf die Arztgebühr auch die Einbringungs Vorschriften des Gesetzes anwendbar waren. In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem zu Paragraph 49, Absatz eins, ASVG und zum Wiener Krankenanstaltengesetz in der Fassung vor der Novelle 1974 ergangenen Erkenntnis vom 13. November 1975, Zl. 1068/73 (abgedruckt in der Zeitschrift für Arbeitsrecht und Sozialrecht Nr. 23 aus 1977,, S. 153 ff), das Krejci (am angeführten Ort, S. 155) zustimmend und unter ausdrücklicher Ablehnung einer "Zwei-Kliniken-Theorie" besprochen hat, die Auffassung vertreten, daß der Patient einer höheren Gebührenklasse ausschließlich zum Träger der Krankenanstalt in ein für beide Teile verbindliches Rechtsverhältnis trete.

Keine Antwort läßt sich jedoch - schon aus kompetenzrechtlichen Gründen (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19. März 1974, VfSlg. Nr. 7285) - aus dem Krankenanstaltenrecht für die Frage gewinnen, welches Rechtsverhältnis zwischen dem Primararzt und dem Träger der Krankenanstalt, an der er tätig ist, besteht. Im vorliegenden Fall dürfte anzunehmen sein, daß der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstand der Augenabteilung eines Krankenhauses der Stadt Wien zum Träger dieses Krankenhauses in einem Dienstverhältnis steht. Er führt selbst in der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerde aus, daß er im Rahmen seiner Privatpraxis eine selbständige Tätigkeit ausübe. Darüber hinaus sei er in dem Krankenhaus als Vorstand der Augenabteilung tätig. Aus dieser Tätigkeit würden ihm für die Behandlung von Privatpatienten neben dem Gehalt Honorare zufließen, die als Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit anzusehen seien. Keine Antwort läßt sich jedoch - schon aus kompetenzrechtlichen Gründen vergleiche , das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 19. März 1974, VfSlg. Nr. 7285) - aus dem Krankenanstaltenrecht für die Frage gewinnen, welches Rechtsverhältnis zwischen dem Primararzt und dem Träger der Krankenanstalt, an der er tätig ist, besteht. Im vorliegenden Fall dürfte anzunehmen sein, daß der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vorstand der Augenabteilung eines Krankenhauses der Stadt Wien zum Träger dieses Krankenhauses in einem Dienstverhältnis steht. Er führt selbst in der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerde aus, daß er im Rahmen seiner Privatpraxis eine selbständige Tätigkeit ausübe. Darüber hinaus sei er in dem Krankenhaus als Vorstand der Augenabteilung tätig. Aus dieser Tätigkeit würden ihm für die Behandlung von Privatpatienten neben dem Gehalt Honorare zufließen, die als Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit anzusehen seien.

In Übereinstimmung mit der rechtlichen Beurteilung dieser Honorare durch den Beschwerdeführer sind auch die Verwaltungsinstanzen im Beschwerdefall davon ausgegangen, daß der Beschwerdeführer nicht nur mit den Entgelten aus seiner fachärztlichen Praxis, sondern auch mit den erwähnten Honoraren der Umsatzsteuer unterliegt. Sie sind dem Beschwerdeführer nur insoweit nicht gefolgt, als dieser eine Einschränkung der Besteuerung auf die von der Krankenhausverwaltung tatsächlich an ihn ausgezahlten Beträge begehrt hat.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es aber zweifelhaft, ob der Beschwerdeführer bei der Betreuung

