



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Stb., vom 31. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. T. Z., vom 14. März 2005 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 – 2002, nach der am 9. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 – 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) führte bei der Berufungswerberin (Bw) eine Buch- und Betriebsprüfung in den Streitjahren durch und traf dabei im **Bericht** gem § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 9.2.2005 ua folgende Feststellungen.

„Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit: private Krankenanstalt

Tz 2 Rechtsform: Kommanditgesellschaft

...

Tz 11 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse:

Die im Prüfungszeitraum vorliegenden Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse werden in Tz 12 dargestellt.

Mit Stichtag 31.12.2002 erfolgte eine Einbringung von Mitunternehmeranteilen gem Art II UmgrStG in die W. P. H. AG gegen Gewährung von Aktien

...

Tz 13 Ermittlung des Gewinnes: § 5 EStG

Umsatzsteuer

Tz 16 Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka

In der W. P. befindet sich im Erdgeschoß eine selbständige Röntgenordination. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2001 wurde für die Leistungen der Röntgenordination eine Umsatzsteuerberichtigung vorgenommen. Im Laufe des Jahres 2002 wurden diese Leistungen als durchlaufende Posten behandelt. Begründet wurde die Berichtigung bzw die Umstellung damit, dass diese Leistungen nicht von der W. P. GmbH & Co KG, sondern von der selbständigen Röntgenordination erbracht wurden.

Nach Ansicht der Bp ist das Auftreten des Arztes entscheidend dafür, ob der Arzt im eigenen oder im fremden Namen tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses). Wenn der Arzt für einen Patienten tätig wird, das Auftreten des Arztes im eigenen Namen, wie oben ausgeführt, für den Patienten jedoch nicht eindeutig erkennbar ist, liegen zwei Umsatzgeschäfte vor. Nach Ansicht der Bp war für den Patienten nicht erkennbar, dass er mit der Ordination Dr. Cz – Dr. Ka kontrahiert. Die vorgenommene Umsatzsteuerberichtigung für die ärztlichen Leistungen der Ordination Dr. Cz – Dr. Ka wird daher nicht anerkannt. Hinsichtlich der restlichen Umsatzsteuerberichtigung wurde festgestellt, dass die Rechungsberichtigung erst im Jahr 2002 erfolgte. Gem § 11/12 UStG 1994 iVm § 16/1 UStG 1994 hat eine Berichtigung in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in dem die Berichtigung der Rechnung

durchgeführt wurde. Die im Jahr 2002 als durchlaufende Posten behandelten Beträge über ärztliche Leistungen der Ordination Dr. Cz – Dr. Ka werden der Umsatzsteuer in Höhe von 10% unterzogen. Da der Bp die abgabenrelevanten Daten für das Jahr 2002 nicht bekannt gegeben wurden, werden für die Bemessung der Umsatzsteuer gem § 184 BAO die Honorare lt Patientenbuchhaltung herangezogen.

2001 ATS

Berichtigte Umsätze lt Vlg 20,060.246,32

Ersätze 10% Patho, Röntgen etc - 1,823-658,75

Berichtigung der Umsätze lt Bp 18,236.587,57

Umsatzsteuer (10%) 1,823.658,76

2002 Euro

Honorare C-K lt PABU brutto 1,162.821,65

Honorare C-K lt PABU netto 1,057.110,59

Ersätze 10% C-K (75%) -18.730,28

Berichtigung der Umsätze lt Bp 1,038.380,31

Umsatzsteuer (10%) 103.838,03

2002 ATS

Umsatzsteuerberichtigung 2001 lt Vlg 1,823.658,75

USt der Umsätze C-K -1,375.450,74

Umsatzsteuerberichtigung 2002 lt Bp 448.208,01

Umsatzsteuerberichtigung 2002 lt Bp in Euro 32.572,55

Tz 17 Erlöse Bereitstellung (Kto 4946)

Der Bw wurden im Prüfungszeitraum von Hrn Dr. N. Bereitstellungs- und Überbringungskosten gutgeschrieben. Lt Urkunde und Erstauskunft des Unternehmens handelte es sich bei diesen Leistungen um Ressourcenbereitstellung, Aufbewahrung und Transporte. Das geprüfte Unternehmen behandelte diese Leistungen als nicht steuerbare Umsätze. Nach Ansicht der Bp handelt es sich dabei um steuerbare und steuerpflichtige Umsätze, die dem

Normalsteuersatz zu unterziehen sind.

...

2000	ATS	Umsatzsteuer (20%)	103.373,83
2001	ATS:	Umsatzsteuer (20%)	114.278,83
2002	EUR	Umsatzsteuer (20%)	5.217,56

Tz 18 Ersätze für Untersuchungen und Behandlungen ...

Umsatzsteuer (10%) 2000 ATS 199.150,94

Tz 19 Noch nicht fakturierte Leistungen 2002

Gem § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Die Bp stellte fest, dass im Jahr 2002 Leistungen, die im Zeitraum bis November 2002 erbracht worden sind, nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, obwohl die Steuerschuld bereits entstanden ist.

...

Umsatzsteuer (10%) 2002 EUR 75.013,01

Tz 20 Steuerbare Umsätze lt Bp

...

2000	ATS	Steuerbare Umsätze lt. Bp	277.457.926,80
2001	ATS:	Steuerbare Umsätze lt. Bp	297.594.624,12
2002	EUR	Steuerbare Umsätze lt. Bp	21.550.712,79

Tz 21 Steuerpflichtige Umsätze mit 20% USt lt Bp

...

lt Bp	2000	ATS	44.774.254,41
lt Bp	2001	ATS	64.939.827,14
lt Bp	2002	EUR	5.129.272,26

Tz 22 Steuerpflichtige Umsätze mit 10% USt lt Bp

...

lt Bp 2000 ATS 232.466.737,29

lt Bp 2001 ATS 232.654.796,98

lt Bp 2002 EUR 16.421.440,53

Tz 23 Vorsteuer Miete ABCD

...

Vorsteuererhöhung lt Bp 2000 ATS 35.293,94

Tz 24 Vorsteuer lt Bp

...

2000 ATS 22.913.706,45

....

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Gewinnermittlung

...

Tz 31 Umsatzsteuer lt Bp

Die sich aufgrund der Prüfungsfeststellungen ergebenden Umsatzsteuernachforderungen werden passiviert.

...

Tz 33 Sonderbetriebsvermögen Forderung W.P. GmbH & Co KG

...

Tz 35 Jubiläumsgeldrückstellung

Die steuerrechtliche Jubiläumsgeldrückstellung ist unter Berücksichtigung eines Fluktuationsabschlages und eines Gegenwartsverfahrensabschlages zu berechnen. Die Bp stellte fest, dass nur eine handelsrechtliche Jubiläumsgeldrückstellung ohne Berücksichtigung von Abschlägen angesetzt wurde.

...

Tz 36 Sonstige Rückstellung (Sonstiger Aufwand)

Im Jahr 2000 wurde über das Konto Sonstiger Aufwand eine Rückstellung in Höhe von ATS 220.000,-- im Zusammenhang mit dem Rechtsstreit Dr. M. eingebucht und bis zum Jahr 2002 fortgeführt. Konkrete Umstände, die einen Schaden tatsächlich erwarten lassen, konnten nicht nachgewiesen werden. Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht jedoch für die Bildung einer Rückstellung nicht aus. Die Dotierung der Rückstellung wird daher steuerrechtlich nicht anerkannt.

...

Tz 44 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer 2000 – 2002 Tz 16 -27

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2000 – 2002 Tz 30 – 43

...

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ am 14.3.2005 entsprechende Umsatz- und Einkünftefeststellungbescheide 2000 – 2002 samt Wiederaufnahme.

In der am 31.5.2005 eingebrachten **Berufung** gegen die Umsatz- und Einkünftefeststellungbescheide 2000 – 2002 wird iW vorgebracht:

„ ...

Tz. 16. Leistungen der Röntgenordination Prof.Dr. Cz – Dr. Ka

16.1.1. Die W. P. Betriebs – GmbH & Co KG (in der Folge: "Bw" genannt) führt ein privates Belegspital. Das bedeutet, dass ein Privatpatient um Aufnahme und Unterbringung im Spital ersucht und bei seiner Aufnahme einen (von der Bw unabhängigen und selbständigen) von ihm vorher gewählten hauptbehandelnden Arzt bekannt gibt. (Schon) beim Aufnahmeverfahren wird der Privatpatient manchmal durch diesen seinen Wahlarzt (hauptbehandelnden) Arzt vertreten. Der frei gewählte hauptbehandelnde Arzt wird im Aufnahmevertrag festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Er

bestellt und beauftragt als Erfüllungsgehilfen weitere behandelnde Ärzte (anderer Fachrichtung); auch diese sind von der Bw völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computer-tomographie, Laboruntersuchungen, nuklear medizinische Untersuchungen, pathologische Untersuchungen, etc. Diese werden ebenfalls von Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die allesamt von der Bw unabhängig sind. Die beauftragten Untersuchungen werden teilweise in der Bw, teilweise aber außerhalb durchgeführt.

Der hauptbehandelnde Arzt ordnet aber auch regelmäßig Assistenzleistungen durch die Bw als Erfüllungsgehilfen an: in der Regel sind dies z.B. Pflegeleistungen, Medikamentenverabreichung, Verbände, spezielle Diäten im Rahmen der Verköstigung durch die Bw etc.).

16.1.2. In der Regel bespricht der hauptbehandelnde Arzt mit seinem Patienten (Auftraggeber) nicht nur, welche Untersuchungen und Behandlungen er beauftragen wird, sondern welche Ärzte oder Institute er mit der Durchführung beauftragen wird. Schon durch diese ärztrechtlich gebotenen Informations- und Aufklärungsgespräche kann der Patient (Auftraggeber) keinen Zweifel haben, dass durch die Bw nur Unterbringungsleistungen und Pflegeleistungen erbracht werden, ärztliche Leistungen in der Regel durch unabhängige außenstehende Ärzte oder Institute oder Labor etc. erbracht werden.

16.1.3. Anlässlich der Aufnahme des Patienten füllt dieser gemeinsam mit der Aufnahme-assistentin in der Aufnahmekanzlei ein Aufnahmeformular aus, womit ein Unterbringungsvertrag mit der Bw geschlossen wird und dabei auch gleichzeitig die „*Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankanstalten in Österreich*“, herausgegeben durch den Verband der Privatkrankanstalten Österreichs vereinbart werden. Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen liegen darüber hinaus nicht nur in der Aufnahmekanzlei, sondern auch in den Schwesternstationen der Bw zur Kenntnisnahme und Einsicht auf; die Allgemeinen Geschäftsbedingungen sind weiters auf der Homepage der Bw abrufbar.

Aus den vereinbarten Allgemeinen Geschäftsbedingungen als Vertragsgrundlage mit dem Patienten geht hervor:

- a) Die Aufnahme des Patienten in die Bw begründet einen Unterbringungsvertrag;
- b) der Behandlungsvertrag ist vom Patienten mit dem hauptbehandelnden Arzt seiner Wahl abzuschließen und umfasst u.a. die Honorarvereinbarung für die Leistung des hauptbehandelnden Arztes, seiner nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen (die alle nicht mit der Bw in Verbindung stehen);

c) die Arzthonorare für Wahlärzte und Erfüllungsgehilfen werden von der Bw als Serviceleistung in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr vom Patienten bzw. dessen Versicherungen eingehoben.

Die vertraglichen Verhältnisse, einerseits Unterbringungsvertrag mit der Bw, andererseits Behandlungsverträge mit den Wahlärzten sind damit gegenüber dem Patienten eindeutig klar gestellt.

16.2. Wenn nun der hauptbehandelnde Arzt (Wahlarzt des Patienten) eine Röntgenuntersuchung oder eine Computertomographie oder eine Isotopen – Untersuchung oder einen Laborbefund anordnet, ordnet er üblicherweise auch gleichzeitig an, welcher Arzt oder welches Institut diese Untersuchung durchführen soll. Bei Röntgenuntersuchungen wird meistens die im Hause befindliche Röntgenordination Univ. Prof. Dr. He Cz /Dr. E. Ka mit der Durchführung beauftragt; diese Röntgenordination ist untergebracht in eigenen Räumlichkeiten im Erdgeschoß im Hauptgebäude der Bw. (In der Bw befinden sich noch eine Reihe anderer selbständiger Facharztordinationen, die aber hier keine Rolle spielen)

16.3.1. Als selbständige Facharztordination ist diese Facharztordination am Haupteingang der Bw mit den üblichen Ordinationsschildern gekennzeichnet, siehe die zum Beweise hierfür durchgeführten Fotoaufnahmen. Foto 1 zeigt auf die Außentafel an der Außenseite des Gebäudes beim Haupteingang, deren rechte Hälfte lautet wie folgt:

Röntgenordination

Prof. Dr. He Cz

Dr. E. Ka

Alle Kassen

Ord: XXXXX

XX

und nach Voranmeldung Tel: 123456

Prof. Dr. Ch. He.

und nach Voranmeldung Tel: 123456

Foto 1 ...

Foto 2 zeigt den rechten Teil der Außentafel in Großaufnahme. Diese Außentafeln bestehen seit vielen Jahren.

Foto 2 ...

Foto 3 zeigt den im Erdgeschoß im Hause der Bw befindlichen Ordinationseingang der Ordination mit folgenden Beschriftungstafeln:

RÖNTGEN

PROF.DR. He Cz

DR. E. Ka

ALLE KASSEN

ORD: XXXX.

NACH VORANMELDUNG

PROF.DR. Ch. He.

XXX

UND NACH VORANMELDUNG

...

Foto 3 ...

Foto 4 zeigt die Tafeln auf der Türe des Ordinationseingangs in Großaufnahme.

...

Sämtliche auf den Abbildungen zu sehenden Ordinationstafeln entsprechen den ärztrechtlichen Richtlinien.

Alle Beweisfotos wurden unter anderem deshalb angefertigt, da im Frühjahr 2005 ein Umbau der Bw stattgefunden hat und der abgebildete Haupteingang verlegt wurde.

Foto 4

...

Besonders hingewiesen wird auf die Tatsache, dass hier wiederholt und eindeutig als Bezeichnung Ord (= Ordination) verwendet wird, also einem lesenden Menschen klar sein muss, dass hier die genannten Ärzte im Rahmen einer Ordination tätig sind. Dies muss allen klar sein, sei es, dass sie aus der Bw kommen und in dieser Ordination untersucht werden, sei es, dass sie als Nicht-Patienten der Bw hierher kommen und sich untersuchen lassen.

16.3.2. Nach der Eingangstüre der Ordination befindet sich ein gemeinsamer Warteraum für Patienten der Bw und externe Patienten der Ordination.

16.3.3. Nach Durchführung der Untersuchung erhält der Patient von der Ordination Dr. Cz – Dr. Ka in seine Krankengeschichte auf seiner Krankenstation einen schriftlichen Röntgenbefund zugestellt, der die Aufschrift trägt:

Univ.Prof.Dr. He Cz

Dr.med.univ. E. Ka

Fachärzte für Radiologie

Ord: 9999 W , X-Gasse XY

Tel 123456

Der Befund enthält keinen Hinweis auf die W. P. ... Der schriftliche Befund wird üblicherweise nach Abschluss der Spitalsbehandlung mit anderen Befunden dem Patienten in Kopie ausgefolgt.

16.3.4. Darüberhinaus werden die Originalröntgenbilder samt Zweitausfertigung des Befundes in das Krankenzimmer zugestellt in einem Plastiksackerl, das die Aufschrift trägt:

Röntgenordination

Univ. Prof. Dr. He Cz

Dr. med. univ. E. Ka

9999 W , X-Gasse XY

Tel: 123456 , Fax: 1234567

in der W. P.

Alle Kassen

Foto 5 ...

Foto 6 ...

16.3.5. Externe Patienten der Röntgenordination erhalten ebenfalls einen schriftlichen Befund ... zur Abholung.

16.4. Es ist nicht nachvollziehbar, wie auf Grund dieser Fakten dem Patienten unklar sein kann, mit wem er oder ob er mit der W. P. oder dem Facharzt bei der radiologischen Untersuchung kontrahiert.

Erfahrungstatsache ist, dass sich viele – Patienten und unabhängige Wahlärzte – nicht für diese Fragen interessieren; wenn sich jemand interessiert, ist bei Durchführung der Behandlung Klarheit gegeben.

16.5.1. Die Honorare der Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka an Bw Patienten wurden in den Jahren bis ca. April 2002 wie üblich von der Bw im Auftrag und im Namen des behandelnden Arztes (wie in tausenden anderen Fällen auch) im Rahmen der als Serviceleistung erbrachten Inkassotätigkeit der Bw an Privatpatienten und Privatversicherungen belastet, allerdings irrtümlich wurde hier 10 % Umsatzsteuer zusätzlich belastet.

Nach Erkennen des Irrtums im Frühjahr 2002 wurden die Honorare richtig als durchlaufende Posten behandelt.

Im April 2002 wurden gemäß § 11 (12) UStG iVm § 16 (1) UStG berichtigte Rechnungen für 2001 an die Privatpatienten bzw. Privatversicherungen ausgestellt, die einen Umsatzsteuerausweis nicht mehr enthielten. Die an das Finanzamt irrtümlich abgeführt Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wurde in der Jahressteuererklärung für 2001 durch Korrektur der Umsatzsteuer – Bemessungsgrundlage korrigiert, im Jahr 2002 wurde die anfänglich noch irrtümlich abgeführt Umsatzsteuer durch Korrektur der Bemessungsgrundlagen in den UVA berichtet, in weiterer Folge wurden die Honorare bereits als durchlaufende Posten behandelt.

Umsatzsteuerrechtliche Konsequenz

Richtig ist, dass gemäß § 16 (1) 2 letzter Satz UStG die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 erst im Jahr 2002 durchgeführt werden kann, da die Umsatzsteuer – Berichtigungsschreiben an die Privatversicherungen betreffend das Jahr 2001 erst im Jahr 2002 diesen zugestellt worden sind. Die Berichtigungen betreffend den Zeitraum 2002 wurden im Jahr 2002 den Privatversicherungen zugestellt und wurde die USt – Korrektur richtig im Jahr 2002 durchgeführt.

16.6. Es wird daher Antrag gestellt, dass die Honorare der Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka für das Geschäftsjahr 2001 als Berichtigungen im Jahr 2002 anerkannt werden, und die Umsatzsteuer für die Honorare der Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka im Jahr 2002 erklärungskonform als durchlaufende Posten behandelt werden.

Beweis: Zeugen Univ.Prof.Dr. He Cz und Dr.med. E. Ka, Fachärzte für Radiologie,

...

Tz.17. Assistenz- und Pflegeleistungen für Prim.Dr. N.

Der Bw wurden im Prüfungszeitraum von Prim.Dr. N. Bereitstellungs- und Überbringungskosten gutgeschrieben.

Prim.Dr. N. ist im Fachbereich der Pathologie und Histologie tätig und erbringt als externer Facharzt Befundungsleistungen für Patienten jeweils im Auftrag des jeweiligen hauptbehandelnden Wahlarztes des Patienten. Er untersucht dabei Zellproben etc., die anlässlich einer Operation in der Bw vom Chirurgen entnommen werden. Der Histologe oder Pathologe ist in der Regel nicht bei der Operation anwesend, sondern untersucht das Zellgut zu einem späteren Zeitpunkt in seinem Labor oder in seiner Ordination oder in seinem Institut und erstattet einen Befund Die Leistung der W. P. besteht in einer Assistenzleistung für ihn, nämlich in einer allfälligen Bereitstellung von medizinischem Gerät und in der vorübergehenden Kühlung des vom Chirurgen entnommenen Untersuchungsguts bis zum

Abtransport. Die Abholung der Zellproben wird von Prim. Dr. N. selbst durchgeführt bzw. veranlasst. Für die Assistenzleistungen er hält die Bw von Prim. Dr. N. Gutschriften. Die Leistung selbst ist als typische Nebenleistung einer Krankenanstalt zu sehen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung in Zusammenhang steht und gemäß § 10 (2) 15 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegt. Sie stellt nicht – wie die Bp vermeint – eine eigenständige Transportleistung dar, die dem Normalsteuersatz unterliegt.

Für die in Rede stehenden Assistenzleistungen/Pflegeleistungen der Bw wird der ermäßigte Steuersatz beantragt.

Zeuge: Prim. Dr. N. N. , Facharzt für Pathologie, ...

Tz.33: Forderungen an die Bw Betriebs- GmbH & Co KG im Sonderbetriebsvermögen

Sachverhalt: Anfang 2000 wurden (nachrangige) Darlehensforderungen an die Bw, die der Y. GmbH zustanden, von der Y. GmbH an verschiedene Personen verkauft/abgetreten. Einige der Erwerber waren Kommanditisten der Bw, einige Forderungserwerber waren keine Mitgesellschafter der Bw.

Jeder dieser abgetretenen Forderungen gegen die Bw ist ab ovo nicht nur nachrangig gestellt, sondern ist deren Geltendmachung von mehreren Voraussetzungen abhängig:

Die Schuld der Bw ist bis 2.5.2015 unverzinslich und nicht tilgbar, und danach auch nur tilgbar (bzw. kann nur dann nach dem 2.5.2015 geltend gemacht werden), wenn die Bw nicht mehr kreditunwürdig ist im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung zum Eigenkapitalersatz und wenn die Eigenmittelquote im Sinne des § 23 URG 30% übersteigt. Überdies müssen zuerst die Hauptkredite von der X-Bank samt Konsorten an die Bw beglichen sein (!)

Unter diesen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Forderung war die Werthaltigkeit dieser abgetretenen Forderungen schon Anfang 2000 als gering einzustufen; der damals vereinbarte sehr kleine Abtrittspreis entspricht dieser Einschätzung, ebenso wie die Tatsache, dass keineswegs alle Gesellschafter der Bw , denen der Erwerb dieser Forderung von der Y. GmbH angeboten war, das Anbot angenommen haben.

Der Verkäufer der Darlehensforderungen, die Y. GmbH, war im Jahr 2000 Mitunternehmer der Bw (der schuldnerischen KG) ; die Forderung zählte zum Betriebsvermögen der Y. GmbH und war ebendort mit den Anschaffungskosten (ATS 1,--) bewertet.

