

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1-RNF*** als Rechtsnachfolgerin der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die ***stV***, ***stV-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Juni 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 19. Mai 2016 betreffend die

- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011,
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2012,
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2013,
- Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2014,
- Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011,
- Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2012,
- Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2013 und
- Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2014

zu Steuernummer ***StNr Bf1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 19.05.2016 erließ das Finanzamt Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) nach durchgeführter GPLA Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011, 2012, 2013 und 2014, Bescheide über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag 2011, 2012, 2013 und 2014 sowie einen Haftungsbescheid Lohnsteuer 2014. Begründend wurde betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Bericht zur Außenprüfung mit Hinweis auf die Randzahl 970a der Lohnsteuerrichtlinien ausgeführt, dass Sondergebühren zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien, auch wenn die Namen und der Betrag gesondert angeführt sind. Da die Einhebung der Sondergebühren im vorliegenden Fall kraft gesetzlicher Anordnung (Krankenanstaltengesetz) durch die Krankenanstalt erfolgt, würden diese Arbeitslohn gem § 25 EstG darstellen.

In der Beschwerde vom 20.06.2016 (eingebracht am 22.06.2016), die sich nur gegen die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag richtete, führte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz „Bf“) durch ihre steuerliche Vertretung (mit Hinweis auf eine Entscheidung des UFS aus dem Jahr 2004) aus, dass für die einkommen- und umsatzsteuerliche Beurteilung von Sonderklassegebühren, die an Ärzte gezahlt werden, ausschließlich die gesetzliche Fiktion des § 22 Z 1 lit b EstG maßgeblich sei. Demnach sei Voraussetzung, dass die Sonderklassehonorare von der Krankenanstalt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden dürfen. Eine gesetzliche Verpflichtung (§ 105 Stmk. LKAG) die Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben bestehe für die Bf nicht. Infolge dieser unrichtigen Feststellung habe das Finanzamt die weitere Sachverhaltsermittlung unterlassen, nämlich ob die Honorare im Namen der Krankenanstalt oder im Namen der Ärzte vereinnahmt worden seien.

Die Bf ergänzte sohin die relevanten Sachverhaltselemente und führte aus, dass sowohl für den Arzt als auch für die Bf erkennbar gewesen sei, dass die Einhebung der Sonderklassegebühren im Namen des Arztes erfolgte. Zwischen Krankenanstalt und Arzt gebe es Vereinbarungen über die Behandlung sowie die Abgeltung der ärztlichen Behandlungsleistungen. Die Krankenanstalt habe weiters mit den Privatversicherungen (bzw. dessen österreichweitem Verband) einen Rahmenvertrag geschlossen, in welchem die Behandlung von Patienten der Sonderklasse geregelt wird. In dem Rahmenvertrag werde festgelegt, dass es hinsichtlich der Abgeltung der Leistungen im Rahmen der Sonderklasse eine Aufteilung des Honorars in einen „Hausanteil“ und einen „Arztanteil“ gebe, wobei für den Hausanteil ausschließlich die Krankenanstalt rechnungslegende Stelle sei und für den Arztanteil ausschließlich der behandelnde Arzt.

Es sei daher auch für die Privatversicherungen klar erkennbar gewesen, dass ein Teil des Honorars – nämlich jener der ärztlichen Honorare – von der Krankenanstalt im Namen der

Ärzte eingehoben und an die Ärzte weitergeleitet wird, da ja ausschließlich die Ärzte rechnungslegende Stelle und Ansprechpartner für Fragen in Zusammenhang mit den ärztlichen Honoraren sind.

In den jeweiligen Abrechnungen sei der Anteil des Rechnungsbetrages, der die Ärzte betrifft, ausgewiesen und damit erkennbar gemacht worden. Es sei damit jedenfalls klar zum Ausdruck gebracht worden, dass die Bf die Sonderklassegebühren der Ärzte nicht im eigenen Namen eingehoben hat und dass es sich bei den Gebühren der Ärzte um Entgelte im Sinne des § 22 Z 1 lit b EStG handle. Mangels Vorliegens nichtselbständiger Einkünfte der Ärzte war die Vorschreibung von DB und DZ daher unzulässig. Beantragt wurde daher, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und eine mündliche Verhandlung abzuhalten.

Das Finanzamt Graz-Umgebung erließ in der Folge am 11.07.2017 eine als Beschwerdeentscheidung intendierte Erledigung, die auf Grund des Vorlageantrages vom 25.07.2017 vom BFG einer Erledigung nach § 281a BAO (BFG Graz, GZ. RV/2100001/2018) zugeführt wurde.

Am 23.11.2017 ersuchte das Finanzamt die Bf (bezugnehmend auf den Vorlageantrag vom 25.07.2017) um eine ergänzende Urkundenvorlage (Dienstverträge mit Ärzten, Rahmenvertrag, Behandlungsverträge sowie Krankenhausaufenthaltsverträge). Die Bf kam diesem Ergänzungsersuchen durch die Vorlage der ergänzenden Verträge der Bf mit den Ärzten ***Dr. A*** sowie ***Dr. B***, der Rahmenverträge zwischen der ***Bf1*** und dem Verband der österreichischen Privatversicherungen sowie der Datenschutzvereinbarung am 15.12.2017 nach. Schriftliche Verträge zwischen dem Patienten und dem Krankenhaus bzw. mit dem jeweils behandelnden Arzt gebe es, mit Ausnahme der beiliegenden Datenschutzerklärung, nicht. Die Patienten der Sonderklasse würden von den jeweiligen behandelnden Ärzten zugewiesen, ein Behandlungsvertrag mit dem jeweiligen Arzt bestehe daher bereits vor der Aufnahme ins ***Krankenhaus Bf1***. Die Aufnahme und Abrechnung der Patienten erfolge auf Grund des abgeschlossenen Rahmenvertrages.

