jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/1/31 Ro 2017/15/0029

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.01.2019

**Index**

32/04 Steuern vom Umsatz;

**Norm**

UStG 1994 §2 Abs6;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der K T GmbH & Co KG in F, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 9020 Klagenfurt, Waidmannsdorfer Straße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. Mai 2017, Zl. RV/2101373/2016, betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2013, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 Die revisionswerbende Gesellschaft erbrachte - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - als Privatkrankenhaus Leistungen an Privatpatienten im Rahmen einer Rehabilitation bzw. eines stationären Aufenthaltes. Die im Rahmen des stationären Aufenthaltes erbrachten Leistungen wurden von ihr den Zusatzversicherungen der Patienten in Rechnung gestellt, wobei dem Versicherer die sogenannte "Fallpauschale" verrechnet wurde. Ein Teil dieser "Fallpauschale" wurde mit der Anmerkung, dass darin umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten seien, umsatzsteuerfrei belassen. Die Verrechnung der Revisionswerberin an die betroffenen Ärzte erfolgte dabei hinsichtlich Dr. A laut Ergänzung zum Dienstvertrag pauschal mit 54.000 EUR pro Jahr in zwölf gleichen Monatsraten, während Dr. B für jeden von ihm überwiesenen Patienten 300 EUR in einer gesondert gelegten Honorarnote in Rechnung stellte.

2 Nach Durchführung einer Außenprüfung kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass die verrechneten Leistungen allesamt steuerbare Leistungen der Revisionswerberin darstellten und daher zur Gänze - und somit inklusive des bislang abgespaltenen Ärztehonorars (netto lt. Konto 4819: 40.499,81 Euro (2011);

63.737,58 Euro (2012) und 60.167,57 Euro (2013)) - dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 10 % zu unterwerfen seien, und setzte die Umsatzsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren dementsprechend neu fest. Eine eigenständige unternehmerische Tätigkeit seitens der Sondergebühren verrechnenden Ärzte liege nämlich nur

dann vor, wenn der Arzt direkt mit dem Patienten ein Sonderhonorar vereinbare und in Rechnung stelle oder wenn die Krankenanstalt das vereinbarte Honorar erkennbar im Namen des Arztes einhebe, was im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei.

3 Dagegen erhob die Revisionswerberin Beschwerde, woraufhin das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung erließ. Begründend führte es aus, dass keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen der behandelnden Ärzte zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen bestanden hätten. Zudem entsprächen die als "umsatzsteuerfreie Arzthonorare" bezeichneten und ohne Umsatzsteuer verrechneten Beträge nicht den konkreten an den jeweiligen Arzt weitergeleiteten Beträgen. In keinem Jahr des Prüfungszeitraumes würden die in den Ausgangsrechnungen an die Versicherungsunternehmen als steuerfreie Ärztehonorare verrechneten Beträge mit den an die konkreten Ärzte überrechneten Honoraren übereinstimmen. Insofern sei keineswegs "der Anteil des Rechnungsbetrages, der die Ärzte betrifft, ausgewiesen" bzw. entsprächen eben die in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen steuerfreien Beträge nicht dem tatsächlichen Ärztehonorar.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das im Wege eines Vorlageantrags befasste BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, die von der Revisionswerberin in den Streitjahren an die privaten Krankenzusatzversicherungen ausgestellten Rechnungen seien beispielhaft wie folgt abgefasst:

"Diagnose: xxxxxxxxxxxxxx

Leistung

Anzahl

Einzelpreis

Betrag

Netto

%

Umsatzst.

Betrag

Betrag

Brutto

Einbettzimmerzuschlag ZV

9

54,55

490,95

10,0

49,10

540,05

Fallpauschale* f. ASVG Ver

1

1.391,32

1.391,32

90,91

1.482,23

Rechnungsbetrag

1.882,27

140,01

2.022,28

Einw. Arzt: Gemeinschaftspraxis Dr. XX & Dr. YY

Beh. Arzt: R5

*) In diesen Positionen sind umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten.

Wir ersuchen um Überweisung des Betrages auf unser Konto XXXX."