Insoweit die jeweiligen Erwerber der Darlehensforderungen auch Mitunternehmer der Bw waren, insistiert die BP, dass die abgetretenen Forderungen bei diesen zum Sonderbetriebsvermögen zählen. Insoweit der/die Erwerber der Forderung nicht Mitunternehmer der Bw

waren, haben diese die (nachrangige) Darlehensforderung zweifellos im Privatvermögen erworben.

Die Betriebsprüfung listet nun diese von Kommanditisten erworbenen Forderungen minutios auf, offensichtlich um die Steuerhängigkeit dieser Forderung des Sonderbetriebsvermögens zu dokumentieren; unmittelbare abgabenmäßige Auswirkungen für den Prüfungszeitraum ergeben sich auch nach Ansicht der BP nicht.

In weiterer zeitlicher Folge haben (fast alle) Kommanditisten, aber jedenfalls alle jene, die eine nachrangige Forderung erworben hatten und diese im Betriebsvermögen hatten, ihren Kommanditanteil zum Stichtag 1.1.2003 unter Anwendung des Artikel III UmgrStG in die W. P. H. AG gegen Gewährung von Aktien eingebbracht. Es stellt sich nun die Frage, ob die oben angeführten nachrangigen Gesellschafterdarlehen ebenfalls miteingebbracht wurden.

Hiezu geben Auskunft die Einbringungsverträge, allesamt abgeschlossen im September 2003 rückwirkend zum 1.1.2003: Aus dem Text der Verträge ergibt sich:

Pkt. 2.1.: Der einbringende Gesellschafter als Mitunternehmer bringt seinen in Pkt. 1 (des Einbringungsvertrages) näher beschriebenen Mitunternehmeranteil mit Wirkung zum Einbringungsstichtag in die übernehmende Gesellschaft ein.

Pkt 1.3.: Der treuhändig gehaltene Kommanditanteil bildet den Gegenstand dieses Sach-einlagevertrages und wird im Folgenden auch „*Vertragsgegenstand*“ genannt.

Dies bedeutet: treuhändig gehalten wurde nur der Kommanditanteil im engeren Sinne; die in Rede stehende nachrangige Forderung wurde nicht treuhändig gehalten, sondern vom jeweiligen Eigentümer der Forderung ad personam gehalten.

Bei Interpretation des Umfanges der Sacheinlage gilt die zivilrechtliche Interpretation des bürgerlichen Rechtes; eine wirtschaftliche Betrachtungsweise oder steuerrechtliche Betrachtungsweise (Umfang des Sonderbetriebsvermögens) findet entgegen der Ansicht der BP bei dieser Interpretation nicht statt.

Daraus ergibt sich eindeutig, dass diese nachrangigen Forderungen zum Stichtag 1.1.2003 nicht eingebbracht wurden, sondern von den einbringenden Gesellschaftern zurückbehalten wurden.

Daraus ergibt sich weiters steuerrechtlich, dass die eingebrochenen Forderungen zum Stichtag 1.1.2003 den Betriebsvermögensbereich (Sonderbetriebsvermögen) verlassen haben, wenn sie dazu zählten, wodurch eine Ergebnisrealisierung ausgelöst wurde. Realisationszeitpunkt ist der 1.1.2003. Bewertungsmaßstab ist der Tei der zurückbehaltenen Forderungen.

Bewertungszeitpunkt ist der Zeitpunkt der Erstellung der Einbringungsbilanzen im September 2003.

Im September 2003 war bereits bekannt und muss als Bewertungsgesichtspunkt bei Feststellung des Teilwertes berücksichtigt werden, dass die sehr positiven Ergebnisse der Bw der Vorjahre nicht weiter fortgesetzt werden konnten. Sowohl von den gesetzlichen Sozialversicherungen als auch von privaten Krankenversicherern wurden und werden permanent neue Maßnahmen gesetzt, die sich erlösschmälernd und gewinnschmälernd auswirken. Nicht zuletzt dadurch verringert sich der steuerrechtliche Gewinn der Bw wie folgt:

Steuerrechtlicher Gewinn 2001: EUR 1.519.901,09

Steuerrechtlicher Gewinn 2002: EUR 1.438.292,84

Steuerrechtlicher Gewinn 2003: EUR 541.762,92

Voraussichtlicher steuerrechtlicher Gewinn 2004: EUR 81.500,-

Gleichgeblieben sind die geltenden Einschränkungen der Geltendmachung der nachrangigen Darlehensforderung:

- a) Die Forderung ist bis 2.5.2015 unverzinslich und tilgungsfrei;
- b) die Bw darf nicht kreditunwürdig sein im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung zum Eigenkapitalersatz;
- c) die Eigenmittelquote im Sinne des URG muss (dann) 30 % übersteigen (derzeit pendelt sie um ca. 10 %);
- d) die Hauptkredite von der X-Bank samt Konsorten an die Bw müssen vorher vorrangig getilgt sein (!). Per 31.12.2004 übersteigen diese Kredite den Betrag von ca. EUR 6.200.000,--.

Daraus erheilt, dass im September 2003 klar war, dass der Teilwert dieser nachrangigen Gesellschafterdarlehen zum Zeitpunkt der Entnahme per 1.1.2003 mit 0,-- anzusetzen ist und im jeweiligen Sonderbetriebsvermögen der Entnahme der Forderung ins Privatvermögen eine Forderungsabschreibung per 1.1.2003 durchzuführen ist. Diese wurde im Geschäftsjahr 2003 auch dann durchgeführt.

Tz.35 Jubiläumsgeldrückstellung

Von der BP wurde die steuerrechtliche Jubiläumsgeldrückstellung neu unter Berücksichtigung eines Fluktuationsabschlages und eines Gegenwartswertverfahrensabschlages berechnet.

Der Ansatz eines Gegenwartsverfahrensabschlages ist nicht gerechtfertigt, da die Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung (ersichtlich aus der EDV-Berechnung) ohnedies mit Gegenwartswerten erfolgte.

Tz.36 Sonstige Rückstellung (Sonstiger Aufwand) Dr. M.

Die per 31.12.2002 bestehende Rückstellung für das Ergebnis des arbeitsgerichtlichen Verfahrens mit Univ. Doz. Dr. S. M. wurde von der BP gewinnerhöhend aufgelöst. Dies ist nicht zu Recht erfolgt:

Gemäß Pkt. VI des gerichtlichen Vergleiches vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien vom 22.2.2001 erhält Herr Univ. Doz. Dr. S. M. von der Bw als Kostenersatz für erforderliche Planungs-, Umzugs-, Umbau- und Adaptierungskosten einen Betrag von ATS 500.000,-- netto. Dieser Betrag wird dergestalt geleistet, dass die Bw verpflichtet ist, Professionistenrechnungen, die direkt an sie zu fakturieren sind, bis zum Betrag von ATS 500.000,-- netto zu bezahlen. Die Bw verpflichtete sich, den Herrn Univ. Doz. Dr. S. M. im Zusammenhang mit dieser Zahlungspflicht (auch im Hinblick auf deren pünktliche Erledigung) schad- und klaglos zu halten.

Diese Verpflichtung ist 2003/2004/2005 schlagend geworden:

Herr Univ. Doz. Dr. S. M. übersiedelt mit seiner Ordination in andere Räumlichkeiten in einen anderen Trakt der Bw und erhält einen Kostenersatz für Planungs-, Umzugs-, Umbau- und Adaptierungskosten in seinen neuen Ordinationsräumlichkeiten in der Bw. Der Vergleichsbetrag gelangte 2003/2004/2005 in Teilbeträgen zur Auszahlung.

Es wird daher die Aufrechterhaltung der Rückstellung beantragt. ...“

Zahlreiche Beilagen waren der Berufung angeschlossen wie Röntgenbefunde der Ordination Dr. Cz/Dr. Ka mit der beschriebenen Aufschrift, Schreiben an die privaten Krankenversicherungen betreffend Rechnungsberichtigung, Histologischer Laborbericht des Dr. N. , Tonbandprotokoll und Vergleichsaufstellung in der Rs Dr. M. gegen Bw , Fotos der Röntgenordination.

In der **Stellungnahme der Bp** vom 21.6.2005 zur Berufung wurde iW ausgeführt,

ad) 1. Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka (Tz. 16) stelle sich der Sachverhalt so dar:

„Anlässlich der Aufnahme wird ein Aufnahmeformular ausgefüllt. Die Grundlage für das Aufnahmeformular bilden die in der Aufnahme öffentlich aufliegenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich, welche in der Wiener Zeitung

am 30.1.1999 veröffentlicht wurden. Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen traten mit 1.2.1999 in Kraft.

Aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen geht u. a. folgendes hervor:

- Die Aufnahme des Patienten in die Krankenanstalt begründet einen Unterbringungsvertrag.
- Der Behandlungsvertrag ist vom Patienten mit dem hauptbehandelnden Arzt seiner Wahl abzuschließen. Dieser umfasst u. a. die Honorarvereinbarung für die Leistung des hauptbehandelnden Arztes, seiner nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen.
- Für die Aufnahme des Patienten, die Unterbringung, Verpflegung, hausärztliche Betreuung und Grundpflege verrechnet die Krankenanstalt Pflege- und Anstaltsgebühren sowie Neben- und Sondergebühren bzw. Sonderentgelte.
- Neben den Pflegegebühren werden insbesondere folgende Sonderentgelte eingehoben:
 - Die Kosten der Beförderung des Patienten in die Krankenanstalt oder aus derselben.
 - Die Beistellung eines Zahnersatzes sowie die Beistellung von Hilfsmittel und Körperersatzstücken.
 - Die Anstaltsgebühr, als Zuschlag zur Pflegegebühr und Sondergebühr zur Abdeckung des erhöhten Sach- und Personalaufwandes in der Sonderklasse.
 - Die Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen (z. B. Labor, Röntgen, Physiotherapie).
- Selbstbehalte von der Leistung des Sozialversicherungsträgers für mitversicherte Patienten.
- Selbstbehalte von Zusatzversicherungen.
- Die Arzthonorare für Wahlärzte und ihren Erfüllungsgehilfen werden in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr eingehoben.

Die in der Berufung enthaltene Feststellung, dass alle Ärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen nicht in Verbindung mit der W. P. stehen, entspricht *nicht* dem vorliegenden Sachverhalt.

In der Beilage zur Stellungnahme werden alle Ärzte angeführt, die im Prüfungszeitraum Arbeitnehmer der W. P. GmbH & Co KG waren und Honorare über die Patientenbuchhaltung bezogen haben.

Nach Ansicht der Bp handelt es sich dabei um Entgelte von dritter Seite, die bei den angeführten Ärzten den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Die Tatbestände des § 22 Z. 1 lit. b EStG 1988 und des § 2 Abs. 6 UStG 1994 können nur herangezogen werden, wenn es sich um Entgelte handelt, die für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse vereinnahmt werden. Bei der W. P. handelt es sich um ein Belegspital, in das die Belegärzte ihre Patienten "*überweisen*". Die Honorare der angestellten Ärzte wären daher nach Ansicht der Bp zuerst der W. P. zuzurechnen und der Umsatzsteuer mit 10 % zu unterziehen.

In der W. P. gibt es eine Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation. Der Leiter dieser Abteilung ist Hr. Dr. A. K (It. Homepage von Hrn. Dr. K). Herr Dr. Ha. Ma. ist It. Lebenslauf Oberarzt für physikalische Medizin an der W. P.. Beide Ärzte beziehen neben einem fixen Honorar Honorare über die Patientenbuchhaltung (siehe Beilage). Auch hier stellt sich das Problem der Außenwirkung. Nach Ansicht der Bp ist für den Patienten nicht erkennbar, ob er mit den Ärzten oder mit der W. P. kontrahiert. Der Grund dafür ist die Nahebeziehung der beiden Ärzte zu der W. P.. Nach Ansicht der Bp wären auch diese Honorare zuerst der W. P. zuzurechnen und der Umsatzsteuer mit 10 % zu unterziehen.

Einen Sonderfall stellt nach Ansicht der Bp die Ordination Dr. Cz – Dr. Ka dar. Die Praxisgemeinschaft Dr. Cz – Dr. Ka sieht sich nach einer in deren Akt aufliegenden Vorhaltsbeantwortung als eine nach außen hin auftretende Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Lt. Vorhaltsbeantwortung äußert sich dies unter anderem darin, dass die W. P. einen Vertrag mit der Gesellschaft abgeschlossen hat und die Leistungen gegenüber der W. P. einheitlich abgerechnet werden, ohne Unterscheidung, welcher Arzt behandelt hat.

Die Bp ist nach wie vor der Ansicht, dass aus nachstehenden Gründen nicht eindeutig erkennbar ist, ob der Patient mit der W. P. oder mit der Praxisgemeinschaft kontrahiert.

- Die Röntgenordination ist unter der Homepage der W. P. ausführlich beschrieben. Am 13.7.2004 ist unter der Röntgenordination zu lesen: "*Folgende Röntgenuntersuchungen werden in unserer Ordination durchgeführt.*" "*Folgende Arten der Ultraschalldiagnostik werden bei uns durchgeführt.*" In keinem Satz ist herauszulesen, dass es sich bei der Röntgenordination um eine Gesellschaft handelt, die nichts mit der W. P. zu tun hat.
- Das Internet dient nicht nur der Kommunikation und dem Austausch von Informationen. Es wird, wie im Fall der W. P., auch für die Werbung verwendet. Ein Grund, warum die W. P. unentgeltlich Werbung für ein fremdes Unternehmen macht, könnte sein, dass die W. P. ein umsatzabhängiges Mietentgelt vereinbart hat. Als weiterer Grund wäre vorstellbar, dass damit einem allfälligen Patienten eine Klinik mit vielfältigeren Untersuchungs- und

Behandlungsmethoden (z. B. mit Röntgenuntersuchungen) im Vergleich zu anderen Kliniken suggeriert werden soll.

- In der Zeitschrift "Journal für private Medizin" vom 9.3.2004, herausgegeben von der W. P. , ist ein Artikel, verfasst von Hrn. Dr. He Cz , enthalten. Darin ist zu lesen: "*Je früher festgestellt wird, wo sich eine Gefäßverengung oder gar ein Verschluss befindet, umso schneller kann eine intakte Durchblutung wieder hergestellt werden* ", sagt Univ.-Prof. Dr. He Cz von der W. P. . Weiters ist zu lesen: "*Mit einem neuen Gerät zur Mehrschicht-Computertomographie, das Prof. Cz in der Röntgenordination der W. P. verwendet, können solche Komplikationen vermieden werden.*"
- Das Telefonverzeichnis der W. P. enthält neben der Durchwahl der physikalischen Therapie (Abteilung der W. P.) auch die Durchwahl des Röntgeninstitutes (Dw. 7726). Weitere selbständige Facharztordinationen wurden nicht in das Telefonverzeichnis aufgenommen. Bei einem Telefonanruf im Röntgeninstitut (Dw. 7726) meldete sich eine Dame ausschließlich mit "*Röntgen*".
- Das Schild vor dem Eingang der Röntgenordination hat nur den Hinweis "*Röntgen*" enthalten.

Vor den Zeiten ist die Bezeichnung "*Ord.*" Angeführt. "*Ord.*" ist die Abkürzung für "*Ordination*".

Der Begriff "*Ordination*" bezeichnet in Österreich die Arztpraxis, sowie die Sprechstunden eines Arztes (It. Wikipedia, der freien Enzyklopädie). Die Bezeichnung "*Ordination*" vor den Zeiten spricht eher für die Sprechstunden eines Arztes als für die Arztpraxis.

Nach Ansicht der Bp liegen hinsichtlich der Leistungen der Röntgenordination und der Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation zwei Umsatzgeschäfte vor. Die Röntgenordination, Hr. Dr. K und Hr. Dr. Ma. leisten an die W. P.. Die W. P. leistet an die Patienten. Die Behandlung der Patienten durch den in der Krankenanstalt angestellten Arzt (Hausarzt) ist 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 Honorarzahlungen um von dritter Seite gezahlten Arbeitslohn handelt, der durch Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfassen ist.

Die Bp überprüfte außerdem die im Jahr 2002 vorgenommene Berichtigung der Rechnungen 2001 an sich.

Grundsätzlich sind Berichtigungen oder Ergänzungen im Wege von Sammelberichtigungen oder -ergänzungen zulässig (Rz. 1534 UStR 2000).

Im vorliegenden Fall wurden alle Entgelte und Steuerbeträge an einen Versicherer in einem Schreiben zusammengefasst. In diesem Schreiben wurden die Rechnungen insoweit berichtigt, indem das Entgelt um die Steuer erhöht wurde und der Steuerbetrag auf "0" gekürzt wurde. Als Beilage fungierte eine Aufstellung der Einzelrechnungen.

Die Bp nahm auf Grund dieses Schreibens an, dass das zusätzliche Entgelt den Ärzten zu stehen würde. Dem wurde insoweit widersprochen, indem der Bp mitgeteilt wurde, dass die Honorar-Rechnung und die Haus-Rechnung als eine Gesamt-Rechnung anzusehen ist. Das zusätzliche Entgelt gehört daher eigentlich zu der Haus-Rechnung. Welches Leistungsentgelt sich dabei erhöht hat, konnte bzw. wollte nicht beantwortet werden. Nach Ansicht der Bp wurde nur ein Teil der Gesamt-Rechnung, nämlich die Honorar-Rechnung, unrichtig berichtigt. Eine Berichtigung der Haus-Rechnung wurde nicht vorgenommen.

Im Zuge der Abfassung der Stellungnahme wurden in der Patientenbuchhaltung (Honorarzahlungen) des Jahres 2002 Positionen vorgefunden, die noch einer Klärung durch das geprüfte Unternehmen zugeführt werden müssen.

Unter der Arzt-Nr. 3467 sind Honorarzahlungen betreffend physikalische Medizin in Höhe von € 220.578,17 ersichtlich.

Die W. P. hat eine eigene Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation. Der Berufungswerber wird ersucht, bekannt zu geben, wem die Honorarzahlungen betreffend physikalische Medizin zuzurechnen sind bzw. wer genau der Empfänger dieser Zahlungen ist (BLZ ...Kto.Nr. ...). Die Bp geht vorerst davon aus, dass diese Honorare der W. P. zugerechnet werden können und der Umsatzsteuer mit 10 % zu unterziehen sind.

Unter der Arzt-Nr. 6011 sind Honorarzahlungen betreffend Zentralpathologie Bw in Höhe von € 85.543,97 ersichtlich.

In der Spalte Kontonummer gibt es .einen Vermerk "Bw ". Alle anderen Honorarzahlungen mit dem Vermerk "Bw " konnten in der Finanzbuchhaltung vorgefunden werden. Nur die oben angeführten Honorare konnten vom Bpr. nicht gefunden werden. Der Berufungswerber wird ersucht, nachzuweisen, ob und wenn ja, auf welchem Konto der Finanzbuchhaltung diese Honorare verbucht wurden."

ad 2. Erlöse Bereitstellung Dr. N. (Tz. 17)

In der Berufung werden für die von Hrn. Dr. N. der W. P. gutgeschriebenen Leistungen der ermäßigte Steuersatz beantragt. Begründet wird dieses Begehren damit, dass es sich bei dieser Assistenzleistung um eine Bereitstellung von medizinischem Gerät und in der

vorübergehenden Kühlung des vom Chirurgen entnommenen Untersuchungsguts bis zum Abtransport handelt.

Herr Dr. N. stellte im Prüfungszeitraum Gutschriften für erbrachte Leistungen der W. P. aus. Diese Gutschriften enthielten in der Regel als Leistungsbezeichnung "*Bereitstellungs- und Überbringungskosten*". Eine Gutschrift vom 31.12.2002 wies als Leistungsbezeichnung "*Ressourcenbereitstellung und Transporte*" auf. Da die Bezeichnung "*Bereitstellungs- und Überbringungskosten*" unpräzise ist, wurde am 14.5.2004 Hr. Mag. Ch. B., Assistent der Geschäftsführung, befragt, was unter dieser Bezeichnung hinsichtlich einer Gutschrift von Hrn. Dr. N. zu verstehen ist. Herr Mag. B. antwortete, dass es sich dabei um die Aufbewahrung und den Transport von Präparaten handelt. Diese Antwort wurde mit Aktenvermerk vom 14.5.2004 festgehalten.

Bei einer Gutschrift handelt es sich wie bei einer Rechnung um eine Urkunde. Gem. § 168 BAO ist die Urkunde ein demonstrativ aufgezähltes Beweismittel. Zusätzlich wurde ein leitender Angestellter dahingehend befragt. Darüber wurde vom Bpr. ein Aktenvermerk erstellt. Erst nach Vorhalt dieser Feststellung wurde diese Aussage korrigiert und auch die Leistungsbezeichnung der Gutschriften als unrichtig hingestellt.

Nach dem in einem Abgabenverfahren geltenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Bp für den Urkundenbeweis und die Erstauskunft entschieden.

ad 3. Sonderbetriebsvermögen Forderung W. P. GmbH & Co KG (Tz. 33)

In Bezug auf die Feststellung "*Sonderbetriebsvermögen*" wird festgehalten, dass die Berufung weder eine Erklärung enthält, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, noch eine Erklärung enthält, welche Änderungen beantragt werden.

Nach Ansicht der Bp ist dies auch nicht möglich, da der Berufungswerber durch diese Feststellung nicht beschwert wurde. Da nur der Spruch der Rechtskraft fähig ist, kann nur der Spruch Anfechtungsgegenstand sein. Der Bp-Bericht ist nur die Begründung des Bescheides ist an sich **nicht** rechtsmittelfähig. Die Feststellung dient nur dazu, ein Sonderbetriebsvermögen von mehreren Kommanditisten zu dokumentieren.