Am 26.07.2018 erließ das Finanzamt Graz-Umgebung abermals eine Beschwerdeentscheidung und sanierte den verfahrensrechtlichen Mangel der nicht korrekt approbierten Beschwerdeentscheidung. In inhaltlicher Hinsicht wurde festgehalten, dass die Bf bei Sonderklassepatienten eine Gesamtrechnung an den privaten Versicherungsträger des Patienten stelle und weise diese Rechnung mehrere Leistungskomponenten, nämlich „Hausleistung“ bzw. „Fallpauschale Haus“, „Arztleistung“ bzw. „Fallpauschale Arzt“ und unter Umständen „Einzelzimmerzuschläge“ auf. Überdies sei auf der Rechnung der Name des behandelnden Arztes ausgewiesen. Die Zahlung des Gesamtbetrages erfolgte an die Bf. Die Bf spalte aus diesem Gesamtbetrag die Leistungskomponente „Arztleistung“ bzw. „Fallpauschale Arzt“ ab und überwies sie an den jeweiligen behandelnden Arzt, der die Leistung im Haus der Bf erbracht hat.

In rechtlicher Hinsicht führte das Finanzamt aus, dass Sondergebühren nur dann selbständige Einkünfte darstellen, wenn sie nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden. Zum Einen seien in der Steiermark Sonderklassegebühren nach dem Steiermärkischen Krankenanstaltengesetz im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten. Zum Anderen überzeugen die zusätzlichen Vereinbarungen der Bf mit den Ärzten bezüglich Behandlung und Abrechnung der ärztlichen Leistung im Rahmen der Sonderklasse nicht.

Aus der Art der Rechnungslegung sei nicht erkennbar, dass die Sonderklassegebühren im Namen des Arztes erfolgten. Vielmehr scheine ausschließlich die Bf als Rechnungslegerin auf. Die Anführung des Namens des behandelnden Arztes und die Auflistung einzelner Leistungskomponenten böten keinen ausreichenden Anhaltspunkt darüber, dass die Einhebung des „Arzteanteils“ bzw. der „Fallpauschale Arzt“ im Namen des Arztes erfolgte. Vielmehr legte die Bf für die bei ihr in Behandlung stehenden Personen gegenüber den privaten Versicherungsträgern Rechnung über einen Gesamtbetrag. Zusammenfassend seien die an die Ärzte entrichteten Sonderklassegebühren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren gewesen und die entsprechenden Beträge für die DB und DZ zu entrichten.

Im Vorlageantrag vom 13.08.2018, eingebracht am 24.08.2018 hielt die beschwerdeführende Partei ihr bisheriges Vorbringen aufrecht und verwies auf eine Entscheidung des BFG vom 15.05.2017, der das Finanzamt gefolgt sein soll. In dieser Entscheidung setze das BFG eine unmittelbare Vereinbarung zwischen Arzt und Patient für eine Abrechnung der Sonderklassehonorare der Ärzte bzw. des Ärzteanteils in deren Namen voraus. Eine solche unmittelbare Vereinbarung habe nicht bestanden. Nach Auffassung der Bf seien die Rahmenverträge, in denen sehr wohl ein Ärzteanteil vereinbart worden sei, als Verträge zu Gunsten Dritter (zu Gunsten der Ärzte) anzusehen. Die Ärzte hätten sehr wohl einen unmittelbaren Honoraranspruch gegenüber den Patienten bzw. den Privatversicherungen. Dieser Anspruch werde von der Krankenanstalt für die Ärzte gegenüber der Privatversicherung im Rahmen der Abrechnung geltend gemacht. Nachdem das BFG in dem zitierten Erkenntnis die Revision zugelassen hatte, wurde eine ordentliche Revision eingebracht.

Es wurde angeregt, das gegenständliche Verfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshof auszusetzen.

Vorliegende Beschwerde wurde am 17.10.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Zu der Anregung der Aussetzung des Verfahrens nach § 271 BAO im Vorlageantrag führte das Finanzamt in der Stellungnahme aus, dass es für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung nach dem Wortlaut des Gesetzes (EStG) nicht auf den Behandlungsvertrag sondern auf die tatsächliche Rechnungslegung durch die Krankenanstalt ankomme. Der Ausgang des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof zu GZ. Ro 2017/15/0029 sei daher nicht entscheidungsrelevant.

Nach Zitierung der rechtlichen Bestimmungen legte das Finanzamt weiters dar, dass der Bf dahingehend recht zu geben sei, dass die Bestimmungen des 3. Teils des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes vorliegend keine Anwendung finden würden. Nichts desto trotz vereinnahmte die Bf die Sonderklassegebühren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, was bei den Ärzten zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führe. Das Finanzamt beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.06.2024 wurde die Gerichtsabteilung GA 3002 mit Wirksamkeit vom 01.07.2024 zuständig gemacht.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurden die Parteien seitens des BFG davon in Kenntnis gesetzt, dass der VwGH am 23.01.2020 zu GZ. Ra 2019/15/0100 und im fortgesetzten Verfahren das BFG (GZ. RV/2100157/2019; fortgesetztes Verfahren zu GZ. RV/2101373/2016) in der Frage der umsatzsteuerlichen Zurechnung der Sonderklassegebühren eine Entscheidung getroffen hat. Das BFG verwies ferner auf die Entscheidungen des LVwG (GZ. LVwG 61.11-3125/2016-16) sowie auf die Entscheidungen des BVwG (GZ. G305 2144770-1) und des VwGH (GZ. Ra 2017/08/0050) in sozialversicherungsrechtlichen Belangen.

Das BFG legte ferner dar, welche Beweismittel im Gerichtsakt einliegend sind und verwies dabei auch auf zwei Rechnungen an die ***X Versicherung***, die nicht die beschwerdehängigen Jahre betrafen. Eine allfällige Urkundenvorlage wurde mit einer Woche vor der mündlichen Verhandlung terminisiert.

Mit Eingabe vom 08.08.2025 an das Gericht verwies die steuerliche Vertretung auf eine Entscheidung des OGH vom 22.10.2010 zu GZ. 7 Ob 121/10k und legte in Einem beispielhafte Abrechnungen an die Versicherungen aus dem relevanten Zeitraum vor. Diese Urkunden wurden in Wahrung des Parteiengehörs noch am selben Tag der anderen Verfahrenspartei übermittelt.

Am 18.08.2025 fand eine mündliche Verhandlung statt.