jener Patienten seiner Abteilung, die in eine höhere Gebührenklasse aufgenommen worden waren, als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 tätig geworden ist. Der Gerichtshof hat daher gemäß § 41 Abs. 1 VwGG 1965 die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in der durchgeführten Verhandlung zu dieser Frage gehört. Der Vertreter des Beschwerdeführers äußerte sich hiezu dahin gehend, daß eine selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers eher zu verneinen wäre, da bei ihm das wirtschaftliche Risiko nicht gegeben sei. Der Vertreter der belangten Behörde nahm zu der aufgeworfenen Frage dahin Stellung, daß die sogenannten "Klassegebühren" bisher grundsätzlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt worden seien. Wenn man dagegen den Standpunkt einnehme, daß der Beschwerdeführer nicht Unternehmer sei, dann könne er keine Vorsteuer abziehen, was eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers bedeute. Bei dieser Rechtsauslegung könne sich aber der Beschwerdeführer nicht als beschwert erachten, was zur Abweisung der Beschwerde führen müßte. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es aber zweifelhaft, ob der Beschwerdeführer bei der Betreuung jener Patienten seiner Abteilung, die in eine höhere Gebührenklasse aufgenommen worden waren, als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 tätig geworden ist. Der Gerichtshof hat daher gemäß Paragraph 41, Absatz eins, VwGG 1965 die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in der durchgeführten Verhandlung zu dieser Frage gehört. Der Vertreter des Beschwerdeführers äußerte sich hiezu dahin gehend, daß eine selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers eher zu verneinen wäre, da bei ihm das wirtschaftliche Risiko nicht gegeben sei. Der Vertreter der belangten Behörde nahm zu der aufgeworfenen Frage dahin Stellung, daß die sogenannten "Klassegebühren" bisher grundsätzlich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt worden seien. Wenn man dagegen den Standpunkt einnehme, daß der Beschwerdeführer nicht Unternehmer sei, dann könne er keine Vorsteuer abziehen, was eine Schlechterstellung des Beschwerdeführers bedeute. Bei dieser Rechtsauslegung könne sich aber der Beschwerdeführer nicht als beschwert erachten, was zur Abweisung der Beschwerde führen müßte.

Gemäß § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, des Umsatzsteuergesetzes 1972 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird jedoch gemäß § 2 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird jedoch gemäß Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, leg. cit. nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

In Anbetracht dieser Rechtslage wäre im Beschwerdefall von den Verwaltungsinstanzen vorweg zu prüfen gewesen, ob der Beschwerdeführer die in Rede stehende ärztliche Betreuung von Patienten einer höheren Gebührenklasse unselbständig, sohin im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt, durchgeführt hat oder nicht. Hierbei kommt nicht dem Auftreten des Beschwerdeführers nach außen, sondern dem Innenverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Rechtsträger der Krankenanstalt entscheidende Bedeutung zu. Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlangt, so spricht der Umstand, daß ein Primararzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimmt und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliegt, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handelt sich hier um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht wesentlich sind. Im Beschwerdefall gehört zu den für die Abgabepflicht wesentlichen Verhältnissen die Modalität der Erbringung der Leistungen des Beschwerdeführers für Patienten einer höheren Gebührenklasse. Entsprechende Feststellungen, die eine rechtliche Beurteilung ermöglichen würden, ob der Beschwerdeführer bei der Erbringung dieser Leistungen selbständig oder in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten tätig geworden ist, wurden aber nicht getroffen. Der Sachverhalt bedarf daher noch in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung. Gemäß Paragraph 115, Absatz eins, BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht wesentlich sind. Im Beschwerdefall gehört zu den für die Abgabepflicht wesentlichen Verhältnissen die Modalität der Erbringung der

Leistungen des Beschwerdeführers für Patienten einer höheren Gebührenklasse. Entsprechende Feststellungen, die eine rechtliche Beurteilung ermöglichen würden, ob der Beschwerdeführer bei der Erbringung dieser Leistungen selbständig oder in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten tätig geworden ist, wurden aber nicht getroffen. Der Sachverhalt bedarf daher noch in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung.