Es ist daher nicht notwendig, auf die Ausführungen über mehr als 4 Seiten der Berufung näher einzugehen.

ad 4. Jubiläumsgeldrückstellung (Tz. 35)

Das geprüfte Unternehmen berechnete die handelsrechtliche Jubiläumsgeldrückstellung nach finanzmathematischen Grundsätzen. Die Rückstellung pro Dienstnehmer wird in der Form

berechnet, dass jeweils der aktuelle Jubiläumsgeldanspruch angesetzt wird. Damit kommt es bei der Rückstellung zu einer automatischen Nachholung aller Bezugserhöhungen, was im Ergebnis dem *Teilwertverfahren* entspricht.

Demgegenüber sehen die steuerlichen Bestimmungen vor, dass Bezugsänderungen wie neue Zusagen zu behandeln und immer auf den restlichen Ansammlungszeitraum zu verteilen sind (*Gegenwartswertverfahren*). In der Praxis wird man davon ausgehen müssen, dass die Bezüge der Mitarbeiter jährlich erhöht werden. Für die Rückstellungsberechnung nach dem Gegenwartswertverfahren müssen nämlich immer der ursprüngliche Anfangsbezug und sämtliche jährlichen Bezugserhöhungen evident gehalten und bei der Berechnung entsprechend berücksichtigt werden.

Die der Vorschrift des § 14 Abs. 12 EStG 1988 entsprechende niedrigere steuerliche Rückstellung nach dem Gegenwartswertverfahren wird durch einen pauschalen Abschlag in Höhe von 10 % aus der höheren Rückstellung nach dem Teilwertverfahren abgeleitet. Der pauschale Abschlag dient der Vereinfachung, da ansonsten für die Rückstellungsberechnung eine Unmenge von Rechenoperationen erforderlich sein kann. Details zur Abschlagshöhe sind einem Artikel der ÖStZ 1999, Nr. 6, zu entnehmen.

Der Gegenwartswertverfahrensabschlag bzw. Teilwertabschlag hat also nichts damit zu tun, dass Gegenwartswerte bzw. aktuelle Werte bei der Berechnung berücksichtigt wurden.

ad 5. Sonstige Rückstellung betreffend sonstiger Aufwand Dr. M. (Tz. 36)

Im Jahr 2000 wurde eine Sonstige Rückstellung in Höhe ATS 220.000,-- (€ 15.988,02) in die Bilanz aufgenommen und bis zum Jahr 2002 fortgeführt.

Im Vorhalt vom 15.7.2004 wurde der Berufungswerber ersucht, konkrete Umstände, die einen Schaden tatsächlich erwarten lassen, nachweisen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.8.2004 wurde der Bp mitgeteilt, dass es sich dabei um eine Rückstellung für das Risiko einer Rechtskostenbelastung im Zusammenhang mit gerichtlichen und außergerichtlichen Streitigkeiten mit Hrn. Dr. M. handelt. Diesbezügliche Unterlagen wurden *nicht* vorgelegt.

Der Berufungswerber wurde in den folgenden Besprechungen wiederholt darauf aufmerksam gemacht, dass in Bezug auf die Sonstige Rückstellung noch kein Nachweis vorliegt. Aufgrund dessen konnte die Sonstige Rückstellung im Prüfungsverfahren steuerrechtlich nicht anerkannt werden.

Erst mit der Berufung vom 31.5.2005 wurden konkrete Umstände (ein Gerichtsprotokoll und eine Vergleichsausfertigung vom 22.2.2001) nachgewiesen, dass ein Schaden tatsächlich zu erwarten ist.

Es stellt sich für die Bp natürlich die Frage, warum diese Nachweise nicht schon im Prüfungsverfahren vorgelegt worden sind.

Nach Überprüfung des Berufungsantrages und der Begründung durch die Bp wäre die Berufung in den Punkten 1 bis 4 abzuweisen und im Punkt 5 stattzugeben. Der Prüfer würde aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes in Bezug auf Punkt 1 eine "*Verböserung*" in Betracht ziehen."

Die Bp legte einen Vorschlag für die „*Verböserung Hausärzte*“ mit entsprechenden Beträgen vor. Der Vorschlag betrifft die Jahre 2000 bis 2002 und 13 angeführte Ärzte sowie die Ärzte Dr. Ha. Ma. und Dr. A. K.

Mit Schreiben vom 22. September 2005 gab die Bw folgende **Äußerung** zur Stellungnahme der Bp zur Berufung ab.

„1. „Hausärzte“ der W._P.

1.1.1. Zum Sachverhalt: Die W. P. Betriebs-GmbH & Co KG (in der Folge "Bw" genannt) führt ein privates Belegspital. Es handelt sich um keine öffentliche Krankenanstalt. Das bedeutet, dass ein Privatpatient, der aufgenommen und untergebracht werden möchte, bei seiner Aufnahme zwingend einen (von der Bw unabhängigen und selbständigen) von ihm gewählten hauptbehandelnden Arzt nominieren und beauftragen muss. Dieser frei gewählte – von der Bw völlig unabhängige – hauptbehandelnde Arzt wird im Aufnahmeblatt/Patientenvereinbarung ("*Krankenhausaufnahmevertrag*") (Beilage. /1) festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Er bestellt und beauftragt als seine Erfüllungsgehilfen handelnde Ärzte (seiner oder anderer Fachrichtung); auch diese ("*Konsiliarärzte*") sind von der Bw völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computertomographie, Laboruntersuchungen, nuklearmedizinische Maßnahmen, pathologische Untersuchen, physiotherapeutische Maßnahmen etc. Diese werden entsprechend den Anordnungen des hauptbehandelnden Arztes ebenfalls von fremden Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die alle von der Bw unabhängig sind. Die beauftragten medizinischen Maßnahmen werden teilweise in der Bw, teilweise auch außerhalb durchgeführt.

Der hauptbehandelnde Arzt ordnet aber auch regelmäßig Pflegeleistungen durch die Bw als Erfüllungsgehilfen an: in der Regel sind dies Medikamentenverabreichungen, Verbände, spezielle Diäten, Blutabnahmen, Infusionen etc ...

In der Regel bespricht der hauptbehandelnde (unabhängige) Arzt (Wahlarzt) mit seinem Patienten (Auftraggeber) nicht nur welche Untersuchungen und Behandlungen bzw Maßnahmen er beauftragen wird, sondern auch welche Ärzte oder Institute oder Behandler er mit der Durchführung oder mit seiner Assistenz beauftragen wird. Schon durch diese ärztrechtlich gebotenen Informations- und Aufklärungsgespräche kann der Patient (Auftraggeber) keinen Zweifel haben, dass durch die Bw nur Unterbringungsleistungen und Pflegeleistungen erbracht werden, ärztliche Leistungen durch unabhängige selbständige Ärzte oder Institute oder Labors etc. erbracht werden. Ordnet der hauptbehandelnde Wahlarzt Pflegeleistungen an, die durch Ärzte durchgeführt werden (z.B. Blutabnahmen), so stellt die Bw für diese und nur für diese Tätigkeiten "*Hausärzte*" (Pflegeärzte) zur Verfügung. Nur zu diesem Zweck und für theoretische Notfälle wird von der Bw eine kleine Zahl von Ärzten (teilzeit)beschäftigt, die fachlich jeweils dem hauptbehandelnden Arzt unterstellt sind.

Anlässlich der Aufnahme des Patienten füllt dieser gemeinsam mit der Aufnahmeassistentin in der Aufnahmekanzlei ein Aufnahmeformular (Patientenvereinbarung) aus (siehe oben), womit ein Unterbringungsvertrag ("*Krankenhausaufnahmevertrag*") mit der Bw geschlossen wird und dabei auch gleichzeitig die "*Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten*", herausgegeben durch den Verband der Privatkrankenanstalten Österreichs, vereinbart werden. Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen liegen darüber hinaus nicht nur in der Aufnahmekanzlei, sondern in den Schwesternstationen der Bw zur Kenntnisnahme und Einsicht auf; sie sind weiters auf der Homepage der Bw abrufbar.

Ohne Abschluss einer schriftlichen Patientenvereinbarung mit Nominierung eines unabhängigen Wahlarztes ("*hauptbehandelter Arzt*") ist eine Behandlung in der Bw wie in jedem anderen Privatspital nicht möglich. So ist es unmöglich, dass ein Patient in die Bw "*überwiesen*" wird, weil kein Arzt für ihn tätig würde.

Aus der beigelegten Patientenvereinbarung = Krankenhausaufnahmevertrag (Unterbringungsvertrag) (Beilage /1) und aus den vereinbarten Allgemeinen Geschäftsbedingungen (Beilage /2) als Vertragsgrundlage mit dem Patienten geht hervor:

- a) Die Aufnahme des Patienten in die Bw begründet einen Unterbringungsvertrag;
- b) der (gesonderte) Behandlungsvertrag ist vom Patienten mit dem hauptbehandelnden (unabhängigen) Arzt seiner Wahl abzuschließen und umfasst u. a. die Honorarvereinbarung für die Leistungen des hauptbehandelnden Arztes, seiner (unabhängigen) nachgeordneten

Ärzte, Konsiliarärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen (die alle nicht mit der Bw in Verbindung stehen) ;

c) die Arzt-Honorare für Wahlärzte und Erfüllungsgehilfen werden von der Bw als Serviceleistung in deren Namen und auf deren Rechnung und Gefahr vom Patienten bzw. dessen Versicherungen inkassiert und an die Leistungserbringer ausgezahlt.

Die vertraglichen Verhältnisse, einerseits Unterbringungsvertrag mit der Bw, andererseits Behandlungsverträge mit den unabhängigen Wahlärzten und unabhängigen Instituten sind damit gegenüber dem Patienten von vornherein eindeutig mündlich und schriftlich klargestellt.

1.1.2. In der Berufungsbeantwortung der BP wird nun gesagt, dass genannte Ärzte, die als angestellte "*Hausärzte*" im Dienstverhältnis beschäftigt sind, auch Honorare über die Patientenbuchhaltung bezogen haben. Es handele sich bei diesen Honoraren um Entgelte von dritter Seite, die bei den angeführten Ärzten den von der Bw ausbezahlten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen seien. Die Behandlung der Patienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt sei als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft aufgrund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert. Im Übrigen wären die Honorare der angestellten Ärzte zuerst der W. P. zuzurechnen und der Umsatzsteuer mit 10 % zu unterziehen.

1.1.3. Diese Meinung ist sowohl vom Sachverhalt her unzutreffend als auch in steuerrechtlicher Hinsicht unzutreffend:

1.1.4. Richtig ist, dass die genannten Ärzte bei der Bw teilzeit- oder vollzeitbeschäftigt sind und in diesem Zusammenhang Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Pflegeleistung in der Bw beziehen. Neben dieser Tätigkeit als angestellte Ärzte werden die Ärzte selbständig als Konsiliarärzte für andere Belegärzte tätig, wofür sie zwischen den Ärzten vereinbarte Subhonorare erhalten.

Die zugrundeliegenden selbständigen ärztlichen Tätigkeiten werden nicht von der Bw beauftragt, beeinflusst oder verantwortet. Ein Vertragsverhältnis über diese selbständigen ärztlichen Tätigkeiten besteht nicht mit der Bw, sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt.

1.1.5. Zur Verdeutlichung gleich zum in der Anfrage genannten Arzt Dr. We. O.:

Herr Dr. O. ist bei der Bw im Angestelltenverhältnis teilzeitbeschäftigte "*Hausarzt*" (Pflegearzt) für Pflegeleistungen und Notfälle. Herr Dr. O. wird beruflich weiters als Konsiliararzt für den im Ordinationszentrum an der Bw ordinierenden Univ.Prof.Dr. R. Sc.

tätig. Herr Univ.Prof.Dr. R. Sc. führt eine Ordination als Facharzt für Unfallchirurgie und Sporttraumatologie im Gebäudekomplex der Bw.

Diese seine Ordination ist standesgemäß durch Ordinationstafeln gekennzeichnet, weshalb für einen Dritten kein Zweifel bestehen kann, dass hier ein frei niedergelassener ordinierender Arzt tätig wird (im Rahmen des Gebäudekomplexes der Bw und im Ordinationszentrum an der Bw werden dutzende frei niedergelassene Ärzte in ordnungsgemäß gekennzeichneten Ordinationen tätig) .

Herr Univ.Prof.Dr. Sc. wird sowohl in seinen Ordinationsräumlichkeiten tätig, er behandelt und operiert aber auch als Belegarzt in den Operationssälen der Bw und erhält dafür wie alle anderen selbständig behandelnden Ärzte seine Honorare, die als Serviceleistung für den Patienten von der Bw in fremden Namen und auf fremde Rechnung bei den Versicherungen inkassiert werden und an ihn weitergeleitet werden. Die von der BP angeführten Subhonorare für ärztliche Konsiliarleistungen werden bezahlt von Univ.Prof. Dr. Sc. an Herrn Dr. O. und werden nur zwischen diesen (Vertragsparteien) (frei) vereinbart. Die Bw hat im Rahmen ihrer Inkassotätigkeit für Univ. Prof. Dr. Sc. den Auftrag, von den für ihn inkassierten, auf Treuhandkonten gebuchten Inkassobeträgen die Herrn Dr. O. zustehenden Honorare abzubuchen und direkt an Herrn Dr. O. auszubezahlen. Überdies werden weitere Assistenzhonorare direkt von Univ. Prof. Dr. Sc. an Herrn Dr. O. ausbezahlt, deren Höhe sich der Kenntnis der Bw überhaupt entzieht. Eine Selbstverständlichkeit ist, dass die Bw auf allen Buchungsnoten bei dieser ihrer Inkassotätigkeit festhält, dass diese Tätigkeit auf fremden Namen und auf fremde Rechnung erfolgt (Beispiel Beilage /3).

Diese ärztliche Nebentätigkeit kann, gleichwohl Herr Dr. O. auch in der Bw angestellter Arzt ist – nicht als eine Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit angesehen werden. Analoges gilt für die anderen genannten Ärzte. Gerade derartige Sachverhaltskriterien aber werden auch von der Judikatur (*vgl. VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034*) als entscheidend dafür angesehen, ob unabhängige selbständige Einkünfte vorliegen. (Nur) bei Honoraren, die die Krankenanstalt in eigenem Namen vereinbart und dann an den angestellten Arzt bezahlt, handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite. Ebenso *Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76*, der von der Krankenanstalt in fremden Namen und auf fremde Rechnung inkassierte Honorarbeträge bei den empfangenden Spitalsärzten den selbständigen Einkünften zuordnet und die Umsatzsteuerpflicht den Spitalsärzten zuordnet. Bei den in Rede stehenden Honoraren der genannten Ärzte handelt es sich eindeutig um Konsiliarhonorare, die von der Bw in fremden Namen und auch fremde Rechnung inkassiert werden und dann über Auftrag des hauptbehandelnden Arztes an diese Konsiliarärzte weitergeleitet werden. Die Tatsache,

dass die Bw hier in fremden Namen und auf fremde Rechnung Inkassotätigkeiten durchführt, geht schon aus der Fragestellung der BP hervor, wenn gesagt wird, dass es sich um aus der Patientenbuchhaltung ergebenden Honorare handelt. Unter Patientenbuchhaltung wird die Treuhandbuchhaltung über die treuhändig in fremden Namen und auf fremde Rechnung inkassierten Beträge verstanden. Diese Patientenbuchhaltung hat einen erheblichen Umfang, weil für hunderte Ärzte Inkassotätigkeiten in fremden Namen und auf fremde Rechnung durchgeführt werden und ist auch der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden.

Bei der im Umsatzsteuerrecht bedeutsamen Außenwirkung ist festzuhalten, dass keiner der genannte Ärzte bei seiner konsiliarärztlichen Tätigkeit als Arzt der Bw gekennzeichnet ist und sich bei dieser Tätigkeit auch nicht als "*Arzt der Bw*" bezeichnet oder bezeichnen darf. Dies gilt für alle konsiliarärztlichen Tätigkeiten, gleich ob sie in Operationssälen oder wo auch immer ausgeführt werden.

1.2. "*Abteilung*" für physikalische Medizin und Rehabilitation

Zur Richtigstellung des Sachverhalts:

1.2.1. Richtig ist, dass krankenanstaltsrechtlich die Bw eine Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation bescheidmäßig zuerkannt bekommen hat. Krankenanstaltsrechtlich ist auch ein ärztlicher Abteilungsleiter erforderlich. Dieser ist Herr Prim.Dr. A. K.

1.2.2. Bei der BP liegt offenkundig ein erhebliches Missverständnis des Begriffes (ärztlicher) Abteilungsleiter und dessen Funktion vor: ein ärztlicher Abteilungsleiter erbringt in Ausübung dieser Funktion keine konkrete ärztliche Leistung am Patienten, sondern er leitet die Abteilung dadurch, dass er die konkrete (medizinische) Aufsicht über die in der Abteilung Beschäftigten führt und damit Verantwortung für die medizinischen Maßnahmen trägt. Zur Verdeutlichung: Der ärztliche Leiter einer Krankenanstalt (Abteilung) hat eine Aufsichtsfunktion, ist aber kein Behandler.

1.2.3. Von wesentlicher Bedeutung ist weiters, dass die erwähnte Abteilung für "*Physikalische Medizin und Rehabilitation*" nie bettenführende Abteilung in der Bw war bzw. geworden ist. Ergo dessen kann kein Patient in dieser (in der Praxis nicht existenten) "*Abteilung*" behandelt worden sein oder behandelt werden.

1.2.4. Festzuhalten ist weiters, dass Herr Prim. Dr. A. K in keinem Dienstverhältnis zur Bw steht. Jedoch ist Herr Prim. Dr. A. K Facharzt für physikalische Medizin und Rehabilitation und als solcher betreibt er eine Ordination im Gebäudekomplex der Bw . Die Ordination ist durch eine Ordinationstafel standesüblich gekennzeichnet (Beilage /4). Herr Prim. Dr. K wird

außerdem in der Bw als selbständiger von der Bw unabhängiger Wahlarzt (Belegarzt oder Konsiliararzt) tätig, wenn er Patienten in der Bw behandelt.

1.2.5. Herr Dr. Ha. Ma. ist Facharzt für physikalische Medizin und Rehabilitation und betreibt ebenfalls eine eigene Ordination im Ordinationszentrum der Bw. Auch diese Ordination ist durch eine Ordinationstafel standesüblich gekennzeichnet. Herr Dr. Ha. Ma. ist weiters Oberarzt im Spital der C. D. in W und weiters Belegarzt und Konsiliararzt in der W. P.. Die von der BP angeführte Bezeichnung "*Oberarzt für physikalische Medizin an der W. P.*" ist insoweit unzutreffend, als die W. P. als Privatspital keine behandelnden Ärzte hat und daher auch den Titel Oberarzt nicht vergeben kann und auch nicht vergibt. Herr Dr. Ha. Ma. ist allerdings Oberarzt im Bereich der physikalischen Medizin im Spital der C. D. in W.

Die mangelnde sprachliche Präzision der in einem Krankenhaus befindlichen Menschen (Patienten, Krankenschwestern, Arztkollegen) führt manchmal offensichtlich dazu, dass Ärzte, die in irgendeinem anderen Spital in Österreich Primarius oder Oberarzt sind, auch im Sprachgebrauch in der W. P. mit Herr Primarius oder Herr Oberarzt angesprochen werden. Das kann aber nicht darüber hinwiegäuschen, dass die W. P. keine Oberärzte hat. Die der Bp offensichtlich vorschwebende notwendige permanente sprachliche Präzision mit der Bezeichnung "*Herr Oberarzt am Spital der C. D.*" zur Vermeidung des Anscheins, dass hier ein Arzt der W. P. bei seiner Tätigkeit als Belegarzt oder Konsiliararzt tätig wird, scheint doch eine Überspitzung zu sein, die dem Umsatzsteuergesetzgeber nicht unterstellt werden kann.

1.2.6. Zur Frage, ob ein Patient bei der Behandlung durch einen dieser Beleg- oder Konsiliarärzte doch zur Meinung gelangen könnte, er werde nun von der Bw behandelt, noch einmal die schon vorher genannten Informationsvorgänge:

Der Privatpatient, der um Aufnahme und Unterbringung im Spital ersucht, muss schon bei seiner Aufnahme einen von Bw unabhängigen und selbständigen Arzt als hauptbehandelnden Arzt bekannt geben. Dieser Wahlarzt wird im Aufnahmevertrag festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Ein klarstellender schriftlicher Krankenaufnahmevertrag wird abgeschlossen (Beilage 1). Der gewählte hauptbehandelnde Arzt bestellt und beauftragt als Erfüllungsgehilfen weitere behandelnde Ärzte (Konsiliarärzte), die ebenfalls von der Bw völlig unabhängig sind. In der Regel bespricht auch der hauptbehandelnde Arzt mit seinen Patienten, welchen Arzt er mit weiteren medizinischen Maßnahmen beauftragen wird. Durch alle diese ärzterechtlich gebotenen Informations- und Aufklärungsgespräche kann der Patient (Auftraggeber) auch hier keinen Zweifel haben, dass hier selbständige Fachärzte tätig werden.

1.3. Zum Fragenkreis Röntgenordination Univ.Prof.Dr. Cz - Dr. Ka ist anzuführen:

1.3.1. Wenn auf der Homepage der W. P. die in der W. P. angebotene auf höchstem Niveau stehende medizinische Tätigkeit angeführt wird, ist es im Sprachgebrauch denkmöglich, dass von "unserer" Ordination die Rede ist und auch gesagt wird die Ultraschalldiagnostik wird "bei uns" durchgeführt. Daraus ist herauszulesen, dass diese Leistungen im Hause erbracht werden. Der nach Ansicht der Bp falsch oder nicht informierte Patient wird aber spätestens bei Aufnahme in das Privatspital durch Unterzeichnung der Patientenvereinbarung (Beilage /1) samt Mitvereinbarung der Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich (Beilage /2) zur Kenntnis nehmen, dass im Privatspital unabhängige selbständige Ärzte tätig werden, soferne ihm sein Vertrauensarzt/Wahlarzt als auftretender hauptbehandelnder Arzt dies noch nicht gesagt haben sollte.