Eine ergänzende Urkundenvorlage (Ausdruck des elektronischen Datensatzes der Abrechnung an den Verband der Versicherungsunternehmen aus dem Jahr 2015 sowie Rahmenvereinbarung für den Zeitraum 2013 - 2014) durch den steuerlichen Vertreter erfolgte am 18.08.2025 sowie am 20.08.2025; die belangte Behörde entgegnete am 19.08.2025 und hielt ihr bisheriges Vorbringen aufrecht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** firmierte unter der Firmenbuchnummer FN ***FN 1*** und betrieb das ***Krankenhaus Bf1*** („***Klinikum für O***“) an der Adresse ***Bf1-Adr***. Mit Eintragung vom 23.09.2021 im Firmenbuch übernahm die ***Bf1-RNF*** das Vermögen der Bf gem § 142 UGB (siehe die historischen Firmenbuchauszüge zu FN ***FN 1*** sowie ***FN 2***).

Die Ärzte Herr ***Dr. A*** und ***Dr. B*** waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auf Grund eines mit der Bf abgeschlossenen Dienstvertrages in dem von der Bf geführten Klinikum tätig und bezogen ein monatliches Gehalt. Nebenbei führten die Ärzte je eine Privatordination, über die sie Patienten ins Privatklinikum der Bf zuwiesen und dort in Folge weiter von ihnen konservativ orthopädisch behandelt wurden. Die Behandlung im Klinikum der Bf erfolgte nach der Zusicherung der Kostenübernahme durch die private Krankenversicherung des jeweiligen Patienten (vgl Ausführungen ***Herr U*** in der mündlichen Verhandlung vom 18.08.2025, Seite 4 der Niederschrift sowie Vorhaltsbeantwortung vom 15.12.2017).

Mit Herrn ***Dr. A*** schloss die Bf am 03.09.2009 eine Honorarvereinbarung (siehe die Honorarvereinbarung vom 03.09.2009), in der geregelt wurde, dass der Auftragnehmer (Herr ***Dr. A***) im Rahmen der Sonderkrankenanstalt nach Maßgabe der medizinischen Ausstattung sowie der Bettenkapazität eigene zusatzversicherte oder selbstzahlende Privatpatienten im Rahmen eines stationären Aufenthaltes selbständig und eigenverantwortlich orthopädisch konservativ behandeln konnte.

Vereinbart wurde eine fachliche Weisungsfreiheit. Diese Weisungsfreiheit erstreckte sich nicht auf organisatorische oder sonstige dienstrechtliche Aspekte.

Die Bf verpflichtete sich, Herrn ***Dr. A*** pro eigenem Fall einen Pauschalbetrag in der Höhe von 300 Euro zu bezahlen. Die Abrechnung erfolgte quartalsweise.

In den Fällen, in denen sich das Honorar für die Bf verkürzte (dzt. 50 % Kürzung bei einer Verweildauer unter 6 Tagen) kürzte sich im selben Ausmaß das Arzthonorar.

In der Honorarvereinbarung wurde geregelt, dass die Verrechnung des Auftragnehmers im eigenen Namen und auf eigene Rechnung erfolgte.

Mit Herrn ***Dr. B*** schloss die Bf eine geänderte Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 30.10.2006 im Hinblick auf die Bestimmungen über die Erfolgsprämie ab. Die Vereinbarung datiert vom 13.02.2012:

I.

Die Bestimmung über die Erfolgsprämie in der Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 30.10.2006, das ist die Seite 3 der entsprechenden Urkunde und der erste Satz auf Seite 4, werden durch nachstehende Vereinbarungen ersetzt:

Erfolgsprämie:

*Im Rahmen seiner Tätigkeit aus unselbstständiger Arbeit (Ergänzung zum Dienstvertrag) erhält ***Dr. B*** jährlich eine Erfolgsprämie von 5 % des Betriebserfolges des Unternehmens im jeweiligen Wirtschaftsjahr. [...]*

In Punkt III. der Vereinbarung wurden Regelungen über Sonderklassegebühren und die Vergütung der Untersuchungen mit dem Ganganalysesystem getroffen. Festgehalten wurde neuerlich, dass Sonderklassegebühren und die Vergütung der Untersuchungen mit dem Ganganalysesystem aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Herrn ***Dr. B*** herrühren und daher kein Bestandteil seines Einkommens als Dienstnehmer und damit auch nicht abfertigungsrelevant sind.

*Die bisher geltenden Vereinbarungen über die Einhebung der Sonderklassegebühren und die Abgeltung der Ganganalysen vom Klinikum im Namen und auf Rechnung des Herrn ***Dr. B*** wird in Entsprechung der bisherigen Praxis nicht abgeändert.*

Vereinbart wurde, dass Herr ***Dr. B*** alle diese in seinem Namen vom Klinikum von den Patienten vereinnahmten Honorare der Bf für Inanspruchnahme derer Einrichtungen auch während seiner Dienstzeit für die oben genannten Leistungen überlässt, als sie einen pauschalen Jahresbetrag von 54.000,00 Euro übersteigen. Umgekehrt galt weiterhin, dass Herr ***Dr. B*** von der Bf diesen Pauschalbetrag auch dann erhielt, wenn die tatsächlichen Einnahmen aus diesen beiden Einkunftsbereichen 54.000,00 Euro nicht erreichen sollten, weil das Klinikum als privat geführtes Medizinunternehmen ein wirtschaftliches Interesse daran hat, dass diese Leistungen des ***Dr. B*** angeboten und erbracht werden.

In den Vereinbarungen zwischen dem Rechtsträger des ***Krankenhaus Bf1*** und dem Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs (Vereinbarung 1.1.2011 – 31.12.2012 vom 07.02.2011 sowie Vereinbarung 1.1.2013 – 31.12.2014 vom 17.01.2013) (in der Folge kurz „Rahmenvereinbarung(en)“ bezeichnet) wurden unter anderem die Modalitäten der Direktverrechnung medizinisch notwendiger stationärer Heilbehandlungen zwischen den Krankenversicherern einerseits und der Krankenanstalt andererseits geregelt. Ambulante Heilbehandlungen waren nicht Gegenstand der Vereinbarung. Auszugsweise beinhalten die Vereinbarungen (am Beispiel der Vereinbarung vom 07.02.2011) folgendes Regelwerk:

1. Gegenstand der Vereinbarung

„Gegenstand dieser Vereinbarung ist – im Falle von entsprechend versicherten Personen – die Direktverrechnung medizinisch notwendiger stationärer Heilbehandlungen zwischen den

Krankenversicherern einerseits und der Krankenanstalt andererseits. Ambulante Heilbehandlungen sind nicht Gegenstand dieser Vereinbarung.“

[...]