5 Für die Lösung der Streitfrage, wem die den Sondergebühren zugrunde liegenden ärztlichen Leistungen zuzurechnen seien, sei allerdings nicht die tatsächliche Rechnungslegung, sondern der im Rahmen des Behandlungsvertrages ausbedungene Leistungsaustausch mit dem Patienten entscheidend. Nach § 56 Abs. 2 Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz (KALG 1999) bzw. § 104 Abs. 2 des nachfolgenden Gesetzes über Krankenanstalten in der Steiermark (StKAG 2012) seien die Rechte und Pflichten, die sich aus der Aufnahme in eine private Krankenanstalt ergäben, nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. Dazu habe das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung - von der Revisionswerberin im Vorlageantrag unwidersprochen - festgestellt, dass nach der vorliegenden Anstaltsordnung und den jeweiligen Dienstverträgen die Ärzte in den Klinikbetrieb eingegliedert seien, das Krankenhaus für die Einbringung der Gebühren ausschließlich zuständig sei und bei Aufnahme in das Krankenhaus die Patienten mit der revisionswerbenden Krankenhausbetreiberin einen Vertrag abschließen, wonach diese als Erbringerin der Leistung zu betrachten sei. Unmittelbare vertragliche Beziehungen der behandelnden Ärzte zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen hätten in den Prüfungsjahren nicht bestanden. Da demnach die Patienten den Behandlungsvertrag im Rahmen des Krankenhausaufnahmevertrages mit der Revisionswerberin abgeschlossen hätten, seien ihr auch die von den angestellten Ärzten A und B als ihre Erfüllungsgehilfen gegenüber Patienten der Sonderklasse erbrachten ärztlichen Leistungen zivil- und umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen. Damit seien aber auch die in Rede stehenden Sondergebühren von der Revisionswerberin im eigenen Namen den Patienten bzw. deren Krankenzusatzversicherungen in Rechnung zu stellen und einzuheben. Entscheidend für die umsatzsteuerliche Zurechnung der ärztlichen Leistung sei nämlich der durch den Behandlungsvertrag mit dem Patienten begründete Honoraranspruch und nicht die tatsächliche Rechnungslegung.

6 An dieser Beurteilung vermöge eine davon abweichende Rechnungslegung nichts zu ändern, weil die Rechnungslegung für sich allein kein maßgebliches Kriterium für die persönliche Zurechnung von Umsätzen darstelle. Die Ausführungen der Revisionswerberin orientierten sich ausschließlich an der tatsächlich erfolgten Rechnungslegung der Sondergebühren und ließen den entscheidungswesentlichen Umstand außer Acht, dass sich die umsatzsteuerliche Zurechnung der in Rede stehenden Leistungen an dem anlässlich der Aufnahme des Patienten in der Krankenanstalt begründeten Rechtsverhältnis zwischen der Revisionswerberin als Rechtsträgerin der Krankenanstalt und dem Patienten zu orientieren habe.

7 Eine Revision erklärte das BFG für zulässig, weil für die Lösung der Rechtsfrage, wem die von in einem Dienstverhältnis zu einer nicht-gemeinnützigen, privaten Krankenanstalt angestellten Ärzten gegenüber Patienten der Sonderklasse erbrachten ärztlichen Leistungen zuzurechnen seien - der Krankenanstalt oder den Ärzten im Rahmen des § 2 Abs. 6 UStG 1994 - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehle. Das Erkenntnis des VwGH vom 18. März 2004, 2001/15/0034, betreffe eine gemeinnützige private Krankenanstalt, auf die gemäß § 57 lit. c KALG 1999 die Bestimmungen der §§ 35 bis 37a betreffend die Einhebung von Sondergebühren Anwendung fänden. Da das Krankenanstaltenrecht im Rahmen des § 57 KALG 1999 bzw. § 105 Stmk. KAG 2012 bezüglich der Anwendbarkeit von Bestimmungen des III. Teils zwischen privaten gemeinnützigen und privaten nicht gemeinnützigen Krankenanstalten differenziere, erweise sich das Erkenntnis für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage als nicht einschlägig.