1.3.2. Die Betriebsprüfung sagt ja selbst, welche Gründe vorliegen könnten, warum die W. P. unentgeltlich Werbung für ein fremdes Unternehmen macht. Es werden in der Internetinformation überblicksmäßig die in der W. P. gegebenen medizinischen Möglichkeiten beschrieben, deshalb werden auch die Leistungen fremder Unternehmer (Belegärzte, Konsiliarärzte, Labors, Diagnoseinstitute) in die Beschreibung aufgenommen. Die Wortwahl der BP, dass einem allfälligen Patienten eine Klinik mit vielfältigen Untersuchungs- und Behandlungsmöglichkeiten suggeriert werden soll, weisen wir als Unterstellung mit aller Klarheit zurück.

1.3.3. Wenn die Betriebsprüfung die Wortwahl "*Univ. Prof. Dr. He Cz von der W. P.*" rügt, so ist damit im Sprachgebrauch zwischen Patienten und Ärzten gemeint, dass dieser Arzt jener Röntgenologe ist, der seine Röntgenordination an der W. P. betreibt. Die der Betriebsprüfung vorschwebende notwendige permanente sprachliche Präzision "*Univ. Prof. Dr. Cz und Dr. Ka Ges. n. b. R., Röntgenordination an der W. P.*" ist auch eine Überspitzung, die dem Umsatzsteuergesetzgeber nicht unterstellt werden kann.

Wenn die Betriebsprüfung zusätzlich die verwendete Wortgruppe anführt "*Prof. Cz in der Röntgenordination der W. P.*" so kann man dazu nur sagen, ordentlicher und präziser geht es nicht mehr. Wo ist das Problem?

1.3.4. Das Telefonverzeichnis der W. P. enthält zu Recht eine Durchwahlklappe zur physikalischen Therapie, nämlich zu jenen Räumlichkeiten, in denen selbständige, frei ordinierende Ärzte die physikalisch medizinischen Leistungen erbringen. Dass die "*Abteilung*" der W. P. keine bettenführende Abteilung ist, sondern nur in einem krankenanstaltenrechtlichen Bescheid existiert, haben wir an anderer Stelle ausführlich dargelegt.

Ein Kontrollanruf durch den steuerlichen Vertreter hat ergeben, dass sich die Assistentin in der Röntgenordination Univ. Prof. Dr. Cz - Dr. Ka mit "*Röntgenordination*" meldet. Im bisherigen

Verfahren wurden weiters bereits eine Reihe von Beweisen (Fotos, Zeugenaussagen) angeboten, aus denen hervorgeht, dass die Röntgenordination standesüblich vom Privatspital getrennt erkennbar ist.

1.3.5. "*Ordination*" bezeichnet im österreichischen Sprachgebrauch eine Arztpraxis, die klarerweise zu bestimmten Ordinationszeiten geöffnet ist. Aus dem Begriff Ordination ist keinesfalls abzuleiten, dass hier die Leistungen durch ein Privatspital erbracht werden.

1.3.6. Arzt Nummer 3467

Wie bekannt handelt es sich bei der Patientenbuchhaltung um eine von der Bw geführte Treuhandbuchhaltung. In dieser Buchhaltung werden als Serviceleistung des Spitals für Patienten und unabhängige Ärzte die von den Leistungserbringenden (fremden) Ärzten und (fremden) Instituten verrechneten Honorare verbucht und in die von den Sozialversicherungen und Privatversicherern (in fremden Namen und auf fremde Rechnung) inkassierten Honorarbeträge verbucht. Diese Treuhandbuchhaltung ist sehr umfangreich, da es sich bei den Leistungserbringern um dutzende, ja um hunderte Ärzte und Institute handelt. Diese Patientenbuchhaltung hat – wie bekannt – nichts mit der Finanzbuchhaltung der P. selber zu tun.

Die W. P. hat keine bettenführende Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation, es wurde hier nur krankenanstaltenrechtlich bescheidmäßig zuerkannt, dass derartige Leistungen erbracht werden dürfen.

Die nachgefragten inkassierten Beträge wurden in Höhe von EUR 220.578,17 an Herrn Prim. Dr. A. K weitergeleitet.

Der Beanstandungspunkt wurde mit der Bp in der Umsatzsteuerrevision 2004 ebenfalls erörtert und wurde dort fallengelassen (Revisionsbericht vom 21.9.2005).

1.4. Die unter Arzt Nummer 6011 verbuchten inkassierten Beträge betreffend Zentralpathologie stehen der W. P. selbst zu und wurden umgebucht in die eigene Finanzbuchhaltung auf Konto Nr. 12345 (Beilage /5) und sind daher im eigenen Rechenwerk der Bw als Erlös und Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer und Ertragsteuer enthalten. Dieser Vorgang ist damit begründet, dass sich erst später nach Gesprächen mit den Versicherungen ergeben hat, dass diese Honorare für Assistenz der Bw zustehen.

2. Alle von der BP angeführten Leistungsinhalte an Prim. Dr. N. wie Bereitstellung, Überbringung (von Präparaten), Ressourcenbereitstellung, Transporte, sind typische Nebenleistungen einer Krankenanstalt, die dem Umsatzsteuersatz von 10 % unterliegen. Die

akribischen Untersuchungen, welche Leistungsbezeichnung wann gebraucht wurde sind daher entbehrlich.“

Die angesprochenen Beilagen waren angeschlossen, als Beilage 1 eine Patientenvereinbarung, die unter I. den Patientenaufnahmevertrag und unter II. den Krankenhausaufnahmevertrag, welcher auszugsweise lautet wie folgt, enthält:

- „1. Der Patient schließt mit der W. P. ... einen Krankenhausaufnahmevertrag ab.
- 2. Die W. P. schuldet dem Patienten die stationäre Verpflegung und Beherbergung.
- 3. Der Patient beauftragt die Unterbringung im: ...
- 5. Für die Erbringung von ärztlichen Behandlungsleistungen wählt der Patient im Sinne der freien Arztwahl als behandelnden Arzt: Herrn/Frau

Zwischen dem Patienten und dem behandelnden Arzt ist ein gesonderter Behandlungsvertrag abzuschließen. Der behandelnde Arzt handelt im eigenen Namen und auf eigene Rechnung; er wird demnach unabhängig von der W. P. tätig.

Der behandelnde Arzt ist ermächtigt, für die Erbringung der ärztlichen Behandlungsleistungen, weitere nachgeordnete Ärzte, Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen zu beauftragen. Auch die vom behandelnden Arzt beauftragten nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte, Institute und sonstige Erfüllungsgehilfen handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bzw. im Namen und auf Rechnung des behandelnden Arztes, nicht aber der W. P. .

Der behandelnde Arzt ist weiters ermächtigt, Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen bei der W. P. zu beauftragen bzw. anzuordnen.

Die W. P. haftet unter keinen Umständen für Schaden, die durch irgendein Verhalten des behandelnden Arztes, eines weiteren nachgeordneten Arztes, eines Konsiliararztes oder eines sonstigen Erfüllungsgehilfen im oben genannten Sinn verursacht werden.

- 6. ... Der Patient ermächtigt die W. P. , die durch die gesetzliche Versicherung und/oder private Krankenversicherung abgedeckten Gebühren und Honorare direkt mit diesen zu verrechnen.
- 8. Neben den Gebühren der W. P. für Zimmerpreise, OP-Saalgebühren, Aufwachraumgebühren, Tageschirurgiegebühren, Physiotherapie, Medikamente, Hellbehelfe, Endoprothesen, Implantate, etc. werden insbesondere folgende Sonderentgelte eingehoben:

a) Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen, insbesondere, "Labor" Röntgen, Ultraschalluntersuchungen, MRT, etc werden im Namen und auf Rechnung und Gefahr der behandelnden Ärzte eingehoben....

11. Sonstiges

1. Dem Patienten ist bekannt, dass seine persönlichen Daten, Inhalt und Umfang der ärztlichen Leistungen durch den behandelnden Arzt sowie die Leistungen der W. P. mittels EDV verarbeitet werden. Der Patient erklärt sich ausdrücklich damit einverstanden, dass diese Daten gespeichert und an seinen Krankenversicherer weitergegeben werden; gleiches gilt für die Abwicklung von Überweisungen und Zahlungen. ...

2. Der Patient stimmt der Weitergabe seiner Krankengeschichte an die Schiedsstelle der Ärztekammer für Wien und dem Verband der Versicherungsunternehmen Österreich im Falle der Ablehnung der Kostenübernahme durch seine Krankenzusatzversicherung zu. ...

4. Vereinbart werden die in der Aufnahmekanzlei der W. P. ausgehängten Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich, herausgegeben durch den Verband der Privatkrankenanstalten Österreichs, in der jeweils geltenden Fassung. ...

Zum Zeichen der Kenntnisnahme und Zustimmung unterfertigt der Patient diese Patientenvereinbarung."

Vorgelegt wurden als Beilage 2 die „*Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich*“, welche auszugsweise lauten wie folgt:

„1. Geltungsbereich

Durch diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen wird die Vertragsbeziehung zwischen dem Patienten und der Krankenanstalt geregelt. Sie gelten für alle stationären und nicht stationären Behandlungen von Patienten der Krankenanstalt.

Die Geschäftsbedingungen haben Gültigkeit für alle Krankenanstalten, deren Rechtsträger Mitglied des Verbandes der Privatkrankenanstalten Österreichs sind.

Für Rechte und Pflichten der Patienten gelten diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen, subsidiär die Bestimmungen des Landes- und des Bundeskrankenanstaltengesetzes und des ABGB.

2. Aufnahme- und Unterbringungswunsch des Patienten

Die Aufnahme in die Krankenanstalt erfolgt nach Einweisung des Patienten durch einen niedergelassenen Arzt. In besonderen Fällen kann die Aufnahme von Patienten auch ohne

Einweisung erfolgen. Der Patient hat die Wahl eines ihn hauptbehandelnden Arztes unverzüglich bekanntzugeben. Die Aufnahme in die Krankenanstalt erfolgt durch faktische Handlung.

3. Unterbringungsvertrag

Die Aufnahme des Patienten in die Krankenanstalt begründet einen Unterbringungsvertrag.

Die Art der Aufnahme (stationär oder nicht stationär) erfolgt nach Entscheidung bzw. Weisung des den Patienten in die Krankenanstalt einweisenden oder sonst des in der Krankenanstalt untersuchenden Arztes.

Anlässlich der Aufnahme erklärt der Patient seinen Unterbringungswunsch. Die Pflege- und Anstaltsgebühren, die der Patient bei der Aufnahme mit Verweis auf den Aushang zur Kenntnis nimmt, sind nach der tatsächlichen Unterbringung zu verrechnen, jedoch nur bis zu der - dem Unterbringungswunsch entsprechenden - verrechenbaren Höhe. ...

Bei Patienten mit Krankenzusatzversicherung kann die Krankenanstalt von der Verpflichtung des Patienten zum Erlag einer Akontozahlung bei Vorliegen einer Kostenübernahmeverklärung des Versicherers Abstand nehmen. Die Kostenübernahmeverklärung soll in der Regel vom Patienten bei der Aufnahme in die Krankenanstalt vorgelegt werden. Der Patient kann jedoch die Krankenanstalt ermächtigen, die Kostenübernahme in seinem Namen beim Versicherungsunternehmen anzufordern.

Diesem Unterbringungsvertrag liegen zugrunde:

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen, Pflege- und Anstaltsgebühren, Sonderentgelte sowie Arzthonorare laut Aushang und das vom Patienten unterfertigte Aufnahmeformular.

Nachträgliche Änderungen und Ergänzungen des Unterbringungsvertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der schriftlichen Bestätigung der Krankenanstalt.

4. Behandlungsvertrag

Der Behandlungsvertrag ist vom Patienten mit dem hauptbehandelnden Arzt seiner Wahl abzuschließen. Der Behandlungsvertrag umfaßt die notwendige Aufklärung und deren Dokumentation durch den Arzt, die Einwilligung der Patienten zur vorgeschlagenen Heilbehandlung, die Honorarvereinbarung für die Leistung des hauptbehandelnden Arztes, seiner nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte und sonstiger Erfüllungsgehilfen.

Bei Einweisung durch den in der Folge hauptbehandelnden Arzt ist für die Krankenanstalt das Bestehen eines - in welcher Form immer - geschlossenen Behandlungsvertrages zwischen

diesem und dem Patienten gegeben. Erfolgt keine Nominierung eines Wahlarztes gemäß Punkt 2.2 durch den Patienten, wird die Behandlung durch die Ärzte der Krankenanstalt übernommen. ...

Neben den Pflegegebühren werden insbesondere folgende Sonderentgelte eingehoben:

...

e) Die Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen, insbesondere der sogenannten technischen" Leistungen, wie z. B. Labor, Röntgen, Physiotherapie, EKG, Ultraschalluntersuchungen, CT, MRT, SPECT.

...

(5.5) Arzthonorare gemäß 5.4 lit e für Wahlärzte und ihren Erfüllungsgehilfen werden in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr eingehoben.

...

8. Vertragsbeziehungen mit privaten Zusatzversicherungen

Die Krankenanstalt kann Pflegegebühren, Anstaltsgebühren, Sondergebühren und Arzthonorare mit Zusatzversicherungen oder mit dem Patienten abrechnen.

Abrechnung mit der Zusatzversicherung

Verfügt die Krankenanstalt über Direktverrechnungsverträge mit einem für den Patienten leistenden Versicherungsunternehmen, wird die Krankenanstalt die Pflege-, Anstalts- und Sondergebühren und Arzthonorare nach Vorliegen einer Kostenübernahmevereinbarung mit dem jeweiligen Zusatzversicherungsunternehmen direkt verrechnen.

Für den Fall einer Ablehnung der Kostenübernahme durch den Zusatzversicherer oder bei nicht ausreichenden Tarifen, Unterversicherung oder Selbstbehalten haftet der Patient ungeachtet abweichender - für den Fall einer Vollkostendeckung geltenden - Vereinbarung zwischen Krankenanstalt und Zusatzversicherung für alle Gebühren und Entgelte (Punkt 5) in voller Höhe gemäß Aushang bzw. gemäß Punkt 4.5.

...

Die Krankenanstalt hat durch Aushang über bestehende Direktverrechnungsverträge zu informieren.

...

10. Haftung und Schadenersatz

Die Krankenanstalt übernimmt keine Haftung für die ärztliche Behandlung des Patienten durch den von diesem gewählten hauptbehandelnden Arzt, seiner Erfüllungsgehilfen und der von ihm beigezogenen Konsiliarärzte. Der Patient entläßt die Krankenanstalt aus einer Haftung hiefür, ausgenommen einer vom Patienten zu beweisenden - Mithaftung der Krankenanstalt wegen groben Verschuldens oder Vorsatz.

Für die Haftung aus der ärztlichen Behandlung wird der Patient seinen von ihm gewählten hauptbehandelnden Arzt und seine Erfüllungsgehilfen, allenfalls die von ihm beigezogenen Konsiliarärzte heranziehen.

...

Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen treten mit 1. Februar 1999 in Kraft."

Als Beilage 3 wurde ein Schreiben der Bw an eine private Krankenversicherung betreffend eine Honorarrechnung über von Dr. K durchgeführte Behandlungen vorgelegt.

Beilage 4 war ein Bild mit der Aufschrift „*Ordination Prim. Dr. A. K*“ und Beilage 5 ein Kontoblatt Patientenbuchhaltung betreffend va Zentralpathologie.

Die Bp des FA gab zu diesem Schreiben am 17. Oktober 2005 folgende **Stellungnahme** ab:

"..."

ad 1. „Hausärzte“ der W. P.

Die Hausärzte der W. P. sind *nicht* Gegenstand der Berufung. Dieser Punkt kann daher auch *nicht* Erfolg versprechend sein. Ausgangspunkt für die Thematisierung des Punktes war die Berufung. In der Berufung wird ausgeführt, dass alle Ärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen nicht in Verbindung mit der W. P. stehen.

In der Stellungnahme des Berufungswerbers wird bestätigt, dass Hausärzte Pflegeleistungen (z. B. Blutabnahmen) und notfallsmedizinische Leistungen durchführen. Das Internet gibt Auskunft darüber, dass diese Hausärzte erste Anlaufstelle für die medizinische Versorgung und in Notfällen sind. Die Literaturmeinung geht dahin, dass selbst bei einem gespaltenen Vertragsverhältnis (einerseits Unterbringungsvertrag, andererseits Behandlungsvertrag), die Krankenanstalt zur Bereitstellung einer ärztlichen Grundversorgung verpflichtet ist. Darüberhinaus werden sie als *Konsiliarärzte* für die Belegärzte tätig.

In einem Aufsatz von Peter Steiner des Jahres 1998 wird inhaltlich zwischen einem Belegarzt und einem Konsiliararzt unterschieden. Lt. Steiner scheinen der Arzt und die Krankenanstalt

auch bei einem gespaltenen Vertragsverhältnis eine einheitliche medizinische Leistung zu schulden.

Ein Konsiliararzt und ein Belegarzt werden wie folgt definiert.

Definition „*Konsiliararzt*“

Wenn ein erstbehandelnder Mediziner aus Diagnosegründen, zur Festlegung der operativen Vorgangsweise, zu Therapiezwecken o.dgl. bei einem seiner Patienten einen oder mehrere andere Ärzte hinzuzieht, so wird von einem „*Konsilium*“ (d.h. einer Beratung mehrerer Ärzte über einen Krankheitsfall) gesprochen bzw. werden die zugezogenen Kollegen als „*Konsiliarärzte*“ bezeichnet.

Definition „*Belegarzt*“

Unter einem „*Belegarzt*“ wird grundsätzlich der Arzt verstanden, dem ein Krankenhaussträger vertraglich das Recht einräumt, Patienten – und zwar auch solche, die von ihm (also dem Belegarzt) selbst überwiesen worden sind – unter Inanspruchnahme von hierfür bereitzustellenden Räumen und Einrichtungen im Krankenhaus stationär zu behandeln.

Wenn der zur Konsultation beigezogene Arzt Vertreter eines medizinischen Sonderfaches ist, bleibt der beigezogene Arzt Bediensteter der Krankenanstalt. Die Konsiliartätigkeit ist Teil seiner Dienstpflichten. Der in der Krankenanstalt angestellte Konsiliararzt wird nicht frei-beruflich, sondern im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses oder zumindest arbeitnehmerähnlichen Verhältnisses tätig.

Das in der Stellungnahme angeführte VwGH-Erkenntnis ist im Zusammenhang mit den Sondergebühren der Primärärzte ergangen. Hier wurde zunächst geprüft, ob es sich bei den Einnahmen der Ärzte um so genannte Sondergebühren handelt. Ob Sondergebühren überhaupt eingehoben werden können, bestimmt der Landesgesetzgeber.

Der steuerrechtliche Tatbestand (sowohl Einkommensteuer als auch Umsatzsteuer) der Sondergebühren ist eine Anlassgesetzgebung. Der VwGH hat in Erkenntnissen des Jahres 1984 entschieden, dass die Behandlung von Sonderklassenpatienten als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltende Tätigkeit des Arztes anzusehen ist. Diese Erkenntnisse waren ausschlaggebend dafür, einen Ausnahmetatbestand für die Sondergebühren zu schaffen. Nach Ansicht der Bp kann dieser steuerrechtliche Ausnahmetatbestand und die betreffende Judikatur nicht auf das Belegarztsystem umgelegt werden.

Nach Ansicht der Bp handelt es sich bei den Honoraren der Patientenbuchhaltung um Entgelte von dritter Seite, die bei den Hausärzten den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

zuzurechnen sind. Auch dann, wenn ein Arbeitnehmer, der für seinen Arbeitgeber handelt, im eigenen Namen auftritt, wird der vom Arbeitnehmer ausgeführte Umsatz dem Arbeitgeber zugerechnet (*Kommentar zur Mehrwertsteuer, Scheiner/Kolacny/Caganek*). Bei der Konsiliararzttätigkeit ist keine Spaltung der Leistungserbringung (der Patient hat nur einen Vertragspartner: das Krankenhaus) zu unterstellen.

Die Umsätze der "Hausärzte" wurden bisher nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen. Der Prüfer würde in Bezug auf die Umsätze der "Hausärzte" eine "Verböserung" in Betracht ziehen.

ad 2. "Abteilung" für physikalische Medizin und Rehabilitation

Die Abteilung für physikalische Medizin und Rehabilitation ist *nicht* Gegenstand der Berufung. Dieser Punkt kann daher auch *nicht* Erfolg versprechend sein.

Herr Dr. A. K und Herr Dr. Ha. Ma. sind keine Arbeitnehmer der W. P.. Herr Dr. A. K und Herr Dr. Ha. Ma. sind an der W. P. sowohl als Belegarzt als auch als Konsiliararzt tätig. Lt. *Steiner* ist in privaten Krankenhäusern davon auszugehen, dass jedenfalls immer dann, wenn sich die dort tätigen Belegärzte gegenseitig konsultieren, die Konsultationen eine freiberufliche Tätigkeit darstellen.

Im Zuge der Erledigung der Erststellungnahme wurde die Patientenbuchhaltung nochmals durchgesehen. Der Prüfer stellte fest, dass im Jahr 2002 Honorarzahlungen betreffend physikalische Medizin in Höhe von € 220.578,17 ersichtlich sind und diese in der Finanzbuchhaltung nicht vorgefunden werden konnten. Der Berufungswerber gab bekannt, dass diese Honorare direkt Hrn. Dr. A. K als Konsiliararzt zuzurechnen sind. Eine entsprechende Kontrollmitteilung wurde verfasst.

ad 3. Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka

Die Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka ist Gegenstand der Berufung. Dieser Punkt kann daher auch Erfolg versprechend sein.

Tatsache ist, dass Herr Dr. Cz und Frau Dr. Ka keine Belegärzte sind.

Tatsache ist, dass sich die Röntgenordination im Erdgeschoss der W. P. befindet und sich vor dem Eingang der Röntgenordination nur der Hinweis "*Röntgen*" befand. Tatsache ist, dass der Röntgenordination auf der Homepage der W. P. so viel Platz eingeräumt wird, wie keiner anderen präsentierten ärztlichen Leistung, und von „*unserer*“ Ordination die Rede ist.

Tatsache ist, dass die Röntgenordination im Telefonverzeichnis der W. P. enthalten ist.

Tatsache ist, dass ein Kontrollanruf ergeben hat, dass sich eine Dame ausschließlich mit "Röntgen" gemeldet hat.