3. Verrechnung

3.1. Allgemeines zur Kostenübernahmeerklärung

„Die Krankenversicherer verpflichten sich nach Maßgabe der im Rahmen dieser Vereinbarung (samt Anlage I) abgegebenen Kostenübernahmeerklärung (für medizinisch notwendige stationäre Heilbehandlungen in der Sonderklasse) zu einer direkten Kostenerstattung gegenüber dem Krankenhaus („Direktverrechnung“) sowohl hinsichtlich der Unterbringung der versicherten Person selbst, als auch der Unterbringung allfälliger Begleitpersonen der versicherten Person. Die Kostenübernahmeerklärung wird unter Zugrundelegung der Angaben der Krankenanstalten gemäß Pkt 3.3 sowie unter der Bedingung abgegeben, dass eine medizinische Notwendigkeit für die stationäre Heilbehandlung gegeben ist.“

[...]

3.3. Anforderung und Zusendung der Kostenübernahmeerklärung

„Die Kostenübernahmeerklärung soll im Regelfall von der versicherten Person noch vor dem Krankenhausaufenthalt eingeholt und der Krankenanstalt anlässlich der stationären Aufnahme vorgelegt werden. Andernfalls muss (mit Ausnahme des Punktes 5.2.4) die Kostenübernahmeerklärung von der Krankenanstalt anlässlich der Aufnahme vom Krankenversicherer fernschriftlich, schriftlich oder auf elektronischem Wege angefordert werden.“ [...]

Hinsichtlich der Verrechnung wird insbesondere unter **Punkt 3.6. der Vereinbarung** geregelt, dass die Rechnungslegung für jeden Aufenthalt nach der Entlassung des Patienten aus der Krankenanstalt (bei einem mehrzeitigen Behandlungskonzept erfolgt die Rechnungslegung nach Abschluss der mehrzeitigen Behandlung, spätestens jeweils nach Ablauf des vereinbarten Zeitraumes) erfolgt. Als Zahlungsfrist wird ein Zeitraum von 4 Wochen ab Einlangen der kompletten Abrechnungsunterlagen beim Krankenversicherer vereinbart. Unvollständige Abrechnungsunterlagen bzw systematisch falsch erstellte Rechnungen können zur Vervollständigung bzw Berichtigung an die jeweils rechnungslegende Stelle (also betreffend die Hauskosten an das Krankenhaus und betreffend das Honorar an die Ärzte) zurückgesandt werden.

[...]

3.6.2. *Ergeben sich bei der Bearbeitung der Abrechnungsunterlagen durch den Krankenversicherer Unklarheiten, fordert der Krankenversicherer notwendige weitere Informationen bei der rechnungslegenden Stelle (also betreffend die Hauskosten beim Krankenhaus und betreffend das Honorar bei den Ärzten) an. Diese Anforderung versteht sich dabei in der Regel als einmalige Anforderung pro Rechnungslegung. Ab dem Zeitpunkt des Einlangens dieser angeforderten Information gilt eine besondere Zahlungsfrist von 2 Wochen vereinbart.*

[...]

3.6.4. *Erfolgt die Bezahlung der Rechnung durch den Krankenversicherer nicht wie vorgelegt (nur teilweise oder gar nicht), so sind vom Krankenversicherer die Gründe (z. B. mangelnde stationäre Notwendigkeit) anzugeben und die rechnungslegende Stelle (also betreffend die Hauskosten das Krankenhaus und betreffend das Honorar die Ärzte) zu informieren. Dagegen kann innerhalb einer Frist von 4 Monaten ab Rechnungsdatum seitens der rechnungslegenden Stelle (also betreffend die Hauskosten vom Krankenhaus und betreffend das Honorar von den Ärzten) Einspruch erhoben werden.*

[...]

In der **Anlage I** werden Vergütungen für Haus und Honorare geregelt. Es werden je nach gesetzlicher Krankenversicherung Kalenderjahrespauschalen festgelegt (vgl. „1. Kalenderjahrespauschale (Aufzahlungssatz) für ASVG-Versicherte, Vereinbart wird eine Pauschale in Höhe von € 1.442, --“).

Die Pauschalen gemäß Punkt 1. bis 3. sind Kalenderjahrespauschalen, d.h. unabhängig von der Verweildauer und unabhängig davon, ob es zu Wiederaufnahmen kommt, wird die Pauschale nur 1x/Kalenderjahr bezahlt, wobei die versicherte Person (Patient) stets Sonderklasseleistungen erhält. Mit den Beträgen gemäß Punkt 1. bis 3. sind sämtliche Hausleistungen und Honorare sowie allfällige sonstige Kosten vollständig abgegolten. [...]

6. Aufenthaltsdauer unter 6 Tagen

Die Pauschalen gem. Pkt 1 bis 3. werden bei einem Aufenthalt > 6 Tagen bezahlt. Ein Aufenthalt < 6 Tagen (1 bis 5 Tage) wird mit 50 % der Pauschale vergütet. Erfolgt im selben Kalenderjahr eine Wiederaufnahme desselben Patienten, so werden für diesen Aufenthalt die restlichen 50 % der Pauschale bezahlt. Das Maximum bildet jedenfalls die Kalenderjahrespauschale.

9. Aufteilung

Die Einhebung der Beträge gem. Pkt. 1 bis 3 erfolgt durch die Krankenanstalt. Die Aufteilung erfolgt nach einem von der Krankenanstalt und den Behandlern festzulegenden Schlüssel.

10. Umsatzsteuer

Sämtliche Beträge verstehen sich inklusive Umsatzsteuer.

Die zitierten Punkte der Rahmenvereinbarung waren im Wesentlichen auch in der Vereinbarung vom 17.01.2013 gleich.