8 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, in der zur Zulässigkeit und in der Sache im Wesentlichen vorgebracht wird, dass das Vorhandensein einer direkten (unmittelbaren) vertraglichen Beziehung zwischen Arzt und Patient vom Gesetz nicht verlangt werde und daher nicht erforderlich sei, damit die gesetzliche Fiktion des § 22 Z l lit. b letzter Satz EStG 1988 anwendbar sei. Hätte der Gesetzgeber eine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen Patient und Arzt als notwendig erachtet, hätte der Wortlaut der Bestimmung anders lauten müssen bzw. sei diese überflüssig. Es gebe sehr wohl eine vertragliche Grundlage für die Einhebung und Abrechnung der ärztlichen Leistungen, nämlich einen Rahmenvertrag der Krankenanstalt mit dem Verband der Privatversicherungen und Vereinbarungen der Krankenanstalt mit den Ärzten. Der Rahmenvertrag der Krankenanstalt mit dem Verband der Privatversicherungen könne als Vertrag zugunsten Dritter beurteilt werden, weil die Ärzte aus diesem Vertrag einen Anspruch gegenüber der jeweiligen Privatversicherung erwerben würden. Aus diesem Grunde werde auch im Rahmenvertrag zwischen dem Arztanteil und dem Hausanteil differenziert und der Arzt als ausschließlicher Ansprechpartner für den Arztanteil festgelegt. Dies möge zwar keine unmittelbare Vereinbarung zwischen Arzt und Versicherung sein, dennoch erwerbe der Arzt einen Honoraranspruch.

9 Im Revisionsfall werde sowohl in den Vereinbarungen mit den Ärzten als auch im Rahmenvertrag mit den Privatversicherungen - alle Vereinbarungen seien im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgelegt und zum Akt genommen worden - ausdrücklich vereinbart, dass die Einhebung der Sonderklassegebühren im Namen und auf Rechnung des Arztes erfolge. Auf der Rechnung werde offengelegt, dass ein Teil des Honorars steuerfreies Arzthonorar sei und der Arzt angeführt. Damit sei hinreichend zum Ausdruck gebracht und erkennbar gemacht, dass die Krankenanstalt die Sonderklassegebühren (Arztanteil) nicht im eigenen Namen vereinnahme. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 18. März 2004, 2001/15/0034, ausgesprochen, dass die Sondergebühren entweder vom Träger der Krankenanstalt im Namen der Ärzte eingehoben werden könnten oder die Ärzte diese unmittelbar von den Patienten einfordern und erhalten könnten. Wesentlich sei, dass das Honorar erkennbar im Namen des Arztes eingehoben werde.

10 Das Finanzamt erstattete eine Revisionsbeantwortung.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 Die Revision ist zulässig und begründet.

13 Im Revisionsfall ist strittig, ob die den gegenständlichen Sondergebührenzahlungen zugrunde liegenden ärztlichen Leistungen der revisionswerbenden Gesellschaft oder vor dem Hintergrund des § 2 Abs. 6 UStG 1994 den behandelnden Ärzten zuzurechnen sind.

14 § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 lautet auszugsweise:

"§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

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

.....

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

.....

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

.....

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

15 § 2 Abs. 6 UStG 1994 lautet:

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

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 19. Jänner 1984, 83/15/0114, die Ansicht vertreten, dass die

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

17 Als Reaktion auf dieses Erkenntnis hat der Gesetzgeber - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 18. März 2004, 2001/15/0034, dargelegt hat - mit dem Abgabenänderungsgesetz 1984, BGBl. Nr. 531, § 22 Abs. 1 Z 1 EStG 1972 geändert und ausdrücklich normiert, dass zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung) zählen, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden. Gleichzeitig fügte der Gesetzgeber § 2 UStG 1972 einen Abs. 6 an, wonach als Unternehmer auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt gilt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1972 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen. Durch diese gesetzliche Regelung sollte erreicht werden, die langjährige Verwaltungsübung beibehalten zu können (vgl. 420 BlgNR 16. GP 21). Diese Bestimmungen wurden mit dem EStG 1988 (§ 22 Z 1 lit. b) und dem UStG 1994 (§ 2 Abs. 6) inhaltlich unverändert übernommen.