Die Bp ist nach wie vor der Ansicht, dass für den Patienten nicht eindeutig erkennbar war, mit wem er kontrahiert. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Außenwirkung im Umsatzsteuerrecht (dies wird nicht bestritten) liegen daher zwei Umsatzgeschäfte vor.

ad 4. Zentralpathologie

Die Zentralpathologie ist *nicht* Gegenstand der Berufung. Dieser Punkt kann daher auch *nicht* Erfolg versprechend sein. Der Prüfer wollte nur einen Nachweis, ob die Honorare der Zentralpathologie in die Finanzbuchhaltung übernommen wurden.

ad 5. Erlöse Bereitstellung Dr. N.

Die Erlöse Bereitstellung Dr. N. sind Gegenstand der Berufung. Dieser Punkt kann daher auch Erfolg versprechend sein.

Begünstigte Leistungen von Krankenanstalten sind nur solche Leistungen, die *unmittelbar* mit der Krankenbehandlung zusammenhängen. Das Wort unmittelbar ist richtlinienkonform als "*mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbunden*" auszulegen. Es stellt sich daher die Frage, ob die Aufbewahrung und der Transport von Präparaten *eng* mit dem Betrieb von Krankenhäusern verbunden sind.

In keiner der Bp bekannten demonstrativen Aufzählung der begünstigten Leistungen sind Aufbewahrungs- und Transportleistungen enthalten. Die Ressourcenbereitstellung könnte man unter Umständen unter die Überlassung von Einrichtungen und die Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an Ärzte subsumieren.

Bei richtlinienkonformer Interpretation könnte man auch die Aufbewahrung und den Transport von Präparaten als begünstige Leistungen ansehen."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinsentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Der UFS lud die Parteien zu einem **Erörterungsgespräch** am 24. Juni 2009. Bei diesem Erörterungsgespräch wurden einige (bereits verfahrensgegenständliche) Streitpunkte außer Streit gestellt und von der Amtspartei (neu) vorgebracht, dass die durchgeföhrten Rechnungsberichtigungen nicht anzuerkennen seien, da nicht die Leistungsempfänger, die Patienten, die berichtigten Rechnungen erhalten hätten, sondern die privaten Krankenversicherer (die auch die ursprünglichen Rechnungen erhalten hatten).

In der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs wurden folgende Ergebnisse festgehalten:

„Ergebnisse:

Röntgeninstitut: Keine Einigung.

Rechnungsberichtigung: Keine Einigung.

Dr. N.: Kein Einwand der Amtspartei gegen Stattgabe.

Forderungen im SonderBV: Nicht relevant.

Jubiläumsgeldrückstellung: Faktenfrage, wird von Amtspartei überprüft.

Rückstellung Dr. M. : Kein Einwand der Bp gegen Stattgabe.

Verböserung „*Hausärzte*“: Keine Einigung.

Vorläufige Veranlagung 2003: Keine Einigung.“

Am 12. August 2009 brachte der Bw als Reaktion auf das Erörterungsgespräch folgenden **Schriftsatz** ein:

„...A) Stellungnahme zu vom Finanzamt im Erörterungsgespräch vom 24.06.2009 erstmalig vorgebrachten rechtlichen Argumenten und Rechtsrügen

B) Einschränkung der Berufung

...

A 1) Berufungspunkt Tz.16 - Rechnungsberichtigung

Im Betriebsprüfungszeitraum hat die abgabenpflichtige Gesellschaft erkannt, dass bei der Weiterverrechnung ärztlicher Fremdleistungen umsatzsteuerlich falsch vorgegangen wurde.

Die Leistungen der Röntgenordination Univ.Prof.Dr. Cz – Dr. Ka wurden fälschlicherweise als umsatzsteuerpflichtige Eigenleistungen mit 10 % Umsatzsteuer verrechnet statt als fremde ärztliche Leistung als durchlaufenden Posten behandelt (siehe auch Punkt 16.5.1. der Berufungsschrift vom 31.05.2005).

Nach Erkennen des Irrtums wurden im April 2002 gemäß § 11 (12) UStG iVm § 16 (1) UStG berichtigte Rechnungen ausgestellt, die einen Umsatzsteuerausweis nicht mehr enthielten (Beilage ./8 bis Beilage ./13 zur Berufungsschrift vom 31.05.2005). Die Rechnungsberichtigungen wurden ebenso wie die vorherigen Sammelrechnungen an die jeweiligen

Krankenversicherer als Sammelkorrekturrechnung gerichtet, wobei detailliert in den Beilagen die jeweiligen Patienten/Leistungsempfänger genannt wurden.

Das Finanzamt vertritt nun neu die Auffassung, dass diese Rechnungsberichtigungen nicht an die jeweiligen Krankenversicherer gerichtet werden hätten dürfen, sondern an die jeweiligen Patienten als Leistungsempfänger. Dadurch sei die Rechnungsberichtigung unwirksam und es bleibe bei der formalen Steuerschuld gemäß § 11 (12) UStG. Eine Wortinterpretation des § 11 (12) UStG gebiete, dass eine rechtswirksame Rechnungsberichtigung an den Empfänger der persönlichen Leistung persönlich gerichtet werden müsse.

Diese Auffassung ist aus den folgenden Gründen rechtsirrig:

Bei Aufnahme eines Patienten in die W. P. wird zwischen dem Patienten und der W. P. Betriebs GmbH & Co KG (Bw) eine Patientenvereinbarung abgeschlossen (bereits vorgelegt unter ./1 zur Berufungsschrift, hier nochmals vorgelegt unter ./20). Ohne Abschluss einer Patientenvereinbarung wird ein Patient nicht aufgenommen. Gemäß Punkt 6 Abs 2 der Patientenvereinbarung wird die Bw vom Patienten ermächtigt, die durch die gesetzliche Versicherung und/oder private Krankenversicherung abgedeckten Gebühren und Honorare direkt mit diesen zu verrechnen. Mit geringen Ausnahmen sind die Patienten in der gesetzlichen Sozialversicherung krankenversichert und haben zusätzlich eine private Krankenversicherung für Behandlung in Krankenanstalten abgeschlossen. Die Patienten/Leistungsempfänger mit obgenanntem Versicherungsschutz sind in der Praxis nicht daran interessiert, dass mit ihnen persönlich abgerechnet wird, weshalb faktisch in 100 % aller Fälle obgenannte Ermächtigung an die Bw erteilt wird.

Weiters legen die Patienten/Leistungsempfänger noch vor Abschluss der Patientenvereinbarung eine Kostenübernahmserklärung ihres privaten Krankenversicherers vor (Muster Beilage /21 und /22). Durch Annahme dieser Kostenübernahmserklärung wird die vom Patienten vertraglich erteilte Ermächtigung zur Verrechnung mit seinem privaten Krankenversicherer zur vertraglichen Vereinbarung zwischen der leistenden privaten Krankenanstalt und dem privaten Krankenversicherer, des Inhalts, dass die Verrechnung und Abrechnung direkt zwischen der Bw und dem Versicherer zu erfolgen hat.

In den letzten Jahren abgeschlossene Rahmenverträge zwischen den privaten Krankenversicherern und den Krankenanstalten sehen sogar vor, dass eine Verrechnung zwischen Krankenanstalt und Patient zu unterbleiben hat, dass insbesondere von Krankenversicherer nicht bezahlte Beträge nicht an den Patienten belastet werden dürfen.

Aus den angeführten Gründen erfolgt die Verrechnung, Abrechnung und Rechnungslegung direkt mit dem Krankenversicherer.

Die an den privaten Krankenversicherer gerichteten Rechnungen enthalten selbstverständlich den Namen des Leistungsempfängers, den Leistungszeitraum, die Art der erbrachten Leistungen. Für jeden Behandlungsfall werden zwei Rechnungen erstellt, und zwar eine für die Eigenleistung der Krankenanstalt mit Anführung der Umsatzsteuer und die zweite Rechnung für Leistungen Dritter (Ärzte, sonstige Behandler, sonstige Institute) mit Anführung des Leistungserbringers mit unmissverständlicher Anführung des Umstandes, dass diese Verrechnung im Namen und auf Rechnung der jeweiligen dritten Leistungserbringer erfolgt und die jeweiligen Entgelte als durchlaufende Posten an diese Personen bzw. Institutionen weitergeleitet werden. Die Rechnungen werden von den Krankenversicherern minutiös kontrolliert.

Mit dem Patienten/Leistungsempfänger direkt wird nur in der verschwindenden Zahl von Fällen verrechnet bzw. abgerechnet, wenn die gesetzliche Sozialversicherung oder der private Krankenversicherer die Kostenübernahme ablehnt oder der Patient/Leistungsempfänger von vornherein erklärt, Selbstzahler zu sein.

Angesichts dieser Vertragslage hat die Bw die durchzuführenden Sammel-Rechnungsberichtigungen mit berichtigtem Steuerausweis ebenfalls an die Krankenversicherer - wie die vorhergehenden Rechnungen gerichtet. Die Berichtigung erfolgte durch schriftliche Mitteilung der Korrekturpunkte, wobei in der berichtigten Sammel-Rechnung auf die ursprüngliche Rechnung hingewiesen wurde (*UStR Rz 1533, ebenso Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 11 Tz 126*), und auch in der Beilage wieder die Patienten, mit den seinerzeitigen Rechnungsdetails angeführt wurden. Berichtigungen in Form von Sammelrechnungen oder Sammelergänzungen sind zulässig (*UStR Rz 1534, ebenso Ruppe, a.a.O.*).

Wenn nun das Finanzamt die Meinung vertritt, dass die Rechnungsberichtigung an den Leistungsempfänger selbst zu richten gewesen wäre, so übersieht das Finanzamt die in den *UStR 2000, Abschn 11, Tz 1507, 1. Satz* geäußerte Rechtsmeinung:

"Werden die Rechnungen nicht an den Leistungsempfänger selbst oder an seinen Bevollmächtigten adressiert (Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder, Hausverwalter), so muss aus der Rechnung hervorgehen, für wen die Leistung bestimmt war". Daraus erhellt, dass Rechnungen keineswegs unbedingt an den Leistungsempfänger selbst oder allenfalls an seinen Bevollmächtigten adressiert werden müssen, Rechnungen also sehr wohl auch an andere Stellen adressiert werden können. Zur Rechtswirksamkeit muss allerdings aus der Rechnung hervorgehen, für wen die Leistung bestimmt war. Dies trifft im vorliegenden Fall vollinhaltlich zu.

Es ist unerfindlich, warum für Rechnungsberichtigungen andere Grundsätze gelten sollen. Im Gegenteil: Zur Sicherung des Steueraufkommens müssen die Rechnungsberichtigungen klarerweise an die gleichen Empfänger gerichtet werden, wie die ursprünglichen Rechnungen selbst.

Ergänzend sei angeführt:

Eine Gefährdung des Steueraufkommens kommt in concreto generell nicht in Frage, da sowohl Patienten/Leistungsempfänger als auch Krankenversicherer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Wenn EuGH 19.09.2000, Rs. *C-454/98 "Schmeink und Cofreth"*, ÖStZB 2001, 206 immer eine Berichtigung zu Unrecht in Rechnung gestellter Mehrwertsteuer zulässt, jedenfalls dann wenn der Aussteller der Rechnung die Gefährdung des Steueraufkommens rechzeitig beseitigt hat, so ist dies im konkreten Fall unnötig, da ein Vorsteuerabzug überhaupt nicht in Frage kommt. Bei § 11 (12) UStG ist im Vordergrund deshalb eine teleologische Interpretation des Berichtigungsvorgangs.

A 2) Zu dem im Erörterungsgespräch vom 24.06.2009 diskutierten Punkt "Hausärzte" der W. P. muss ebenfalls ergänzend Stellung genommen werden:

Hingewiesen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf Punkt 1. der Vorhaltsbeantwortung vom 27.06.2005. Das Finanzamt beruft sich bei seiner abgabenrechtlichen Beurteilung auf den zivilrechtlichen (!) Artikel: *Steiner, Zur inhaltlichen Unterscheidung zwischen Belegarzt und Konsiliararzt, RdM 1998, 70.* Dieser Artikel ist, wie sich zeigen wird, für die in Rede stehende Tätigkeit der Hausärzte der Bw als Konsiliarärzte unanwendbar. Dieser Artikel geht auf jene Fälle ein, in denen (öffentliche) Krankenanstalten Ärzten gestatten, Krankenbetten mit ihren Patienten zu belegen („Belegärzte“) und ihre Behandlung mit anderen Ärzten („Konsiliarärzte“) durchzuführen. Zitat aus dem Artikel: „*Wenn in concreto die mit dem Rechtsträger der Krankenanstalt getroffene vertragliche Vereinbarung den Konsiliararzt zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet und er seine Dienstleistung dabei nicht nach seinem eigenen Plan und mit seinen eigenen Betriebsmitteln, sondern mit den Einrichtungen des Krankenhauses erbringt, so ist dies zweifellos als ein deutlicher Hinweis auf eine dienstvertragliche Eingliederung des Arztes in den Betriebsorganismus zu begreifen. Einer solchen Einschätzung als Dienstnehmer tut – solange der Konsiliararzt zumindest der stillen Autorität des Dienstgebers unterliegt – eine Weisungsfreiheit in fachlicher Hinsicht keinen Abbruch, da auch der Konsiliararzt zur unmittelbaren Ausübung seines Berufes nach § 22 Abs 2 Ärztegesetz verpflichtet ist.*“

Davon kann im konkreten Fall keine Rede sein. Die in Rede stehenden Hausärzte stehen jedoch zwar in einem Dienstverhältnis zur Bw und werden hiefür entlohnt, bei ihrer

nebenberuflichen konsiliarärztlichen Tätigkeit für Belegärzte (Hauptbehandler) gibt es keine mit der Bw bestehende vertragliche Vereinbarung zur Arbeitsleistung und auch klarerweise keine Entlohnung von der Bw . Mit anderen Worten: Was die angestellten Hausärzte außerhalb ihrer Dienstzeit tun, bleibt ihnen überlassen. Sie können als Belegärzte oder als Konsiliarärzte in dieser oder in anderen Krankenanstalten tätig werden, die Bw ist für allfällige nebenberufliche Tätigkeiten ihrer Mitarbeiter nicht zuständig. Für die in Rede stehende entfaltete Tätigkeit als Konsiliararzt unterliegen sie keiner Autorität der Bw , weder einer lauten noch einer stillen.

Für ihre Tätigkeiten übernimmt die Bw auch keine Haftung, da diese Tätigkeit auch von der Bw weder beeinflusst wird, noch verantwortet wird. Die nebenberufliche Tätigkeit der Hausärzte beruht nur auf ihrer Bestellung als Konsiliarärzte durch den Hauptbehandler, dem ebenfalls unabhängigen Belegarzt. Von einer Eingliederung in den Organismus in die Bw bei dieser nebenberuflichen Tätigkeit kann keine Rede sein. Soweit zur Feststellung, dass der von der BP zitierte Fachartikel einen völlig anderen Sachverhalt betrifft. Überdies ist generell festzuhalten, dass zivilrechtliche Fachartikel betreffend zivilrechtliche Haftungsverhältnisse für das Entstehen einer Umsatzschuld von sehr geringer Bedeutung sind.

Von entscheidender Bedeutung ist vielmehr auch hier die zwischen den Patienten und der Bw vor seiner Aufnahme abgeschlossene schriftliche Patientenvereinbarung (./20):

Gemäß Punkt II. 2. schuldet die Bw dem Patienten (nur) die stationäre Verpflegung und Beherbergung.

Gemäß Punkt II 5. ist zwischen dem Patienten und dem behandelnden Arzt ein gesonderter Behandlungsvertrag abzuschließen. Der behandelnde Arzt handelt in eigenem Namen und auf eigene Rechnung; er wird demnach unabhängig von der W. P. tätig. Der behandelnde Arzt ist ermächtigt, für die Erbringung der ärztlichen Behandlungsleistungen, weitere nachgeordnete Ärzte, Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen zu beauftragen. Auch die vom behandelnden Arzt beauftragten nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte, Institute und sonstige Erfüllungsgehilfen handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bzw. im Namen und auf Rechnung des behandelnden Arztes, nicht aber der W. P. . Der behandelnde Arzt ist weiters ermächtigt, Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen bei der W. P. zu beauftragen bzw. anzuordnen.

Die W. P. haftet deshalb unter keinen Umständen für Schäden, die durch irgendein Verhalten des behandelnden Arztes, eines weiteren nachgeordneten Arztes, eines Konsiliararztes oder eines sonstigen Erfüllungsgehilfen in oben genannten Sinn verursacht werden.

Mit Abschluss dieser Patientenvereinbarung kann beim Patienten/Leistungsempfänger kein Zweifel darüber bestehen, dass ärztliche Behandler und andere Behandler, welcher Art auch immer, nicht im Namen der oder für die W. P. tätig werden. Klarer als in dieser Vereinbarung kann man es nicht mehr ausdrücken. Jeder angeblich existierende andere Anschein ist konstruiert und nicht existent.

Es kann deshalb keinem Zweifel unterliegen, dass in Rede stehende Leistungen nicht der Bw zugerechnet werden können und somit keine Umsatzsteuer auslösen.

Ad B) Einschränkung der Berufung

Die Berufung wird hinsichtlich des Punktes Tz 35 Jubiläumsgeld- Rückstellung eingeschränkt. Obgleich die Meinung des Finanzamts unzutreffend ist, erfolgt die Einschränkung wegen eines Missverhältnisses zu den entstehenden Verfahrens- und Vertretungskosten.“

Beigelegt waren 2 Schreiben von privaten Krankenversicherungen an die Bw betreffend Kostenübernahme für einen versicherten Patienten (Kostenübernahme, Kostenverpflichtungs-erklärung).

Bei der **mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat** des UFS am 9.12.2009 legte der steuerliche Vertreter der Bw folgende Erklärung des Dr. Cz vor:

„...Betrifft: Auskunftsersuchen in Bezug auf die W. P. -Betriebs GmbH & Co KG

Zur Vorlage beim Unabhängigen Finanzsenat für Wien (UFS Wien) gebe ich als Auskunftsperson folgende eidesstattliche Erklärung ab:

Die Fragen werden gestellt von Dr. Stb ...

Frage: In welcher Form werden Sie als Radiologe tätig?

Ich betreibe eine Röntgenordination in den Räumlichkeiten der W. P. . Die Ordination ist gekennzeichnet in Form von Anzeigetafeln sowie an der Innenseite und an den Eingängen zu den Räumlichkeiten der Ordination. Es besteht ein Kassenvertrag seit 1976. Ein weiterer Kassenvertrag besteht für Frau Dr. E. Ka seit 1987. Sämtliche Gerätschaften sind mein Eigentum und im Eigentum von Frau Dr. Ka. Alle Untersuchungen (konventionelle Radiologie, Ultraschall, Computertomographie) erfolgen auf eigene Rechnung. Diese Tatsache ist auch auf einer eigenen Tafel in der Röntgenordination bei der Rezeption ersichtlich.

Gemeinsam mit Frau Dr. Ka habe ich folgende Mitarbeiter: 5 radiologisch-technische Assistentinnen, 4 Sekretärinnen und eine Raumpflegerin.

Frage: Betreuen Sie nur stationäre Patienten von der Bw oder auch andere Patienten?

Es werden sowohl stationäre Patienten als auch Patienten (externe Patienten) betreut, da eine ambulante Kassenordination besteht.

Frage: Kann jemand, der Ihre ärztliche Leistung in Anspruch nimmt, im Zweifel sein, ob es sich um eine eigene Ordination oder um eine Abteilung der W. P. handelt?

Da die Ordination mehrfach mit Tafeln gekennzeichnet ist, ist unter der Voraussetzung, dass der Hilfesuchende oder Patient im Stande ist zu lesen – ein Zweifel nicht möglich.

Frage: Wie ist es möglich, dass von 4 befragten Belegärzten der W. P. einer sagt, er schicke seine Patienten in die „*Röntgenabteilung*“?

Da die Anforderungen für Röntgenuntersuchungen bei stationären Patienten vom zuweisenden Arzt auf der Station stattfinden, muss der Arzt die Röntgenordination nicht notwendigerweise kennen. Auf den Anforderungsschein schreibt der behandelnde Arzt nur das zu untersuchende Organ und gelegentlich die Untersuchungstechnik.

Frage: Ist es möglich, dass bei einem telefonischen Anruf in Ihrer Ordination der Eindruck entsteht, dass es sich nicht um eine Röntgenordination handelt? Mit anderen Worten: Wie melden sich telefonisch Ihre Assistentinnen?

Unsere Assistentinnen melden sich mit: „*Röntgenordination Cz – Ka*“. Bei Anrufen von externen Stellen bzw. externen Anrufern, sei es Ärzte oder seien es Patienten, melden sich meine Mitarbeiterinnen kontrolliert – immer so. Bei Anrufern am Haustelefon, also Anrufen, die nur interne auslösen können, haben die Mitarbeiterinnen den gleichen Auftrag, sich ebenso zu melden. Wenn ich allerdings nochmals befragt werde, ob es denkmöglich sei, dass sich eine Mitarbeiterin einmal nur mit der Kurzbezeichnung „*Röntgen*“ gemeldet hat, so kann ich das nicht ausschließen, allerdings höre ich auch Anrufe – oft daneben stehend immer mit und kann nur sagen, dass sich die Mitarbeiterinnen an unsere Anweisungen halten.

Frage: Wie sehen die Ergebnisse Ihrer ärztlichen Leistungen, also die Befunde aus?

Die Ergebnisse der Befundung werden von Frau Dr. Ka und von mir auf Vordrucken und Briefpapier unserer Ordination ausgegeben.

Frage: Kann der Leser des Befundes oder der Leser von Röntgenbildern etc. den Eindruck haben, dass die W. P. tätig geworden ist?