In der Datenschutzerklärung gem § 11b VersVG erteilt der Patient in Punkt 2. „Auftrag zur Direktverrechnung“ dem ***Klinikum Bf1*** und den honorarberechtigten Ärztinnen den Auftrag, Ansprüche aus seiner Krankheitskostenversicherung direkt mit dem Versicherer zu verrechnen (siehe Datenschutzerklärung ***Nr XX***).

Die Bf legte in der Folge direkt an die jeweilige private Versicherung des Patienten über eine elektronische Plattform Gesamtrechnung über den Aufenthalt dieses im Klinikum. Diese Rechnungslegung wurde durch das elektronische Ausfüllen von Kennzahlen bewirkt (vgl Ausführungen ***Herr U*** in der mündlichen Verhandlung vom 18.08.2025, Seite 6 der Niederschrift).

Rechnungsaussteller war die ***Bf1***, Rechnungsempfänger der jeweilige private Krankenversicherer. Neben Informationen zum Patienten und Aufenthaltsdauer bzw. Diagnose wurde als Leistung die Fallpauschale verrechnet. Es befand sich ein Hinweis auf den einweisenden Arzt sowie auf die Krankenstation („Beh. Arzt: R4“) auf der ausgedruckten Rechnung (siehe zB die Rechnung Nr. ***1/P*** aus dem Jahr 2014 an die ***Y Versicherung***):

Leistung	Anzahl	Einzelpreis	Betrag Netto	Umsatzst. Betrag %	Betrag Brutto
Fallpauschale f. ASVG Vers	1	1391,32	1391,32	90,91	1482,23
Rechnungsbetrag			1391,32	90,91	1482,23

Einw. Arzt: ***Dr. A*** 8010 Graz

Beh. Arzt: R4

*) In diesen Positionen sind umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten.

Wir ersuchen die Überweisung des Betrages auf unser Konto

IBAN: ***IBAN***, BIC: ***BIC***

bei der ***Bankinstitut***.

Eine direkte Verrechnung der medizinisch notwendigen stationären Leistungen, die die Ärzte den von ihnen im Privatkrankenhaus der Bf behandelten (eigenen) Sonderklassepatienten erbrachten, durch die Ärzte an die Patienten erfolgte nicht (vgl die vorgelegten Rechnungen der Bf an die Privatversicherer, die Rahmenvereinbarungen sowie Ausführungen von ***Herr U*** zu den Abrechnungsmodalitäten in der mündlichen Verhandlung).

Nach Erhalt des in der Abrechnung der Bf ausgewiesenen Gesamtbetrages von den jeweiligen Privatversicherer splittete die Bf die für die Ärzte vorgesehenen Anteile ab und brachte ihnen diese – gekürzt um einen Hausrücklass - zur Auszahlung (siehe Ausführungen ***Herr U*** in der mündlichen Verhandlung vom 18.08.2025, Seite 6 der Niederschrift). Der an die Ärzte durch die Bf weitergeleitete Betrag war folglich betraglich niedriger, als der in der Gesamtpauschale enthaltene Arztanteil, den die Bf von den jeweiligen Privatversicherern erhielt.

Auf den Abrechnungen der Bf an die Privatversicherer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum der Ärzteanteil / Arzthonorar nicht dezidiert ausgewiesen (siehe die vorgelegten Rechnungen, Urkundenvorlage vom 07.08.2025).

Die Abrechnung von Sonderklassegebühren betraf nur den der Krankenversicherung unterliegenden Privatklinikbereich, nicht jenen der Rehabilitation, der eine Angelegenheit der Pensionsversicherungsanstalt darstellt (siehe Ausführungen ***Vertreter stV*** in der mündlichen Verhandlung vom 18.08.2025, Seite 2 der Niederschrift).

2. Beweiswürdigung

Die Rechtsnachfolge der ***Bf1-RNF*** nach der ***Bf1*** ergab sich durch eine Nachschau im Firmenbuch unter den Firmenbuchnummern FN ***FN 1*** (***Bf1***) sowie FN ***FN 2*** (***Bf1-RNF***).

Die vertraglichen Beziehungen der beteiligten Parteien ergeben sich aus den vorgelegten Dokumenten (zB Rahmenvereinbarungen sowie Vereinbarungen mit den Ärzten und der Bf und den Ausführungen von Herrn ***Herr U*** in der mündlichen Verhandlung sowie der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung am 15.12.2017).

Die (direkten) Abrechnungsmodalitäten der Bf mit den jeweiligen Privatversicherern für den Aufenthalt der (Sonderklasse)Patienten ergeben sich aus den beiden Rahmenvereinbarungen, den im Anschluss an die Ladung zur mündlichen Verhandlung vorgelegten Rechnungen der Bf an die Versicherungsunternehmen, der Datenschutzerklärung sowie den Ausführungen von Herrn ***Herr U*** und dem steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung. Die im BFG-Beschwerdeakt befindlichen Rechnungen das Jahr 2016 betreffend sowie der Auszug eines elektronischen Datensatz das Jahr 2015 betreffend waren für vorliegenden Fall nicht geeignet, den Sachverhalt weiter zu erhellen, da die Abrechnungsmodalitäten in den

Folgejahren nicht zwingend einen Rückschluss auf die Vorgehensweise in den Jahren 2011 – 2014 zulassen. Dies lässt sich insbesondere aus dem Umstand ableiten, als Herr ***Vertreter stV*** selbst in der mündlichen Verhandlung ausführte, dass die Rechnungen (gemeint die Rechnungen 2016) auf Grund der verwaltungsbehördlichen Verfahren angepasst wurden.

Die Ansprüche der Ärzte gegenüber der Bf für die Behandlung der eigenen Sonderklassepatienten ergeben sich aus den vorgelegten Verträgen (Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag mit Herrn ***Dr. B*** sowie Honorarvereinbarung mit ***Dr. A***). Gegenüber den Patienten wurden seitens der Ärzte für die Behandlung im Klinikum der Bf keine direkten Honorarnoten gelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 22 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung lautete auszugsweise wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

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

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

– staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

– Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

– Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

– Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

– Bildberichterstatte und Journalisten,

– Dolmetscher und Übersetzer.

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

[...]

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist (§ 41 Abs 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Abs 2 leg cit).