18 Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetz 1984 (420 BlgNR 16. GP 23) soll "die Regelung im § 2 Abs. 6 ... gewährleisten, daß entsprechend der langjährigen Verwaltungspraxis die in einem Dienstverhältnis zur Krankenanstalt stehenden Ärzte, die in Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Klassepatienten Sondergebühren vereinnahmen, als Unternehmer gelten. Für diese Beurteilung soll nicht ausschlaggebend sein, ob der Arzt gegenüber dem Pflegling der Sonderklasse einen unmittelbaren oder nur einen mittelbaren Anspruch auf Sondergebühren hat."

19 Im Erkenntnis vom 18. März 2004, 2001/15/0034, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits festgehalten, dass die Bestimmung des § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 (und damit auch die des § 2 Abs. 6 UStG 1994) sowohl Fälle umfasst, in denen der Träger des Krankenhauses die Sondergebühren im Namen des Arztes eingehoben hat, als auch Fälle, in denen der Arzt die Sondergebühren unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hat. Allerdings verwies er im damaligen Beschwerdefall auch auf das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz, das in der für das Streitjahr geltenden Fassung gemeinnützige private Krankenanstalten als Träger eines Krankenhauses verpflichtete, die in Rede stehenden Sondergebühren im eigenen Namen einzuheben, womit die erste Fallkonstellation nur bei einer Verletzung dieser Vorschriften Platz greifen konnte, wofür es im Beschwerdefall keine Anhaltspunkte gab.

20 Zu Recht hat die Revisionswerberin bereits vor dem BFG darauf hingewiesen, dass sie als nicht gemeinnützige Privatkrankenanstalt gemäß § 57 KALG 1999 und § 105 Z 5 Stmk. KAG 2012 nicht den in diesem Gesetz enthaltenen Regelungen über die Kostentragung bzw. Vorschreibung von Arztgebühren einschließlich des § 75 Abs. 1 Stmk. KAG 2012 betreffend Sondergebühren und daher keinen vergleichbaren Einschränkungen aus dem Krankenanstaltenrecht unterliege.

21 Das BFG hat im Revisionsfall dennoch lediglich festgestellt, dass bei Aufnahme in das Krankenhaus die Patienten mit der revisionswerbenden Krankenhausbetreiberin einen Vertrag abschlössen, wonach diese als Erbringerin der Leistung zu betrachten sei, und keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen der behandelnden Ärzte zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen in den Prüfungsjahren bestanden hätten. Feststellungen zu allfälligen mittelbaren Ansprüchen der Ärzte auf Sondergebühren, wie insbesondere aus dem Rahmenvertrag der Revisionswerberin mit den Privatversicherungen, hat das BFG jedoch nicht getroffen.

22 Derartige mittelbare Ansprüche können dann im Wege des § 2 Abs. 6 UStG 1994 dem Arzt zugerechnet werden,

wenn der im Namen des Arztes eingehobene Anteil in der Abrechnung der Krankenanstalt - allenfalls in Ergänzung mit weiteren Unterlagen wie einem Rahmenvertrag - erkennbar ausgewiesen wird und in der Folge dem Arzt auch als solcher - allenfalls unter Abzug eines Bearbeitungsbeitrags - weitergeleitet wird. Nur dann kann es sich um ein lediglich in fremdem Namen verrechnetes Entgelt handeln und zu einer gesonderten Betrachtung dieses Entgeltteils führen. Wird hingegen vom Krankenhausträger ein "Arztanteil" verrechnet, der dann als solcher gar nicht an den Arzt weitergeleitet wird (sondern allenfalls lediglich mit einem jährlichen Betrag diesem gegenüber pauschal "abgegolten" wird), so erweist sich der Hinweis auf den Namen des Arztes auf der Abrechnung lediglich als nähere Information über die von der Krankenanstalt erbrachte Leistung und kann nicht von einem im Namen des Arztes eingehobenen gesonderten Entgelt gesprochen werden.

23 Da das BFG sohin von einer unzutreffenden Rechtsansicht ausgehend notwendige Feststellungen unterlassen hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

24 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Jänner 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150029.J00

**Im RIS seit**

22.02.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

19.04.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at