Nein, weil auch die Röntgenfilme die Ordination Prof. Cz – Ka als Leistungsempfänger ausweisen.“

Weiters wurde im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem UFS von Seiten der Bw eine Stellungnahme vorgelegt, wonach der führende deutsche Umsatzsteuerkommentar (*Rau-Dürrwächter - Flick - Geist*) die Ansicht vertrete (*§ 10 Anm 300*), dass Behandlungsgelder (im Einzelfall 75 %), die das Krankenhaus im Namen und für Rechnung des Krankenhausarztes erhebt, durchlaufende Posten darstellen. Als Rechtsquelle werde im Umsatzsteuerkommentar das *RFH-Urteil vom 27.10.1939 – V 308/39, RStBL 1940, 176* zitiert, welches als Beilage vorgelegt wurde. Somit sei ein analoger Rechtsfall bereits vor

In der **Niederschrift** über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 9.12.2009 wurde festgehalten:

„...Ergänzend wird folgendes vorgebracht:

Behandlungsgelder:

Dr. Sh:

Ich lege dem Berufungssenat einen Aktenvermerk vom 7.1.2009 vor, aus dem sich ergibt, dass bereits der führende deutsche Umsatzsteuerkommentar *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist* die Ansicht vertreten hat, dass – unter Bezugnahme auf ein *RFH Urteil vom 27.10.1939 – Behandlungsgelder*, die das Krankenhaus im Namen und für Rechnung des Krankenhausarztes erlegt, durchlaufende Posten darstellen.

Dr. Stb:

Ich verweise nochmals darauf, dass den Patienten stets bewusst sein musste, dass die Behandlung nicht im Namen und für Rechnung der W. P. vorgenommen wurde, sondern Dr. Cz bzw Frau Dr. Ka stets nach außen hin Vertragspartner der Patienten waren. Dies ergibt sich auch aus einem beispielhaft vorgelegten Röntgenbefund, wobei im Briefkopf ausdrücklich das Röntgeninstitut angeführt war. Dieser Befund stammt vom 19.12.2003; alle Befunde davor und danach wurden aber in gleicher Weise auf gleichem Briefpapier erstellt.

Mag. Z.:

Es wird beantragt, auch Befunde für die Jahre davor beizuschaffen.

Das Finanzamt vertritt unverändert die Ansicht, dass im gegenständlichen Fall zwei Vertragsverhältnisse vorliegen; verwiesen wird auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sowie in der Stellungnahme hierzu.

Dr. Stb:

Ich verweise weiters auf den Behandlungsvertrag hin, den Patienten unterschreiben müssen, wenn sie stationär aufgenommen werden. Auch hieraus ist erkennbar, dass den Patienten bewusst gewesen sein muss, einen Vertrag nur mit dem Röntgeninstitut abgeschlossen zu haben.

Prof. Dr. Cz ist an der Teilnahme an der heutigen Verhandlung leider verhindert; ich lege aber dem Berufungssenat eine von ihm verfasste, mit 3.12.2009 datierte eidestaatliche Erklärung vor, aus der sich ebenfalls ergibt, dass unser Berufungsbegehrn zutreffend ist.

Mag. Z. :

Die Außenwirkung, die im Umsatzsteuerrecht entscheidend ist, ist von den Vertragspartnern gestaltbar. Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes ist nach Ansicht des Finanzamtes ersichtlich, dass der Patient nicht wusste, dass er nicht mit dem Spital kontrahiert hat.

Dr. Sh:

Nochmals verwiesen wird auf den zitierten deutschen Umsatzsteuerkommentar, demzufolge entscheidend ist, wer aus den Vertragsverhältnissen berechtigt und verpflichtet ist. Diese Rechtsansicht wird von sämtlichen vorliegenden Kommentaren vertreten.

Mag. Z. :

Gerade nach dem zitierten Umsatzsteuerkommentar ist ersichtlich, dass allein entscheidend das Auftreten nach außen ist.

Rechnungsberichtigung:

Der Referent verliest Teile des Erörterungsgespräches, aus denen hervorgeht, dass das Finanzamt erstmals beim Erörterungsgespräch das Problem der Rechnungsberichtigung releviert hat.

Mag. Z. :

Das Finanzamt hält diesen Punkt nicht mehr aufrecht.

Konsiliarärzte:

Dr. Stb:

Zum Streitpunkt "*Hausärzte als Konsiliarärzte*" führe ich aus, dass die Verrechnung wie folgt vor sich geht:

Der Belegarzt sucht sich einen Arzt seiner Wahl aus, der ihn zB bei der Nachbehandlung unterstützt. Dieser Arzt kann ein Hausarzt sein, muss es aber nicht sein. Betonen möchte ich,

dass die Tätigkeit des Arztes stets außerhalb seiner regulären Dienstzeit erfolgt. Der Belegarzt vereinbart mit dem Konsiliararzt ein Honorar; die Abrechnung erfolgt sodann gegenüber der Versicherung, die naturgemäß gelegentlich Streichungen der Honorarhöhe durchführt. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Versicherung das OK zum Honorar gibt, erfolgt in der Verrechnung des Spitals die Gutschrift des Honorars vom Belegarzt, die Belastung des Subhonorars an den Konsiliararzt und beim Konsiliararzt selbst die Gutschrift seines Honoraranteiles.

Die Situation kann bei manchen Operationen eine andere sein, bei denen der Assistenzarzt das Honorar direkt von der Versicherung gutgeschrieben bekommt.

Gr. Bp.:

Verwiesen wird auf den USt-Kommentar *Kolacny/Scheiner/Caganek*, aus dem hervorgeht, dass eine Umsatzzurechnung an den Arbeitgeber auch dann erfolgt, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen auftritt.

Da Finanzamt beantragt daher, die aktenkundigen Beträge der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Dr. Sh:

Verwiesen wird nochmals darauf, dass Unternehmer nur der sein kann, der aus dem zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet wird. Dies ist jedenfalls nicht die W. P. .

Dr. Stb:

Betenen möchte ich nochmals, dass die als Konsiliarärzte tätigen Hausärzte außerhalb ihrer Dienstzeit agieren; überdies möchte ich feststellen, dass die beiden Ärzte Dr. Ha. Ma. und Dr. A. K in keinem Dienstverhältnis zur W. P. stehen, weshalb die Umsätze jedenfalls nicht bei der W. P. zu erfassen sind.

Gr. Bp.:

Dies ist zutreffend; diese beiden Ärzte sind auch nicht in der Aufstellung enthalten. Diese beiden Beträge unterliegen daher nicht dem zusätzlich gestellten Antrag.

...

Herr Bp.:

Das Finanzamt beantragt weiters, die Behandlungsverträge in anonymisierter Form für den gesamten Berufungszeitraum vorzulegen.

Dr. Stb

Die Behandlungsverträge waren immer ident mit dem nunmehr dem Finanzamt vorliegenden Vertrag; überdies sind die Behandlungsverträge aus der Homepage der W. P. ersichtlich. ..."

Vorgelegt wurde auch ein nicht ausgefüllter Vordruck der Bw betreffend „Leistungsverrechnung/Datenschutz“, wonach der Patient die Krankenanstalt zur direkten Leistungsverrechnung mit seiner Krankenversicherung ermächtigt

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Jubiläumsgeldrückstellung

Die Bw hat mit Schreiben vom 12.8.2009 die Berufung insofern eingeschränkt, als die Feststellungen der Bp betr. Jubiläumsgeldrückstellung nicht mehr bekämpft werden. Diese Feststellungen (siehe Tz 35 Bp Bericht) werden daher der Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

2. Forderungen an die Bw im Sonderbetriebsvermögen

Diese Feststellungen im Bp Bericht (siehe Tz 33) sind kein Spruchbestandteil und daher nicht rechtsmittelbar. Auf die betreffenden Ausführungen in der Berufung braucht daher nicht eingegangen werden.

Diese Rechtslage wurde im Erörterungsgespräch am 24.6.2009 dargelegt und von den Parteien zur Kenntnis genommen.

3. Assistenz- und Pflegeleistungen für Dr. N. (siehe Tz 17 Bp-Bericht)

In diesem Punkt steht folgender Sachverhalt fest.

Der Bw wurden von Dr. N. Bereitstellungs- und Überbringungskosten gutgeschrieben.

Dr. N. ist Pathologe und Histologe und erbringt als externer Facharzt Befundungsleistungen für Patienten jeweils im Auftrag des hauptbehandelnden Wahlarztes. Er untersucht in seiner Ordination/Labor und erstattet einen Befund. Die Leistung der Bw besteht in einer Assistenzleistung, nämlich der Bereitstellung von medizinischem Gerät und in der vorübergehenden Kühlung des Untersuchungsgutes. Die Abholung wird von Dr. N. selbst durchgeführt. Für die Assistenzleistungen erhält die Bw von Dr. N. Gutschriften.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt.

§ 10 (2) Z 15 UStG idgF: „Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

15. die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.“

Begünstigt sind nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhängen. Die Umsätze dürfen im Wesentlichen nicht dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. Zu diesen Umsätzen gehören – unter den vorstehend angeführten Voraussetzungen – insbesondere die auf ärztliche Anordnung erfolgende Vornahme von – und der Untersuchung und der vorbeugenden Beobachtung der Patienten dienenden – medizinischen Analysen durch ein anstalts-eigenes Labor.

Im ggstdl Fall handelt es sich um typische Nebenleistungen einer Krankenanstalt, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Krankenbehandlung stehen. Es liegt keine eigenständige Transportleistung vor, auch wenn die Leistungsbezeichnung idR „*Bereitstellungs- und Überbringungskosten*“ lautete.

Nach Auffassung des UFS ist die Assistenzleistung, nämlich die Bereitstellung von medizinischem Gerät und die vorübergehende Kühlung des Untersuchungsgutes begünstigt, da sie mit dem Betrieb der Krankenanstalt eng verbunden ist.

Im Erörterungsgespräch am 24.6.2009 erklärte die Amtspartei, keinen Einwand gegen eine Stattgabe in diesem Punkt zu haben.

Der Berufung war daher insofern Folge zu geben.

4. Rückstellung Dr. M. (siehe Tz 36 Bp Bericht)

Im Jahr 2000 wurde von der Bw eine sonstige Rückstellung in Höhe ATS 220.000,-- (€ 15.988,02) in die Bilanz aufgenommen und bis zum Jahr 2002 fortgeführt.

Die per 31.12.2002 bestehende Rückstellung für das Ergebnis des arbeitsgerichtlichen Verfahrens mit Dr. M. wurde von der Bp gewinnerhöhend aufgelöst.

Gemäß Pkt VI des gerichtlichen Vergleiches vor dem Arbeits- und Sozialgericht Wien vom 22.2.2001 erhält Dr. M. von der Bw als Kostenersatz für erforderliche Planungs-, Umzugs-, Umbau- und Adaptierungskosten einen Betrag von ATS 500.000,-- netto. Dieser Betrag wird

dergestalt geleistet, dass die Bw verpflichtet ist, Professionistenrechnungen, die direkt an sie zu fakturieren sind, bis zum Betrag von ATS 500.000,-- netto zu bezahlen. Die Bw verpflichtete sich, den Dr. M. im Zusammenhang mit dieser Zahlungspflicht (auch im Hinblick auf deren pünktliche Erledigung) schad- und klaglos zu halten.

Diese Verpflichtung ist 2003/2004/2005 schlagend geworden:

Dr. M. übersiedelt mit seiner Ordination in andere Räumlichkeiten in einen anderen Trakt der Bw und erhält einen Kostenersatz für Planungs-, Umzugs-, Umbau- und Adaptierungskosten in seinen neuen Ordinationsräumlichkeiten in der Bw . Der Vergleichsbetrag gelangte 2003/2004/2005 in Teilbeträgen zur Auszahlung.

Die Rückstellung wurde daher zu Recht gebildet. Sie ist nicht gewinnerhöhend aufzulösen.

Im Erörterungsgespräch am 24.6.2009 erklärte die Amtspartei, keinen Einwand gegen eine Stattgabe in diesem Punkt zu haben.

Der Berufung war daher insofern statt zu geben.

5. Rechnungsberichtigung

Bis zum Erörterungsgespräch war unstrittig, dass die Rechnungen (abgesehen von der Umsatzsteuerberichtigung für die ärztlichen Leistungen der Röntgenordination) grs berichtigt werden können, nur der Zeitraum der Rechnungsberichtigung wurde von der Bp korrigiert.

Der UFS teilt die in Tz 16 Bp Bericht vertretene Auffassung, dass die Rechnungsberichtigung gem § 11 Abs 12 UStG 1994 in Verbindung mit § 16 Abs 1 UStG 1994 idgF in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen hat, in dem die Berichtigung der Rechnung durchgeführt wurde. Die Rechnungsberichtigung (abgesehen von der Röntgenordination) wurde im Jahr 2002 durchgeführt und ist daher in diesem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen (s Tz 16 Bp Bericht).

Auch die Bw vertritt diese Auffassung (siehe Berufung).

Seit dem Erörterungsgespräch vom 24.6.2009 vertrat die Amtspartei die Auffassung, dass die durchgeführten Rechnungsberichtigungen nicht den gesetzlichen Erfordernissen genügen und daher nicht anzuerkennen seien. Eine Rechnungsberichtigung habe nämlich gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung zu erfolgen. Empfänger der Leistung war der Patient. Daher müsse die Rechnungsberichtigung an ihn gerichtet sein. Ansonsten sei sie unwirksam.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 9.12.2009 führte die Amtspartei aus, dass dieser Punkt nicht mehr aufrecht erhalten werde. (Siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung).

Der UFS vertritt aus folgenden Gründen ebenfalls die Ansicht, dass die durchgeführten Rechnungsberichtigungen den gesetzlichen Erfordernissen entsprechen.

Unbestritten Sachverhalt:

Die Rechnungen der Bw werden als Sammelrechnung an die jeweiligen Krankenversicherer gesendet. In den Beilagen werden die jeweiligen Leistungsempfänger (Patienten) detailliert genannt. Zwischen dem Patienten und dem Krankenversicherer besteht eine Ermächtigung, dass die Rechnungen an den Krankenversicherer gesendet werden.

Die Rechnungsberichtigungen werden ebenfalls an den Krankenversicherer gesendet.

Rechtliche Würdigung:

Die UStR 2000, Tz 1507 sehen im Zusammenhang mit Name und Anschrift des Leistungsempfängers bei Rechnungen folgendes vor:

„Werden die Rechnungen nicht an den Leistungsempfänger selbst oder an seinen Bevollmächtigten adressiert (Rechtsanwalt, Wirtschaftstreuhänder, Hausverwalter), so muss aus der Rechnung hervorgehen, für wen die Leistung bestimmt war.“

Dieser Rechtsmeinung des BMF folgend müssen Rechnungen nicht unbedingt an den Leistungsempfänger selbst adressiert sein. Sie können auch an seinen Bevollmächtigten oder andere Personen adressiert sein, es muss allerdings aus der Rechnung hervorgehen, für wen die Leistung bestimmt ist.

In diesem Fall erhält der Bevollmächtigte (der Krankenversicherer) die Rechnungen. Aus diesen geht hervor, wer die Leistungsempfänger (Patienten) sind.

Gem § 11 Abs 12 UStG hat eine Rechnungsberichtigung *gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung* zu erfolgen.

Strittig ist, ob nun auch die Rechnungsberichtigung dem Bevollmächtigten des Leistungsempfängers zugesendet werden kann um rechtswirksam zugegangen zu sein.

Es wäre nicht nachzuvollziehen, warum die ursprüngliche Rechnung zwar dem Bevollmächtigten zugehen kann, die Rechnungsberichtigung aber dann nur dem Leistungsempfänger. Es ist viel verständlicher, dass die Rechnungsberichtigung an den gleichen Empfänger gerichtet wird wie die ursprüngliche Rechnung.

Da wie oben erwähnt der Rechnungsempfänger auch ein Bevollmächtigter sein kann und in diesem Fall auch ist, ist auch die Rechnungsberichtigung an den Bevollmächtigten zu senden.

Der BHF hat in seiner Entscheidung vom 25.2.1993 (V R 78/88) erwähnt, dass es genügt, wenn berichtigte Rechnungen dem Vertreter oder Treuhänder des Leistungsempfängers zugehen.

Deshalb ist eine rechtswirksame Berichtigung auch dann gegeben, wenn die Berichtigung an den Bevollmächtigten gesendet wird.

6. Dr. K und Dr. Ma.

Diese beiden Ärzte sind keine Arbeitnehmer der W. P. . Sie sind an der W. P. sowohl als Belegarzt als auch als Konsiliararzt tätig. Sie stehen in keinem Dienstverhältnis zur W. P. stehen. Ihre Umsätze sind nicht bei der W. P. zu erfassen.

Diese Ansicht teilt nunmehr auch die Amtspartei. (Siehe Stellungnahme der Bp vom 17.10.2005 und Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat).

Diese Ärzte sind daher vom Antrag auf Verböserung (Punkt „*Hausärzte*“) nicht umfasst.

7. Röntgeninstitut (siehe Tz 16 Bp Bericht)

Folgender Sachverhalt steht fest.

In der Bw befindet sich im EG die selbständige Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka in der Rechtsform einer GesnbR.

Es handelt sich um eine selbständige Facharztordination, die am Haupteingang der Bw mit den üblichen Ordinationsschildern gekennzeichnet ist. In der Bw befinden sich noch eine Reihe anderer selbständiger Facharztordinationen.

Bei der Bw handelt es sich um ein privates Belegspital. Das bedeutet, dass ein Privatpatient um Aufnahme und Unterbringung im Spital ersucht und bei seiner Aufnahme einen (von der Bw unabhängigen und selbständigen) von ihm vorher gewählten hauptbehandelnden Arzt bekannt gibt. Der Behandlungsvertrag wird vom Patienten mit seinem Wahlarzt abgeschlossen; er umfasst auch Konsiliarärzte, Erfüllungsgehilfen und nachgeordnete Ärzte. Der frei gewählte hauptbehandelnde Arzt wird im Aufnahmeblatt festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Er bestellt und beauftragt als Erfüllungsgehilfen weitere behandelnde Ärzte (anderer Fachrichtung); auch diese sind von der Bw völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computertomographie, Laboruntersuchungen, nuklear

medizinische Untersuchungen, pathologische Untersuchungen, etc. Diese werden ebenfalls von Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die von der Bw unabhängig sind (Ausnahme „*Hausärzte*“, die ein Dienstverhältnis zur Bw haben, aber außerhalb ihrer Dienstpflichten und Dienstzeiten als Konsiliarärzte und selbständige Erfüllungsgehilfen für den hauptbehandelnden Arzt tätig werden – siehe dazu unten). Die beauftragten Untersuchungen werden teilweise in der Bw, teilweise aber außerhalb durchgeführt.

Der hauptbehandelnde Arzt ordnet aber auch regelmäßig Assistenzleistungen durch die Bw als Erfüllungsgehilfen an: in der Regel sind dies z.B. Pflegeleistungen, Medikamentenverabreichung, Verbände, spezielle Diäten im Rahmen der Verköstigung durch die Bw etc.).

Anlässlich der Aufnahme des Patienten füllt dieser gemeinsam mit der Aufnahmeassistentin in der Aufnahmekanzlei ein Aufnahmeformular aus, womit ein Unterbringungsvertrag mit der Bw geschlossen wird und dabei auch gleichzeitig die „*Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich*“, herausgegeben durch den Verband der Privatkrankenanstalten Österreichs, vereinbart werden. Diese AGB liegen in der Aufnahmekanzlei und in den Schwesternstationen der Bw zur Kenntnisnahme und Einsicht auf; sie sind weiters auf der Homepage der Bw abrufbar.

Wenn der hauptbehandelnde Arzt (Wahlarzt des Patienten) zB eine Röntgenuntersuchung öä anordnet, ordnet er üblicherweise auch an, welcher Arzt oder welches Institut diese Untersuchung durchführen soll. Bei Röntgenuntersuchungen wird meistens die im Hause befindliche Röntgenordination Univ. Prof. Dr. He Cz /Dr. E. Ka mit der Durchführung beauftragt; die Röntgenordination ist jedoch auch für externe Patienten aller Kassen zugänglich.

An der Außenseite des Gebäudes ist eine Außentafel beim Haupteingang angebracht, die lautet:

„Röntgenordination

Prof. Dr. He Cz

Dr. E. Ka

Alle Kassen

Ord: XXXX

und nach Voranmeldung Tel...“

Im Erdgeschoß im Hause der Bw befindet sich der Ordinationseingang der Ordination mit gleichlautenden Beschriftungstafeln.

Nach der Eingangstüre der Ordination befindet sich ein gemeinsamer Warteraum für Patienten der Bw und externe Patienten der Ordination.

Nach Durchführung der Untersuchung erhält der Patient der Bw von der Ordination Dr. Cz – Dr. Ka in seine Krankengeschichte auf seiner Krankenstation einen schriftlichen Röntgenbefund zugestellt, der die Aufschrift trägt:

„*Univ. Prof. Dr. He Cz*

Dr. med. univ. E. Ka

Fachärzte für Radiologie

Ord: 9999 W, X-Gasse XY

Tel 123456 „

Der schriftliche Befund wird üblicherweise nach Abschluss der Spitalsbehandlung mit anderen Befunden dem Patienten in Kopie ausgefolgt. Darüber hinaus werden die Originalröntgenbilder samt Zweitausfertigung des Befundes in das Krankenzimmer zugestellt in einem Plastiksackerl, das eine der oben beschriebenen gleichlautende Aufschrift trägt:

Externe Patienten der Röntgenordination erhalten ebenfalls einen schriftlichen Befund zur Abholung.

Üblicherweise werden die Arzthonorare von der Bw in fremdem Namen und fremde Rechnung eingehoben und mit den (idR) Privatversicherungen verrechnet.

So werden auch die Honorare der Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka an Patienten der Bw von der Bw im Auftrag und im Namen des behandelnden Arztes im Rahmen der als Serviceleistung erbrachten Inkassotätigkeit der Bw an Privatpatienten und Privatversicherungen belastet.

Dies ist auch aus der Patientenbuchhaltung ersichtlich.