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (Abs 3 leg cit).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WGK).

Einkünfte von (Spitals-)Ärzten aus Sonderklassegebühren gehören systematisch zu den Einkünften aus nichtselbständigen Einkünften (VwGH 19.01.84, 83/15/0114; VwGH 19.01.84, 83/15/0113; VwGH 18.03.2004, 2001/15/0034), sind aber auf Grund gesetzlicher Fiktion (§ 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG 1988), soweit sie von der Krankenanstalt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden, dennoch den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen. Von der Regelung ist nur ärztliches Personal betroffen (*Peyerl* in Jakom, EStG (2025) § 22 Rz 74).

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 unterworfenen 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.

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 Pflegelingen 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.

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 Pflegeлинг der Sonderklasse einen unmittelbaren oder nur einen mittelbaren Anspruch auf Sondergebühren hat.

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."

Derartige mittelbare Ansprüche des Arztes 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 (VwGH 31.01.2019, Ro 2017/15/0029).

Zusammenfassend sind noch einmal die historischen Aspekte der gesetzlichen Bestimmungen – allen voran § 22 Z 1 lit b EStG - hervorzuheben. In der Zeit vor der Einführung der genannten Sonderregelung hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden (vgl VwGH 19.1.1984, 83/15/0113 und VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), dass die Betreuung der Sonderklassepatienten bei Primar- und Assistenzärzten eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit sei. Die auf die Betreuung der Sonderklassepatienten entfallenden Honoraranteile stellen daher einen durch Veranlagung der Einkommensteuer zu erfassenden Arbeitslohn von dritter Seite dar. Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen ausgesprochen, dass der weit gefasste Wortlaut des § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 auch alle Bezüge und Vorteile umfasse, die dem Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses von dritter Seite zufließen. Die Verwaltung hat seit dem Jahr 1972 hingegen eine vom Höchstgericht abweichende Rechtsauffassung vertreten, wobei danach differenziert worden ist, wie die Gebühr verrechnet werde. Durch die Entscheidung des Höchstgerichtes war ein Handlungsbedarf des Gesetzgebers gegeben, weshalb die gegenständliche Sonderregelung im § 22 EStG 1988 (und auch in den anderen gesetzlichen Regelungen) eingefügt wurde.

Für den vorliegenden Beschwerdefall ergeben sich nun die folgenden Schlussfolgerungen:

Erkennbar stellen die gesetzlichen Bestimmungen (§ 22 Z 1 lit b EStG 1988, § 2 Abs 6 UStG 1994, § 49 Abs 3 Z 26 ASVG) nur auf die Art der Verrechnung der Sonderklassegebühren ab, um eine Differenzierung der freiberuflichen Tätigkeit eines Arztes und der nichtselbständigen Tätigkeit desselben treffen zu können.

Die Ärzte standen in einem Dienstverhältnis zur Bf.

Aus den dem Gericht vorliegenden Rechnungen ist ersichtlich, dass die *****Bf1***** den jeweiligen Privatversicherern der Patienten Pauschalbeträge für deren Aufenthalt im Klinikum verrechnete. Einen Hinweis auf eine ärztliche Leistung kann man lediglich durch den angebrachten Zusatz „* *In diesen Positionen sind umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten*“ erkennen. Wer konkret behandelnder Arzt war, ist auf Grund der Angaben in der Rechnung nicht einwandfrei feststellbar (siehe zB die Rechnung mit der Nr. *****2/P***** vom 29.12.2011, wo als behandelnder Arzt „R6“ angeführt ist, welche Kennzeichnung nach Angaben von Herrn *****Herr U***** jedoch nur die Stationskennzeichnung ist).

Dazu führte der VwGH im Erkenntnis vom 23.01.2020, Ra 2019/15/0100 aus, dass zwar durch Hochrechnung der ausgewiesenen Umsatzsteuer der steuerpflichtige Hausanteil des Spitals einerseits und im Umkehrschluss damit auch der steuerfreie (gesamte) Arztanteil andererseits zu ersehen ist. Der VwGH kritisierte insbesondere, dass die Aufteilung des Arztanteils auf die beiden in der Rechnung ausgewiesenen Ärzte sowie auf allfällige weitere am Arztanteil pauschal partizipierende, in der Rechnung nicht ausgewiesene Ärzte für die Privatversicherung bzw die Patienten daraus nicht ersichtlich ist, womit deren jeweilige Entgeltansprüche für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse aus der Abrechnung selbst nicht bestimmbar sind.

In den Ausdrucken aus dem elektronischen Abrechnungssystem an die Versicherung das Jahr 2015 betreffend, welche dem Gericht nach der mündlichen Verhandlung übermittelt wurden, sind Honoraranteile ausgewiesen. Eine nähere Bezeichnung des konkret behandelnden Arztes außer „*Kalenderjahrespauschale ASVG Hon.ant.*“ oder „*Kalenderjahrespauschale bei SVMerhl. Hon.ant.*“ sowie „*Kalenderjahrespauschale bei Nichtsozvers. Hon.ant.*“ ist in diesem Datensatz nicht vorhanden. In den Abrechnungen aus dem Jahr 2016 sind die Fallpauschalen für Arztleistungen ersichtlich, diese Umstellung im Rechnungsausweis an die Privatversicherer erfolgte nach Angaben des steuerlichen Vertreters auf Grund der verwaltungsbehördlichen Verfahren, die die zuvor bestehenden Abrechnungsmodalitäten bemängelten. Auch findet sich beim behandelnden Arzt ein konkreter Name, während sich in den Rechnungen der Vorjahre nur ein Buchstabe befand (siehe Ausführungen *****Vertreter stV***** in der mündlichen Verhandlung, Niederschrift Seite 6 sowie Ausführungen *****Herr U*****, Seite 5). Aus einer Zusammenschau der Umstände ist es daher naheliegend, dass die Umstellung der Abrechnung durch die Bf mit konkretem Hinweis auf das Ärztehonorar sowie den behandelnden Arzt erfolgte, um die Voraussetzungen des § 22 Z 1 lit b EStG zu erfüllen.