Eine besondere Betrachtung erfordert die Umsatzsteuervorschreibung für 1975, weil mit 1. Jänner dieses Jahres die oben wiedergegebene Änderung des Wiener Krankenanstaltengesetzes in Kraft getreten ist. Auf Grund der geänderten Rechtslage ergibt sich, daß der Patient, der in die Sonderklasse des Krankenhauses aufgenommen wird, das ärztliche Honorar im Sinne des § 33 Abs. 3 nicht dem Rechtsträger der Krankenanstalt schuldet. Vielmehr kann - im Wege der zwischen dem Patienten und dem Primararzt zu treffenden Vereinbarung - ein Honoraranspruch des Primararztes gegen den Patienten zur Entstehung gelangen. Nun ist zwar klar, daß dem Honoraranspruch ein Anspruch des Patienten auf Erbringung der damit vergoltenen ärztlichen Leistungen gegenübersteht, es hängt aber von den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen ab, ob dieser Anspruch gegenüber dem Primararzt oder gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt besteht. Es ist also durchaus möglich, daß ein Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführt. Die Honorarvereinbarung, die er kraft seiner Stellung als Abteilungs- oder Institutsvorstand abschließt, vermittelt ihm in diesem Fall einen von dritter Seite - dem Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist, aber nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Eine besondere Betrachtung erfordert die Umsatzsteuervorschreibung für 1975, weil mit 1. Jänner dieses Jahres die oben wiedergegebene Änderung des Wiener Krankenanstaltengesetzes in Kraft getreten ist. Auf Grund der geänderten Rechtslage ergibt sich, daß der Patient, der in die Sonderklasse des Krankenhauses aufgenommen wird, das ärztliche Honorar im Sinne des Paragraph 33, Absatz 3, nicht dem Rechtsträger der Krankenanstalt schuldet. Vielmehr kann - im Wege der zwischen dem Patienten und dem Primararzt zu treffenden Vereinbarung - ein Honoraranspruch des Primararztes gegen den Patienten zur Entstehung gelangen. Nun ist zwar klar, daß dem Honoraranspruch ein Anspruch des Patienten auf Erbringung der damit vergoltenen ärztlichen Leistungen gegenübersteht, es hängt aber von den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen ab, ob dieser Anspruch gegenüber dem Primararzt oder gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt besteht. Es ist also durchaus möglich, daß ein Primararzt die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt durchführt. Die Honorarvereinbarung, die er kraft seiner Stellung als Abteilungs- oder Institutsvorstand abschließt, vermittelt ihm in diesem Fall einen von dritter Seite - dem Patienten - gezahlten Arbeitslohn, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist, aber nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Aus diesem Grund ist auch bezüglich jener Leistungen, die der Beschwerdeführer nach dem Inkrafttreten der mehrfach erwähnten Novelle zum Wiener Krankenanstaltengesetz erbracht hat, die oben dargelegte Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhaltes gegeben.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z. 2 VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera c, Ziffer 2, VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Nicht zu folgen vermochte der Gerichtshof der Auffassung der belangten Behörde, daß der Beschwerdeführer für die Streitjahre umsatzsteuerrechtlich schlechtergestellt wäre, wenn die in Rede stehende Tätigkeit als unselbständige qualifiziert würde. Die belangte Behörde geht hiebei davon aus, daß dem Beschwerdeführer diesfalls Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1972 vorzuschreiben wäre. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann aber die in der Sachverhaltsdarstellung beschriebene "Abrechnung" nicht als eine vom Beschwerdeführer gelegte Rechnung beurteilt werden. Nicht zu folgen vermochte der Gerichtshof der Auffassung der belangten Behörde, daß der Beschwerdeführer für die Streitjahre umsatzsteuerrechtlich schlechtergestellt wäre, wenn die in Rede stehende Tätigkeit als unselbständige qualifiziert würde. Die belangte Behörde geht hiebei davon aus, daß dem Beschwerdeführer diesfalls Umsatzsteuer nach Paragraph 11, Absatz

14, des Umsatzsteuergesetzes 1972 vorzuschreiben wäre. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann aber die in der Sachverhaltsdarstellung beschriebene "Abrechnung" nicht als eine vom Beschwerdeführer gelegte Rechnung beurteilt werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221. Die Umsatzsteuer ist mit dem in dieser Verordnung pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz abgegolten, sodaß das diesbezügliche Mehrbegehren abzuweisen war. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, Bundesgesetzblatt , Nr. 221. Die Umsatzsteuer ist mit dem in dieser Verordnung pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz abgegolten, sodaß das diesbezügliche Mehrbegehren abzuweisen war.

Wien, am 16. September 1982

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1982:1981150118.X00

Im RIS seit

16.09.1982

Zuletzt aktualisiert am

16.01.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at