Die Erkennbarkeit des Röntgeninstituts nach außen als selbständig ist für jeden Patienten gegeben.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Lage und die Rechtsform der Röntgenordination sind unbestritten. Dass es sich um eine selbständige Facharztordination handelt, ist aus dem Vorbringen der Bw und den vorgelegten Beweismitteln ersichtlich. Aus den Fotos ist erkennbar, dass die Ordination mit den üblichen Ordinationsschildern gekennzeichnet ist. Die Aufschriften, die sowohl an der Außenseite der Bw als auch im Erdgeschoß der Bw sowie auf den Befunden und Plastiksackerln angebracht sind (siehe oben Sachverhalt), lassen nach Wortlaut und Aussehen keinen Zweifel daran, dass es sich um eine selbständige Facharztordination handelt. („*Ordination*“, „*Facharztordination*“, „*Ordinationszeiten*“).

Eine Ordination ist nach allgemeinem Sprachgebrauch eine Arztpraxis, nämlich der Arbeitsraum eines niedergelassenen, praktizierenden Arztes, in dem er Patienten empfängt, berät, untersucht und therapiert. Eine Arztpraxis ist ein Wirtschaftsbetrieb der Freien Berufe. Nach dieser allgemein gültigen Definition wird deutlich, dass eine Ordination von einem selbstständigen Arzt und nicht von einem Dienstnehmer eines Spitals im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit betrieben wird. Dies ist für jedermann klar erkennbar, zumal schon außen an der Wand der Bw auf diesen Umstand hingewiesen ist und zumal explizit angeführt wird, dass diese Ordination Leistungen für Patienten „aller Kassen“, dh aller gesetzlichen Krankenversicherungen, erbringt. Letzteres bedeutet, dass damit ausgeschlossen ist, dass es sich um eine Abteilung der Bw handelt, denn die Bw ist nur für Patienten mit privater Krankenversicherung und Selbstzahler zugänglich.

Dass der hauptbehandelnde Arzt (Wahlarzt des Patienten) eine Röntgenuntersuchung meist im Haus in der Röntgenordination durchführen lässt, ist nahe liegend, ändert jedoch nichts an der Selbstständigkeit der Ordination.

Auch der vorgelegte Röntgenbefund ist entsprechend gekennzeichnet. Es ist glaubhaft, dass auch die Röntgenbefunde der Vorjahre genau so aussahen.

Ein Foto eines Plastiksackerls (Inhalt: Befund) mit der dargestellten Aufschrift wurde vorgelegt.

Dass die Bw ein privates Belegspital ist, dass der Patient einen Behandlungsvertrag mit seinem Wahlarzt und einen Unterbringungsvertrag mit der Bw abschließt, ist unbestritten. Die entsprechenden Unterlagen wurden vorgelegt. Dass der Behandlungsvertrag mit dem hauptbehandelnden Arzt u.a die Honorarvereinbarung für die Leistung des hauptbehandelnden Arztes, seiner nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen, die alle nicht mit der Bw in Verbindung stehen, umfasst, ist unbestritten.

Die vertraglichen Verhältnisse sind klar geregelt und für jeden Patienten nachvollziehbar. Im Unterbringungsvertrag ist explizit festgehalten, dass die Bw dem Patienten die stationäre Verpflegung und Beherbergung schuldet. Weiters, dass der Patient einen eigenen Behandlungsvertrag mit dem behandelnden Arzt abschließen muss und dass dieser ermächtigt ist, für die Erbringung der ärztlichen Behandlungsleistungen weitere nachgeordnete Ärzte, Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen zu beauftragen. Weiters wird festgehalten, dass auch die vom behandelnden Arzt beauftragten nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte, Institute und sonstige Erfüllungsgehilfen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung bzw im Namen und auf Rechnung des behandelnden Arztes, nicht aber der W. P., handeln. Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen, insbesondere, Labor, Röntgen,

Ultraschalluntersuchungen, MRT, etc werden nach dem Vertrag im Namen und auf Rechnung und Gefahr der behandelnden Ärzte eingehoben.

Jedem Patienten der Bw, der diese Verträge unterfertigt und zur Kenntnis nimmt, muss klar sein, dass die Röntgenordination selbstständig für den jeweiligen behandelnden Arzt tätig wird.

Dieser Sachverhalt wird auch durch die schriftlich vorliegende Zeugenaussage des Dr. Cz bestätigt, wenn er auf die Ordination in den Räumlichkeiten der Bw, die durch Anzeigetafeln gekennzeichnet ist, auf die Tatsache der Kassenverträge, dass alle Untersuchungen auf eigene Rechnung erfolgen, auf die Befunde, die auf Briefpapier und Vordrucken der Ordination geschrieben werden und dass sogar die Röntgenfilme die Ordination Dr. Cz – Dr. Ka ausweisen, hinweist.

Die von der Amtspartei angeführten Tatsachen reichen nicht aus, dem Patienten einen gegenteiligen Eindruck zu verschaffen.

Dass die Ärzte der Röntgenordination keine Belegärzte sind, ist unbestritten, ergibt sich jedoch aus der Definition eines Radiologen einerseits und eines Belegarztes andererseits und ist daher wenig aussagekräftig.

Ein Belegarzt ist nämlich ein freiberuflicher Arzt, der in keinem Arbeitsverhältnis zum Rechtsträger des Krankenhauses steht und dem von diesem das Recht gewährt wird, seine Patienten in diesem Spital unter Inanspruchnahme der hiefür beigestellten Räume und Einrichtungen zu behandeln. Er ist befugt, diese Patienten im Belegspital zu operieren und, solange eine stationäre Behandlung erforderlich ist, dort nachzubehandeln bzw vom Spitalspersonal betreuen zu lassen. Fachärzte für Radiologie sind schon rein begrifflich keine Hauptbehandler bzw Operateure.

Darüber hinaus ist die Funktion eines Belegarztes keineswegs notwendig, um selbstständig iRd Behandlungsvertrages tätig zu werden; man denke zB an die Tätigkeit als Konsiliararzt oder sonstiger Erfüllungsgehilfe.

Wenn auf die Homepage der Bw verwiesen wird, so ist zu konzedieren, dass dort der Eindruck vermittelt werden könnte, dass die Röntgenordination etwas mit der Bw zu tun hat. Allerdings ist das Internet als Werbung gedacht und dient der Bw vor allem dazu, sich (möglichst) vorteilhaft zu präsentieren und Interesse für die P. zu wecken. Es werden hier überblicksmäßig die in der W. P. gegebenen medizinischen Möglichkeiten beschrieben, deshalb werden auch die Leistungen fremder Unternehmer (Belegärzte, Konsiliarärzte, Labors, Diagnoseinstitute) in die Beschreibung aufgenommen.

Von diesen Betrachtern der Homepage (und allenfalls potentiellen Patienten der Bw), für die die Frage, wer mit wem kontrahiert, völlig irrelevant und überhaupt nicht von Interesse ist, sind aber tatsächliche Patienten der Bw zu unterscheiden. Diese entfertigen die entsprechenden Verträge, aus denen sich die einzelnen Leistungen und Vertragsgestaltungen klar ergeben und für die eindeutig erkennbar ist, dass das Röntgeninstitut selbständig für den Wahlarzt tätig wird. Im Falle des Vertragsabschlusses und der Inanspruchnahme der Leistungen des Röntgeninstituts ist jedem Leistungsempfänger (Patienten) klar, dass das Röntgeninstitut keine Abteilung der Bw ist. Entscheidend sind die verbindlich vereinbarten zu Stande gekommenen tatsächlichen Vertragsverhältnisse und nicht der Werbung dienende Informationen für die Allgemeinheit.

Auch die weiteren, von der Amtspartei angeführten Sachverhaltsmerkmale reichen für die von der Amtspartei angenommene Umdeutung der Vertragsverhältnisse nicht aus.

Es handelt sich lediglich um sprachliche Unschärfen, denen keine steuerliche Bedeutung beigemessen werden kann. Die Wortwahl "*Univ. Prof. Dr. He Cz von der W. P.*" in einer Zeitschrift mag im Sinne des UStG nicht ganz korrekt sein; im allgemeinen (auch medizinischen) Sprachgebrauch sind derartige Ungenauigkeiten jedoch Usus.

Dass das Telefonverzeichnis der Bw die Durchwahl der Röntgenordination beinhaltet, heißt nur, dass sich die Röntgenordination im Hause befindet und an das Telefonsystem der Bw angeschlossen ist. Steuerliche Konsequenzen können aus einem Telefonverzeichnis nicht abgeleitet werden.

Dass sich die Assistentin in der Röntgenordination einmal nur mit „*Röntgen*“ gemeldet hat, ist eine sprachliche Vereinfachung, die auch nur in Einzelfällen vorgekommen ist. Im Regelfall melden sich die Bediensteten der Röntgenordination laut schriftlicher, unbestrittener Aussage des Dr. Cz anordnungsgemäß mit „*Röntgenordination Cz – Ka*“.

Der von der Bw bei der mündlichen Verhandlung vorgelegte Befund stammt aus dem Jahr 2003. Es ist nachvollziehbar und glaubhaft, dass alle Befunde davor und danach in gleicher Weise auf gleichem Briefpapier erstellt wurden. Dem Antrag der Amtspartei, Befunde für die Jahre davor beizuschaffen, wurde daher nicht näher getreten.

Auch dem ebenfalls in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat gestellten Antrag der Amtspartei, die Behandlungsverträge in anonymisierter Form für den gesamten Berufungszeitraum vorzulegen, war nicht zu folgen, da ein Behandlungsvertrag vorgelegt wurde, glaubhaft gemacht wurde, dass die Behandlungsverträge immer ident mit dem nunmehr vorliegenden Vertrag waren und dies auch aus der Homepage der Bw, wo ein derartiger Behandlungsvertrag abgerufen werden kann, ersichtlich ist.

Der UFS vertritt aus diesen Gründen die Ansicht, dass der jeweilige Patient, der eine ärztliche Leistung der Röntgenordination Dr. Cz – Dr. Ka beansprucht, keinen Zweifel haben kann, dass es sich um eine selbständige Ordination und nicht um eine Abteilung der W. P. handelt.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Die maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 idfd Streitjahre gF lauten:

„§ 1 (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

...

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

...

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

§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

...

15. die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

18. die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen;

19. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBI. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

...

25. die in den Ziffern 18, 23 und 24 genannten Leistungen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden; ... "

Bei der Bw handelt es sich um eine mit Gewinnstreben ausgestattete private Krankenanstalt. Die ihr zuzurechnenden unmittelbar mit der Krankenbehandlung in Zusammenhang stehenden Umsätze sind gem § 10 Abs 2 Z 15 UStG 1994 mit 10% zu versteuern. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 18 bzw Z 25 ist nicht anzuwenden, da die Umsätze weder von einer Körperschaft öffentlichen Rechts bewirkt werden noch gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

Umsätze von Ärzten, die unternehmerisch tätig werden, sind gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 steuerfrei.

§ 2 Abs 6 UStG 1994 iVm § 22 Z 1 lit b EStG 1988 ist nicht unmittelbar anwendbar, da es sich hier um Entgelte handelt, die für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse in einem öffentlichen Spital vereinnahmt werden.

Unbestritten handelt es sich bei der Bw um ein Privatspital mit Belegarztssystem. Ohne Belegarzt (Wahlarzt) des Patienten ist eine Behandlung in der Bw grs nicht möglich.

Unter einem "*Belegarzt*" wird grundsätzlich der Arzt verstanden, dem ein Krankenhasträger vertraglich das Recht einräumt, Patienten, die von ihm (also dem Belegarzt) selbst überwiesen worden sind unter Inanspruchnahme von hierfür bereitzustellenden Räumen und Einrichtungen im Krankenhaus stationär zu behandeln. (*Siehe Peter Steiner, Zur inhaltlichen Unterscheidung zwischen Belegarzt und Konsiliararzt, RdM 1998, 70.*).

Die Belegarztätigkeit stellt einen der wichtigsten Anwendungsfälle des „*gespaltenen Krankenhausaufnahmevertrags*“ dar, durch welche die Leistungspflichten der Krankenanstalt und des Belegarztes voneinander getrennt werden. (*S Steiner aaO*).

Im Rahmen des "*gespaltenen Krankenaufnahmevertrages*" übernimmt der Rechtsträger des Krankenhauses nur die sog "*Hotelleistung*" (Unterbringung), also die volle Anstaltpflege ohne die ärztlichen Dienstleistungen. Letztere vereinbart der Patient gesondert und persönlich mit einem bestimmten, in der betreffenden Krankenanstalt als Belegarzt tätigen Mediziner. (Behandlungsvertrag).

Der Belegarzt agiert bei allen Tätigkeiten im Rahmen der von ihm selbst geschuldeten Leistungen alleinverantwortlich. Es liegt in seinem Ermessen, Konsiliarärzte oder sonstige Erfüllungsgehilfen iRd Behandlungsvertrages hinzuzuziehen. Diese Ärzte werden selbständig in seinem Auftrag tätig.

Lt *Steiner aaO* werden die zugezogenen Ärzte als „*Konsiliarärzte*“ bezeichnet, wenn ein erstbehandelnder Mediziner aus Diagnosegründen, zur Festlegung der operativen Vorgangsweise, zu Therapiezwecken odgl bei einem seiner Patienten einen oder mehrere andere Ärzte hinzuzieht.

Dementsprechend wählt im vorliegenden Fall der Patient den hauptbehandelnden Arzt (Belegarzt, Wahlarzt). Im Moment der Aufnahme in die Bw schließt er einen Behandlungsvertrag mit seinem Wahlarzt und einen Unterbringungsvertrag mit der Bw ab. Im Rahmen des Behandlungsvertrages ist der von der Bw unabhängige hauptbehandelnde Arzt Herr des Heilverfahrens und er ist mit der Generalermächtigung des Patienten ausgestattet, Subbehandlungsverträge mit Wirksamkeit für seinen Patienten abzuschließen. Demnach ordnet er weitere Untersuchungen und Behandlungen an und schließt für seinen Vollmachtgeber (Patient) weitere Subbehandlungsverträge ab. Für die vom hauptbehandelnden Arzt beauftragten Sub-Behandler trägt dieser die gesamte Verantwortung. Sie sind seine Erfüllungsgehilfen. Im Rahmen dieser Verträge können zB Chirurgen, Radiologen etc tätig werden. Diese Ärzte können selbst Belegärzte an der Bw sein und als Konsiliarärzte oder

Erfüllungsgehilfen für den hauptbehandelnden Arzt tätig werden. Es kann sich aber auch um Nichtbelegärzte handeln oder um an der Bw angestellte Hausärzte, die unabhängig von der Bw für den hauptbehandelnden Arzt tätig werden.

Im Rahmen des Unterbringungsvertrages, welcher Unterkunft und Verpflegung beinhaltet, erbringt die Bw eine „*Hotelleistung*“. Daneben erbringt sie iRd Behandlungsvertrages auch Krankenpflege und Medikamentenverabreichung lt ärztlicher Anordnung des hauptbehandelnden Arztes durch ihre Hausärzte.

Die Verrechnung erfolgt oft nicht durch die Ärzte selbst, sondern werden die Arzthonorare für Wahlärzte und ihre Erfüllungsgehilfen in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr durch die Bw eingehoben und direkt mit den Privatkrankenversicherungen verrechnet.

Die beschriebene rechtliche Situation spiegelt sich in den vorgelegten Verträgen etc wider.

Anlässlich der Aufnahme in die Bw unterzeichnet der Patient eine „*Patientenvereinbarung*“, wo normiert ist, dass der Patient mit der Bw einen Krankenhausaufnahmevertrag abschließt, wonach die Bw dem Patienten die stationäre Verpflegung und Beherbergung schuldet. Weiters wird vereinbart, dass zwischen dem Patienten und dem behandelnden Arzt ein gesonderter Behandlungsvertrag abzuschließen ist. Der behandelnde Arzt handelt demnach im eigenen Namen und auf eigene Rechnung; er wird demnach unabhängig von der Bw tätig. Weiters ist der behandelnde Arzt demnach ermächtigt, für die Erbringung der ärztlichen Behandlungsleistungen weitere nachgeordnete Ärzte, Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen zu beauftragen, die unabhängig von der Bw tätig werden. Weiters ist der behandelnde Arzt ermächtigt, Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen bei der Bw anzuordnen.

Weiters ist vereinbart, dass Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen, insbesondere auch Röntgen, Labor etc im Namen und auf Rechnung und Gefahr der Ärzte eingehoben werden.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Grundlage für diese Vereinbarung die in der Aufnahme der Bw öffentlich aufliegenden Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich, welche in der Wiener Zeitung am 30.1.1999 veröffentlicht wurden und mit 1.2.1999 in Kraft traten, bilden.

Aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen geht u. a. Folgendes hervor:

Die Aufnahme des Patienten in die Krankenanstalt begründet einen Unterbringungsvertrag.

Die Aufnahme erfolgt nach Einweisung des Patienten durch einen niedergelassenen Arzt.

Der Behandlungsvertrag ist vom Patienten mit dem hauptbehandelnden Arzt seiner Wahl abzuschließen. Dieser umfasst u. a. die Honorarvereinbarung für die Leistung des hauptbehandelnden Arztes, seiner nachgeordneten Ärzte, Konsiliarärzte und sonstigen Erfüllungsgehilfen.

Für die Aufnahme des Patienten, die Unterbringung, Verpflegung, hausärztliche Betreuung und Grundpflege verrechnet die Krankenanstalt Pflege- und Anstaltsgebühren sowie Neben- und Sondergebühren bzw. Sonderentgelte.

Neben den Pflegegebühren werden insbesondere folgende Sonderentgelte eingehoben:

Die Kosten der Beförderung des Patienten in die Krankenanstalt oder aus derselben.

Die Beistellung eines Zahnersatzes sowie die Beistellung von Hilfsmittel und Körperersatzstücken.

Die Anstaltsgebühr, als Zuschlag zur Pflegegebühr und Sondergebühr zur Abdeckung des erhöhten Sach- und Personalaufwandes in der Sonderklasse.

Die Arzthonorare für sämtliche ärztliche Untersuchungen und Behandlungen (z. B. Labor, Röntgen, Physiotherapie) wobei diese Arzthonorare für Wahlärzte und ihre Erfüllungsgehilfen in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr eingehoben werden.

Selbstbehalte von der Leistung des Sozialversicherungsträgers für mitversicherte Patienten.

Selbstbehalte von Zusatzversicherungen.

Angesichts dieser eindeutigen und klaren rechtlichen Vertragsverhältnisse vermag der UFS die Ansicht der Amtspartei, wonach hinsichtlich der Leistungen der Röntgenordination zwei Umsatzgeschäfte vorliegen sollen, nicht zu teilen.

Nach den vorliegenden Verträgen ist dem Patienten völlig klar, mit wem er kontrahiert, nämlich im Rahmen des Behandlungsvertrages mit dem Wahlarzt, der weitere Ärzte als Erfüllungsgehilfen, die von der Bw unabhängig sind, iRd Behandlungsvertrages beauftragen kann. Unter diese unabhängigen Erfüllungsgehilfen fällt auch die sich im Hause befindliche selbständige Röntgenordination. In der Patientenvereinbarung wird iZm mit dem Behandlungsvertrag explizit auf Röntgenuntersuchungen hingewiesen. Auch aus den beschriebenen AGB geht dies hervor, da die Arzthonorare der Wahlärzte und ihre Erfüllungsgehilfen für zB Röntgenuntersuchungen in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr eingehoben werden.

Dass die Leistungen der Röntgenordination nicht unter den Unterbringungsvertrag und auch nicht unter die vom behandelnden Arzt angeordneten Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen, die durch die Bw zu erbringen sind, fallen, muss jedem Patienten auf Grund der dargestellten klaren und eindeutigen Vertragslage klar sein.

Darüber hinaus ist die Röntgenordination mehrfach und eindeutig als selbständige Facharztondination standesgemäß gekennzeichnet und weisen auch deren Befunde, Vordrucke und Verpackungen auf diesen Umstand hin. (Siehe oben).

Wenn sich die Amtspartei auf die im Umsatzsteuerrecht geltende Maßgeblichkeit der Außenwirkung beruft, so ist festzuhalten, dass gerade die unbestritten geltende Maßgeblichkeit der Außenwirkung für den Standpunkt der Bw spricht.

Leistungen sind nämlich umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er auf eigene oder fremde Rechnung tätig wird (siehe *Ruppe, UStG-Kommentar, 3. Aufl., § 1 Tz 253ff*).

Die Röntgenordination erbringt die Leistungen im eigenen Namen. Die Verrechnung erfolgt durch die Bw im fremden Namen (und auf fremde Rechnung).

Der BFH geht von einer prinzipiellen Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Beziehungen aus. Entscheidend sei, wer zur Leistung verpflichtet ist. (Siehe *Ruppe aaO*).

Nach den zivilrechtlichen Beziehungen wird die Röntgenordination selbständig iRd Behandlungsvertrages tätig.

An Hand der zu Grunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen ist zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. (siehe *Ruppe aaO*).

Eine Prüfung der zu Grunde liegenden Vereinbarungen ergibt im ggstdl Fall eindeutig, dass der Leistungsaustausch zwischen der Röntgenordination und dem Patienten zu Stande gekommen ist.

Die von der Amtspartei gewählte Konstruktion – die Röntgenordination leistet an die Bw, diese leistet an den Patienten – widerspricht den zu Grunde liegenden rechtlichen Vereinbarungen und ist auch für den Patienten nicht nachvollziehbar, da dieser nach dem festgestellten Sachverhalt wissen muss, dass er mit der selbständigen Röntgenordination kontrahiert. Aber sogar, wenn man unterstellt, der Patient glaubte, die Röntgenordination sei nicht selbständig tätig, sondern eine „*Abteilung*“ der Bw und die Bw erbringe durch die Radiologen ihm gegenüber die Leistung, hätte dies nicht die Anwendung der von der Amtspartei unterstellten Konstruktion zu Folge; denn in diesem Fall wären die Radiologen nichtselbständig für die Bw tätig, eine Annahme, von der auch die Amtspartei nicht ausgeht.