Ferner wurden vom BFG (BFG 02.04.2019, RV/2100157/2019) im in der Folge vom VwGH (VwGH 23.01.2020, Ra 2019/15/0100) überprüften Fall auch nähere Feststellungen zu den Rahmenverträgen der Bf mit den Privatversicherungen getroffen, um festzustellen, ob sich allenfalls in Verbindung mit einer darin allgemein festgelegten Tarifstruktur eine nachvollziehbare Verrechnung der einzelnen Arzthonorare ergibt. Die festgestellte Rahmenvereinbarung enthielt eine solche Tarifstruktur jedoch nicht, sondern hat lediglich

bestimmt, dass die Aufteilung des von der Versicherung geleisteten Arztanteils nach einem von der Krankenanstalt und den Behandlern festzulegenden Schlüssel erfolge.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, dass sich die in Rede stehenden Entscheidungen des BFG und des VwGH auf die umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes beziehen und daher nicht auf gegenständlichen Fall anwendbar seien, ist zu entgegnen, dass

§ 2 Abs 6 UStG 1994 explizit auf § 22 EStG 1988 verweist: *„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.“* Es darf in diesem Zusammenhang auch insbesondere auf die ursprüngliche Sichtweise der steuerlichen Vertretung im Vorlageantrag verwiesen werden, dass das zur Umsatzsteuer anhängige Verfahren als eine „gleiche oder ähnliche Rechtsfrage“ im Sinne des § 271 BAO gesehen wurde und die Aussetzung der Entscheidung in gegenständlichem Verfahren angeregt wurde.

Der VwGH sprach im Übrigen auch für den Bereich des Sozialversicherungsrechts (Beitragsnachverrechnung nach dem ASVG) aus, (VwGH 13.06.2017, Ra 2017/08/0050; BVwG 22.03.2017, G305 2144770-1), dass es auf eine nicht nach außen tretende bzw. nur mit dem behandelnden Arzt kommunizierte Auffassung der revisionswerbenden Partei (gegenständlich der Bf), die Einhebung erfolge nicht in ihrem eigenen Namen, nicht ankommt. Das BVwG stützt seine rechtlichen Ausführungen ausschließlich auf den Aspekt der Verrechnung und zog dahingehend rechtliche Schlüsse.

Die Feststellungen des BVwG nehmen dabei aber auch dezidiert Bezug auf den Umstand, dass *„die in der Abteilung für den konservativ-orthopädischen Bereich untergebrachten Patientinnen und Patienten als Sonderklassepatienten und die in der Rehabilitation untergebrachten Patientinnen und Patienten als Patienten der allgemeinen Verpflegungsklasse“* gelten. Der VwGH bestätigte in der Entscheidung vom 13.06.2017, Ra 2017/08/0050 die Rechtsauffassung des BVwG und ging dem Einwand in der Revision, der sich offensichtlich nur auf gegenständliches Erscheinungsbild der Rechnungen bezog, nicht nach (vgl Rz 6 der Entscheidung).

Wenn ferner die Entscheidung des LvwG zur Kommunalsteuer ins Treffen geführt wird, so ist auszuführen, dass die vom VwGH geforderte Überprüfung der Rahmenvereinbarung in Verbindung mit den Abrechnungsunterlagen (die einen erkennbaren Arztanteil ausweisen müssen) nicht stattfand. Den Feststellungen des LVwG zu Folge waren der Arztanteil und der Hausanteil auf den Rechnungen eindeutig ausgewiesen – nicht so in dem BFG vorliegenden Rechnungen (siehe dazu die Feststellungen des BFG). Seitens des BFG kann nicht überprüft werden, welche konkreten Rechnungen aus dem streitgegenständlichen Zeitraum dem LVwG vorgelegen sind und war das BFG daher vorliegend zur eigenständigen Sachverhaltsermittlung berufen. Im Übrigen erfolgte keine Überprüfung dieser Entscheidung durch ein Höchstgericht.

Vorgebracht wurde ferner, dass der Dienstnehmereigenschaft der Ärzte für die Beurteilung der Lohnabgabepflicht zu wenig Beachtung geschenkt wurde. Dazu ist auszuführen, dass der VwGH (siehe zB VwGH 19.01.1984, 83/15/0114) vor Änderung der entsprechenden Bestimmungen durch das Abgabenänderungsgesetz 1984 judizierte, dass auch die Betreuung der Sonderklassepatienten zu den Dienstpflichten des Arztes gehört und daher seiner Dienstnehmereigenschaft zuzuordnen ist. Im Rahmen der durch die Dienstvorschriften vorgezeichneten Dienstpflichten hält sich durchaus auch die persönliche ärztliche Behandlung eines Sonderklassepatienten durch den (in dem zu vom VwGH zu beurteilenden Fall) 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.“*

Bei der Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft kommt es auf eine Gesamtabwägung aller relevanten Umstände an. Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162, unter Hinweis auf Vorjudikatur). Der VwGH unterscheidet demnach zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien (vgl etwa auch VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041; VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Die Weisungsgebundenheit in organisatorischer und sonstiger dienstrechtlicher Hinsicht (vgl die Honorarvereinbarung zwischen der Bf und Herrn ***Dr. A***) sowie die Eingebundenheit der Ärzte in den betrieblichen Organismus der Bf (Herr ***Dr. B*** war vor Herrn ***Dr. A*** ärztlicher Leiter des ***Klinikum Bf1***; vgl ***Homepage 1***) sprechen gewichtig für das Bestehen von Dienstverhältnissen.

Mit Herrn ***Dr. B*** wurde im Übrigen in der Zusatzvereinbarung zu seinem Dienstvertrag eine Pauschalabgeltung von 54.000,00 Euro vereinbart, die er auch dann erhalten sollte, wenn die aus der Patientenbetreuung entstammenden Honorare diesen Wert nicht erreichen. Von einem unternehmerischen Risiko, das der VwGH überhaupt erst in einem zweiten Prüfschritt verlangt, kann nach Auffassung des Gerichts hier nicht gesprochen werden.

Nähere Umstände, woraus das (Nicht-)Bestehen eines Dienstverhältnisses ableitbar sei, wurden bis auf die Weisungsfreiheit der Ärzte in fachlicher Hinsicht, auch nicht vorgebracht.

Ob eine klare Trennbarkeit zwischen dem Bereich der Rehabilitation und dem Bereich der konservativ orthopädischen Behandlung im Klinikum der Bf – deren praktische Ausgestaltung im Detail auch nicht dargestellt wurde – überhaupt dazu führen kann, die Sonderklassegebühren dem freiberuflichen Bereich der Ärzte zuzurechnen, ist wohl im Hinblick auf die gesetzliche Bestimmung, die nur auf die Verrechnungsmodalitäten abstellt, zu verneinen.

So sprach etwa der UFS in der Entscheidung vom 10.11.2004, RV/0301-G/02 aus: *„Erzielt ein Arzt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer des Bundes (Leiter einer Universitätsklinik) und erhält er daneben für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse ein besonderes Entgelt (Sondergebühren) vom Träger der Krankenanstalt, so handelt es sich bei den Sondergebühren ebenfalls um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Krankenanstalt diese im eigenen Namen (und nicht im Namen des behandelnden Arztes) von den Patienten bzw. deren Versicherungen einhebt. Beim Arzt, der nicht Dienstnehmer der Krankenanstalt ist, sind die Sondergebühren Arbeitslohn von dritter Seite.“*

Im Übrigen hätten dann in konsequenter Weise auch alle anderen zitierten Entscheidungen der (Höchst-)Gerichte zur Qualifikation selbständiger Tätigkeiten der Ärzte bei Vereinnahmung der Sondergebühren führen müssen, zumal die Behandlung der Sonderklassepatienten (durch Behandlung etwa in komfortableren Räumlichkeiten, Sonderklassestationen, etc.) per se schon eine Abgrenzung zur „normalen“ Patientenbehandlung erlaubt. Die Entscheidung des VwGH vom 18.03.2004, 2001/15/0034 beispielsweise befasste sich mit einem Abteilungsvorstand des Krankenhauses der Barmherzigen Brüder in Graz, dem zusätzlich zu seiner nichtselbständigen Tätigkeit (und selbständigen Tätigkeit aus dem Betrieb einer Ordination) Sondergebühren zufließen. Maßgeblich kam es dem VwGH in der rechtlichen Beurteilung auf den Umstand an, ob der Arzt die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hat.

Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung (§ 22 Z 1 lit b EStG 1988) kommt es zusammenfassend auf die Vereinnahmung der Entgelte an. Tenor der gesetzlichen Regelungen im EStG soll daher – auch im Hinblick auf die Abwägung der Eigenschaften eines Dienstnehmers - sein, dass die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfléglingen der Sonderklasse der freiberuflichen Tätigkeit nur dann zuzuordnen sind, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden (vgl auch das Vorbringen in der Beschwerde, Seite 3, wo die Frage der Vereinnahmung der Entgelte im Namen der Krankenanstalt oder im Namen der Ärzte für die rechtliche Beurteilung, ob Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, entscheidungswesentlich sei). Da den Sachverhaltsfeststellungen zu Folge die Entgelte von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt wurden, so ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Ärzte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielten.

Ob die Ärzte per definitionem „Belegärzte“ sind oder nicht, ist für die Falllösung insofern nicht relevant, als es kraft gesetzlicher Anordnung in § 22 EStG nur auf die konkreten Abrechnungsmodalitäten und nicht auf die Bezeichnung der Ärzte als „Belegärzte“ ankommt.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde ferner eine Entscheidung des OGH zitiert (OGH 22.10.2010, 7 Ob 121/10k), in der es um die zivilrechtliche Beziehung zwischen Belegarzt und einem Versicherungsunternehmen ging. Dazu ist einerseits auszuführen, dass der OGH die vertraglichen Beziehungen zwischen den beteiligten Parteien zu beurteilen hatte und es in steuerlicher Hinsicht kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung bzw höchstgerichtlicher verwaltungsbehördlicher Rechtsprechung nur um die konkreten Abrechnungsmodalitäten (siehe § 22 Z 1 lit b EStG 1988) geht.

Wie die steuerliche Vertretung weiter argumentiert, der OGH hätte den gleichen Sachverhalt (die selbe Rahmenvereinbarung sei zur Beurteilung gestanden) wie gegenständlichen Anlassfall zu beurteilen, dem ist entgegenzuhalten, als es in dem Erkenntnis des OGH um eine Konstellation aus dem Jahr 2004 ging und der Honoraranspruch des Belegarztes ausdrücklich in der dortigen Rahmenvereinbarung beziffert war (siehe Seite 4 f der Entscheidung OGH 22.10.2010, 7 Ob 121/10k).

Auch der Einwand im Vorlageantrag, die Rahmenverträge seien als Verträge zu Gunsten Dritter (zu Gunsten der Ärzte) anzusehen kann insofern relativiert werden, als ein konkret bezifferter Ärzteanteil – wie vorgebracht - in den Verträgen nicht vereinbart wurde und es sich dementsprechend auch nicht um einen unmittelbaren (ein unmittelbarer Anspruch ergäbe sich im Übrigen nur, wenn die Ärzte das Honorar direkt von den Patienten erhielten) Honoraranspruch der Ärzte (siehe abermals das Vorbringen im Vorlageantrag) handeln kann. Wiederholend wird auch ausgeführt, dass das BFG im verwaltungsgerichtlichen Verfahren lediglich die gesetzliche Regelung des § 22 Z 1 lit b EStG 1988 zu Anwendung zu bringen hat.

Zur Anwendbarkeit der im Beschwerdeverfahren thematisierten Bestimmungen des Stmk. KAG 2012 führte der VwGH in der Entscheidung vom 31.01.2019, Ro 2017/15/0029 aus, dass die Bf 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 unterliegt.

Im Ergebnis ist daher zusammenzufassen, dass die Bf die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse im eigenen Namen einhob und die Einkünfte sohin nicht der selbständigen (freiberuflichen) Tätigkeit der Ärzte zurechenbar sind.

Die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher für die Jahre 2011 – 2014 zu recht und war die Beschwerde dagegen daher abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmung und auf die oben angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Ferner war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich, weshalb die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG ebenfalls nicht vorliegen (vgl VwGH 25.02.2016, Ra 2016/16/0006).

Graz, am 2. September 2025