Auch der Umstand, dass die Arzthonorare für Wahlärzte und Erfüllungsgehilfen und daher auch für die Röntgenordination vertragsgemäß von der Bw als Serviceleistung im Namen der Ärzte, auf deren Rechnung und Gefahr vom Patienten bzw dessen Versicherungen eingehoben

werden, spricht nicht für die Rechtsauffassung der Amtspartei. Es handelt sich nur um eine Inkassotätigkeit der Bw auf fremden Namen und auf fremde Rechnung. Entscheidend ist, ob die Honorare von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinbart werden (siehe *Ruppe aaO und VwGH vom 18.3.2004, ZI 2001/15/0034*).

Auch die zwar nicht unmittelbar anwendbare, aber als Interpretationshilfe heranzuziehende Bestimmung des § 2 Abs 6 UStG 1994 spricht für die vom UFS vertretene Rechtsauffassung. Nach der Judikatur zu dieser Bestimmung liegt eine selbständige Tätigkeit ua dann vor, wenn das vereinbarte Honorar von der Krankenanstalt erkennbar im Namen des Arztes eingehoben wird (siehe *Ruppe, § 2, Tz 275*).

Schließlich ist auch die wegen der Ähnlichkeit der Rechtslage hilfsweise heranzuziehende deutsche Literatur und Judikatur zu erwähnen, wonach einem Urteil des RFH vom 27.10.1939, ZI V 308/39, RStBl 1940, 176, zufolge der führende deutsche Umsatzsteuerkommentar (*Rau – Dürrwächter – Flick – Geist, § 10, Anm 300*) die Ansicht vertritt, dass Behandlungsgelder, die das Krankenhaus im Namen und für Rechnung des Krankenhausarztes erhebt, durchlaufende Posten darstellen.

Aus diesen Gründen werden die in Frage stehenden Leistungen von der selbständigen Röntgenordination dem Patienten gegenüber erbracht und sind die dafür erhaltenen Honorare der Röntgenordination zuzurechnen.

8. Hausärzte

Folgender Sachverhalt steht fest.

Zum Belegarztsystem der Bw siehe oben unter 7.

Die Bw beschäftigt Hausärzte, die daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Der hauptbehandelnde Arzt ordnet nämlich auch Pflegeleistungen durch die Bw an, die durch Ärzte durchgeführt werden (zB Blutabnahmen). Dafür sind Hausärzte angestellt, die fachlich jeweils dem hauptbehandelnden Arzt untergeordnet sind. Sie unterstützen daher gemeinsam mit dem Pflegepersonal die Therapie der hauptbehandelnden Ärzte und sind erste Anlaufstelle für die medizinische Versorgung der Patienten und in Notfällen.

Diese Tätigkeiten werden iR ihres Dienstverhältnisses ausgeübt.

Daneben sind die „Hausärzte“ außerhalb ihrer Dienstzeit als Konsiliarärzte für Belegärzte tätig, wofür sie zwischen den Ärzten vereinbarte Subhonorare erhalten. Ein Vertragsverhältnis besteht nicht mit der Bw, sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt. Die

Inkassotätigkeit der Bw erfolgt im fremden Namen und auf fremde Rechnung. Dies ist aus den entsprechenden Verträgen und Vereinbarungen ersichtlich (siehe oben).

Der Sachverhalt ist iW unbestritten. Er ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw, der Homepage der Bw und aus den entsprechenden Verträgen und Vereinbarungen. Dass die Hausärzte außerhalb ihrer Dienstzeit als Konsiliarärzte für Belegärzte tätig sind, ist aus der diesbezüglich unwidersprochen gebliebenen Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung ersichtlich (siehe oben).

Rechtlich ist auszuführen wie folgt.

Die gesetzlichen und rechtlichen Grundlagen sind den unter 7. dargestellten vergleichbar, sodass insoweit darauf verwiesen wird.

Die Amtspartei ist der Auffassung, dass der als Konsiliararzt tätige Hausarzt nicht freiberuflich, sondern iR eines Arbeitsverhältnisses tätig wird. Bei den Honoraren handele es sich daher um Entgelte von dritter Seite, die bei den Hausärzten den Einkünften aus nsA zuzurechnen seien. Es handle sich um als eine iRd Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit. Auch dann, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen auftrete, werde der vom Arbeitnehmer ausgeführte Umsatz dem Arbeitgeber zugerechnet.

Daher beantragte die Amtspartei eine „*Verböserung*“, in dem die bezifferten Beträge (siehe oben), nämlich die Honorare der Hausärzte, nicht jenen, sondern der Bw zuzurechnen und dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu unterziehen seien.

Der UFS teilt diese Ansicht nicht. Die Konsiliartätigkeit, die ein Hausarzt betreibt, ist – im Gegensatz zur Auffassung der Amtspartei – nicht Teil seiner Dienstpflichten. Die zugrundeliegenden selbständigen ärztlichen Tätigkeiten werden nicht von der Bw beauftragt, beeinflusst oder verantwortet. Ein Vertragsverhältnis über diese selbständigen ärztlichen Tätigkeiten besteht nicht mit der Bw, sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt. Zwischen diesen werden die Subhonorare frei vereinbart. Die Bw hat nun den Auftrag, iR ihrer Inkassotätigkeit für den jeweiligen Belegarzt, von den für ihn inkassierten, auf Treuhandkonten gebuchten Inkassobeträge, die dem Konsiliararzt, der daneben auch Hausarzt an der Bw ist, zustehen, abzubuchen und direkt an diesen auszubezahlen. Darüber hinaus werden weitere Assistenzhonorare direkt von den hauptbehandelnden Belegärzte an Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen, die auch Hausärzte der Bw sein können, ausbezahlt, deren Höhe sich der Kenntnis der Bw überhaupt entzieht. Die Bw hält auf allen Buchungsnoten bei dieser Inkassotätigkeit fest, dass die Tätigkeit auf fremden Namen und auf fremder Rechnung erfolgt.

Entscheidend ist, ob die Tätigkeit im Rahmen des Dienstverhältnisses stattfindet. Laut Judikatur ist ua maßgeblich, ob die Honorare von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinbart und dann an den angestellten Arzt weiterbezahlt werden (siehe *VwGH vom 18.3.2004, ZI 2001/15/0034*). Nur dann handelt es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von dritter Seite.

Diese Rechtsmeinung vertritt auch *Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76*, der von der Krankenanstalt in fremdem Namen und auf fremde Rechnung inkassierte Honorarbeträge bei den empfangenden Spitalsärzten den selbständigen Einkünften zuordnet und die Umsatzsteuerpflicht den Spitalsärzten zuordnet.

Bei den in Rede stehenden Honoraren der „*Hausärzte*“ handelt es sich eindeutig um Konsiliarhonorare, die von der Bw im fremden Namen und auch fremde Rechnung inkassiert werden und dann über Auftrag des hauptbehandelnden Arztes an diese Konsiliarärzte weitergeleitet werden.

Bei der im Umsatzsteuerrecht bedeutsamen Außenwirkung ist festzuhalten, dass keiner der genannten Ärzte bei seiner konsiliarärztlichen Tätigkeit als Arzt der Bw gekennzeichnet ist und sich bei dieser Tätigkeit auch nicht als "Arzt der Bw" bezeichnet oder bezeichnen darf. Dies gilt für alle konsiliarärztlichen Tätigkeiten, gleich ob sie in Operationssälen oder wo auch immer ausgeführt werden.

Außerdem erfolgen die konsiliarärztlichen Tätigkeiten der „*Hausärzte*“ unbestritten außerhalb der regulären Dienstzeit der „*Hausärzte*“ und sind daher von den iRd Dienstverhältnissen erfolgten Tätigkeiten getrennt.

Grs sind dem Unternehmer auch Leistungen zuzurechnen, die er durch Arbeitnehmer erbringt. Allerdings muss es sich dabei um Leistungen im Rahmen des Dienstvertrags handeln. Wenn die Amtspartei darauf verweist, dass eine Umsatzzurechnung an den Arbeitgeber auch dann erfolgt, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen auftritt, so ist darauf hinzuweisen, dass nach *Ruppe, § 2 Tz 68 ff*, die Unselbständigkeit einer Person, welche bei natürlichen Personen identisch mit dem Begriff im Einkommensteuerrecht sei, bedeute, dass die von Unselbständigen für den Arbeitgeber entfaltete Tätigkeit umsatzsteuerlich dem Arbeitgeber (Unternehmer) zugeordnet werde. Bei natürlichen Personen ist die Selbständigkeit bezüglich jeder einzelnen Leistungsbeziehung zu prüfen. Natürliche Personen können somit einen Teil ihrer Leistungen selbständig, einen anderen Teil unselbständig erbringen. Wesentliche Merkmale für selbständige Tätigkeit sind Weisungsgebundenheit und Unternehmerrisiko.

Diese Merkmale liegen bei den von den „*Hausärzten*“ durchgeführten Konsiliartätigkeiten vor.

Diese Tätigkeiten werden unabhängig von der Bw und nicht in Erfüllung der Dienstpflichten außerhalb der Dienstzeit auf eigenes Unternehmerrisiko und weisungsungebunden im Rahmen des erhaltenen Auftrags durchgeführt.

Auch nach *Kolacny – Caganek, UStG, Kurzkommentar, 3. Auflage, S 65*, kann eine natürliche Person teils selbstständig, teils nichtselbstständig tätig sein. Nur soweit sie selbstständig tätig ist, ist die Unternehmereigenschaft gegeben.

Eine Umsatzzurechnung an den Arbeitgeber erfolgt also dann, wenn der Arbeitnehmer zwar im eigenen Namen auftritt, aber im Rahmen des Dienstverhältnisses handelt.

Handelt er außerhalb des Dienstverhältnisses selbstständig als Unternehmer, sind die Umsätze ihm zuzurechnen.

Die von der Amtspartei beantragte Verböserung in Bezug auf die „*Hausärzte*“ kommt daher nicht in Betracht.

9. Auswirkungen durch Berufungsentscheidung UFS anhand Bp – Bericht

Tz 16: Röntgenordination

2001:

berichtigte Umsätze lt Vlg	ATS	20,060.246,32
<u>Durchläufer (90%)</u>	<u>ATS</u>	<u>– 18,054.221,69</u>
Umsätze brutto	ATS	2,006.024,63
USt 10%	ATS	182.365,88
Umsätze netto	ATS	1,823.658,76

2002:

Hon C/K lt PABU brutto EUR 1,162.821,65

Ersätze EUR - 18.730,28

Durchläufer (90%) EUR - 1,046.539,49

Umsatz brutto EUR 97.551,88

USt 10% EUR 8.868,35

Umsatz netto	EUR	88.683,53
--------------	-----	-----------

Umsatzsteuerberichtigung 2002

Umsatzsteuer 2001	ATS	182.365,88
-------------------	-----	------------

<u>USt Umsätze C/K</u>	<u>ATS</u>	<u>- 137.545,07</u>
------------------------	------------	---------------------

Ustberichtigung 2002	ATS	44.820,80
----------------------	-----	-----------

	EUR	3.257,25
--	-----	----------

USt der Umsätze 2001 Röntgenord	ATS	1.375.450,74
------------------------------------	-----	--------------

Umsätze netto	ATS	13.754.507,40
---------------	-----	---------------

Umsätze brutto	ATS	15.129.958,14
----------------	-----	---------------

<u>Durchläufer (90%)</u>	<u>ATS</u>	<u>-13.616.962,33</u>
--------------------------	------------	-----------------------

Umsätze brutto	ATS	1.512.995,81
----------------	-----	--------------

Umsatzsteuer (10%)	ATS	- 137.545,07
--------------------	-----	--------------

Umsätze netto	ATS	1.375.450,74
---------------	-----	--------------

Tz 17 Bereitstellung

ermäßiger Steuersatz von 10% statt 20%

2000:

Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) brutto	ATS 620.243,00
-----------------------	-------------------	----------------

Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) netto	ATS 563.857,27
-----------------------	------------------	----------------

Umsatzsteuer (10%)		ATS 56.385,73
--------------------	--	---------------

2001:

Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) brutto	ATS 685.673,00
-----------------------	-------------------	----------------

Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) netto	ATS 623.339,09
-----------------------	------------------	----------------

Umsatzsteuer (10%)		ATS 62.333,91
--------------------	--	---------------

2002:

Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) brutto	EUR 31.305,37
Erlöse Bereitstellung	(Kto 4946) netto	EUR 28.459,43
Umsatzsteuer (10%)		EUR 2.845,94

Tz 20 Steuerbare Umsätze

2000:

Lt Vlg	ATS	274,949.548,20
Berichtigung Tz 17	ATS	563.857,27
<u>Berichtigung Tz 18</u>	<u>ATS</u>	<u>1,991.509,43</u>
Summe	ATS	277,504.914,90

2001:

Lt Vlg	ATS	278,786.642,38
Berichtigung Tz 16	ATS	1,823.658,76
<u>Berichtigung Tz 17</u>	<u>ATS</u>	<u>623.339,09</u>
Summe	ATS	281,233.640,23

2002:

Lt Vlg	EUR	19,736.114,59
Berichtigung Tz 16	EUR	88.683,53
Berichtigung Tz 17	EUR	28.459,43
<u>Berichtigung Tz 19</u>	<u>EUR</u>	<u>750.130,08</u>
Summe	EUR	20,603.387,63

Tz 21 Steuerbare Umsätze

Steuerpflichtige Umsätze mit 20% USt

2000:

lt Vlg ATS 44,257.385,24

2001:

lt Vlg ATS 64,368.432,97

2002:

It Vlg EUR 5,103.184,45

Tz 22 Steuerpflichtige Umsätze mit 10% USt2000:

It Vlg	ATS	230,475.227,86
Berichtigung Tz 17	ATS	563.857,27
<u>Berichtigung Tz 18</u>	<u>ATS</u>	<u>1,991.509,43</u>
Summe	ATS	233,030.594,56

2001:

It Vlg	ATS	214,418.209,41
Berichtigung Tz 16	ATS	1,823.658,76
<u>Berichtigung Tz 17</u>	<u>ATS</u>	<u>623.339,09</u>
Summe	ATS	216,865.207,26

2002:

It Vlg	EUR	14,632.930,14
Berichtigung Tz 16	EUR	88.683,53
<u>Berichtigung Tz 17</u>	<u>EUR</u>	<u>28.459,43</u>
<u>Berichtigung Tz 19</u>	<u>EUR</u>	<u>750.130,08</u>
Summe	EUR	15,500.203,18

Tz 31 Umsatzsteuer It BE

Die sich aG der Feststellungen der BE ergebenden Umsatzsteuernachforderungen werden passiviert

2000:

Steuer bisher	ATS	9,050.958,00
<u>Steuer It BE</u>	<u>ATS</u>	<u>9,271.201,00</u>
Mehrbetrag	ATS	220.243,00

2001:

Steuer bisher	ATS	7,169.408,00
<u>Steuer lt BE</u>	<u>ATS</u>	<u>7,414.108,00</u>
Mehrbetrag	ATS	244.700,00

2002:

Steuer bisher	EUR	392.293,18
<u>Steuer lt BE</u>	<u>EUR</u>	<u>475.763,00</u>
Mehrbetrag	EUR	83.469,82

Tz 36 Sonstige Rückstellung Prof M.

Lt BE 2000 ATS 0

Lt BE 2002 EUR 0

Tz 38 Außerbilanzmäßige Zu- bzw Abrechnungen lt BE2000: (ATS)

Jubiläumsgeldrückstellung (Tz 35)	402.360,00
So Rückstellung Prof M. (Tz 36)	0,00
<u>Reprä etc (Tz 37)</u>	<u>60.671,49</u>

Summe	463.031,49
-------	------------

2001: (ATS)

Jubiläumsgeldrückstellung (Tz 35)	95.525,00
So Rückstellung Prof M. (Tz 36)	0,00
<u>Reprä etc (Tz 37)</u>	<u>89.044,24</u>

Summe	184.569,24
-------	------------

2002: (ATS)

Wertberichtigung zu Forderungen (Tz 34)	517.387,28
Jubiläumsgeldrückstellung (Tz 35)	- 29.720,00

So Rückstellung Prof M. (Tz 36)	0,00
<u>Reprä etc (Tz 37)</u>	<u>132.952,00</u>
Summe (ATS und EUR)	ATS 620.619,28
	in EUR 45.102,16

Tz 39 Betriebsvermögensvergleich

2000: (ATS)

BV Ende Wj	– 43,048.716,39
BV Ende Vj	<u>– 49,099.683,33</u>
Differenz	6,050.966,94
Entnahmen lt Vlg	<u>4.665.006,67</u>
Zwischenbetrag	10,715.973,61
Einlagen lt Vlg	<u>-12.688,00</u>
Gewinn lt UFS	10,703.285,61

2001: (ATS)

BV Ende Wj	– 27,916.137,74
BV Ende Vj	<u>– 43,048.716,39</u>
Differenz	15,132.578,65
Entnahmen lt Vlg	<u>5.079.778,87</u>
Zwischenbetrag	<u>20,212.357,52</u>
Gewinn lt UFS	20,212.357,52

2002: (EUR)

BV Ende Wj	– 1,382.771,37
BV Ende Vj	<u>– 2,028.744,85</u>
Differenz	645.973,48
Entnahmen lt Vlg	<u>751.105,69</u>

Zwischenbetrag	<u>1,397.079,17</u>
----------------	---------------------

Gewinn lt UFS	1,397.079,17
---------------	--------------

Tz 40 Kapitalkontenentwicklung

	HB – ATS	PB – ATS
Kapital 1.1.2000	- 49,099.683,33	- 49,099.683,33
Entnahmen lt Vlg	- 4,665.006,67	- 4,665.006,67
Einlagen lt Vlg	12.688,00	12.688,00
Bilanzgewinn 2000	9,834.557,27	10,703.285,61
Kapital 31.12.2000	- 43,917.444,73	- 43,048.716,39
Entnahmen lt Vlg	- 5,079.778,87	- 5,079.778,87
Bilanzgewinn 2001	20,477.233,89	20,212.357,52
Kapital 31.12.2001	- 28,519.989,71	- 27,916.137,74
	EUR	EUR
Kapital 1.1.2002	- 2,072.628,48	- 2,028.744,85
Entnahmen lt Vlg	- 751.105,69	- 751.105,69
Bilanzgewinn 2002	1,509.761,20	1,397.097,17
Kapital 31.12.2002	- 1,313.972,97	- 1,382.771,37

Tz 41 Gewinnermittlung durch BV-Vergleich

UFS Berufungsentscheidung

	TZ	2000 – ATS	2001 – ATS	2002 – EUR
Gewinn H bzw St bilanz		9,834.557,27	20,477.233,89	1,509.761,20
WB zu Ford	30	1,178.352,34	85.815,63	- 22.937,30
USt lt UFS	31	- 220.243,00	- 244.700,00	- 83.469,82
KU lt Bp	32	- 89.381,00	- 105.992,00	- 6.274,91

Bilanzgewinn lt UFS		10,703.285,61	20,212.357,52	1,397.079,17
Zurechnungen lt Vlg/Erkl		814.303,46	462.291,13	88.004,29
Abrechnungen lt Vlg/Erkl		- 1,005.749,21	- 987.108,25	- 32.748,64
Außenbilanzm Zu/Abrechn UFS	38	463.031,49	184.569,24	45.102,23
Ergänzungsbilanz		- 2,680.756,57	- 2,414.580,64	- 166.215,61
Gewinn lt UFS		8,294.114,78	17,457.529,00	1,331.221,44
Veräußerungsgewinn nach FB	42	1,602.826,92	3,304.454,16	62.270,60
Zu versteuernder Gewinn lt UFS		9,896.941,70	20,761.983,16	1,393.492,04

Tz 42 Veräußerungsgewinn lt UFS

a) Veräußerungsgewinn 2001	
Y. GmbH	
	2001 ATS
Bilanzgewinn	20,212.357,52
Außenbilanzm Zu/Abt lt Vlg	-524.817,12
Vorweggewinn	-348.000,00
Außenbilanzm Zu/Abt lt UFS	184.569,24
Zu verteilendes Ergebnis	19,524.109,64
Anteil: 3,630449428%	708.812,93
Anteil: 11/12	649.745,18
	ATS
Veräußerungsgewinn lt Vlg	320.794,90
Gewinnanteil 2001 lt Vlg	652.417,73
Gewinnanteil 2001 lt UFS	- 649.745,18
Veräußerungsgewinn lt UFS	323.467,45
VV GmbH (vormals TT GmbH)	
	ATS
Veräußerungsgewinn lt Vlg	1,670.833,02

Gewinnanteil 2000 lt Vlg	277.256,00
Gewinnanteil 2000 lt UFS	-316.799,97
Veräußerungsgewinn lt UFS	1.631.289,05
KK GmbH	
	ATS
Veräußerungsgewinn lt Vlg	1.384.830,32
Gewinnanteil 2000 lt Vlg	241.270,00
Gewinnanteil 2000 lt UFS	- 276.402,66
Veräußerungsgewinn lt UFS	1.349.697,66
b) Veräußerungsgewinn 2002	
DI	
	2002 EUR
Bilanzgewinn	1.397.079,17
Außenbilanzm Zu/Abr lt Vlg	55.255,65
Vorweggewinn	- 24.670,17
Außenbilanzm zu/Abr lt UFS	45.102,23
Zu verteilendes Ergebnis	1.472.766,88
Anteil: 1,319261214%	19.429,64
Anteil: 8/12 (2/3)	12.953,09
	EUR
Veräußerungsgewinn lt Vlg	39.491,59
Gewinnanteil 1999 lt Vlg	15.823,86
Gewinnanteil 1999 lt Bp	- 271,87
Gewinnanteil 2000 lt Vlg	8.915,47
Gewinnanteil 2000 lt Bp	- 2.349,33
Gewinnanteil 2001 lt Vlg	18.795,63
Gewinnanteil 2001 lt Bp	- 18.729,12
Gewinnanteil 2002 lt Vlg	13.547,46
Gewinnanteil 2002 lt UFS	- 12.953,09
Veräußerungsgewinn lt UFS	62.270,60

10. Bescheidänderungen

Diese sind den Beilagen zu entnehmen. Die Beilagen Gewinnverteilung 2000 – 2002 sind
Tz 43 Bp Bericht nachgebildet.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter Berechnung Umsatzsteuer, 3 Beilagen Feststellung der
Einkünfte, 3 Blätter Gewinnverteilung

Wien, am 15. März 2010