



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/0901-W/06,  
miterledigt RV/0903-W/06

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin IP über die Berufung der X-GmbH&CoKG, vertreten durch Stb., vom 29. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag., vom 21. Dezember 2005 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 11. Jänner 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 nach der am 9. Dezember 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt (FA) erließ am 17.11.2005 aG einer Umsatzsteuersonderprüfung Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für September, Oktober, November und Dezember 2004.

In der Begründung (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung) wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### Tz 1 Röntgenordination

Dr. C. – Dr. K.

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 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. C. – Dr. K. kontrahiert. Die vorgenommene Umsatzsteuerberichtigung für die ärztlichen Leistungen Dr. C. – Dr. K. wird daher nicht anerkannt.

....

#### Tz 2 Erlös Bereitstellung Dr. N.

Der Y. Z. (id Folge: X.) GmbH & Co KG wurden im Voranmeldungszeitraum ... von Hrn Dr. N. Bereitstellungs- und Überbringungskosten gutgeschrieben. Da keine veränderte bzw detailliertere Beschreibung der Leistung in der Urkunde vorgenommen wurde, geht die Bp davon aus, dass es sich bei den erbrachten Leistungen wie in den Vorjahren um Ressourcenbereitstellung, Aufbewahrung und Transporte handelt. Das geprüfte Unternehmen unterzog diesen Umsatz dem begünstigten Steuersatz. Nach Ansicht der Bp handelt es sich dabei um einen steuerpflichtigen Umsatz, der dem Normalsteuersatz zu unterziehen ist.

...

#### Tz 3 Noch nicht fakturierte Leistungen 2004

Gem § 19/2/1a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, 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, indem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist. Die Bp stellte fest, dass im Jahr 2004 Leistungen, die im Zeitraum bis November 2004 erbracht worden sind, nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, obwohl die Steuerschuld bereits entstanden ist. ...

#### Tz 4 Hausärzte der X.

Die X. GmbH & Co KG beschäftigt Hausärzte, die erste Anlaufstelle für die medizinische Versorgung und in Notfällen sind und als Konsiliarärzte für Belegärzte tätig sind. Nach herrschender Literaturmeinung (Peter Steiner, RdM 1998) wird der Konsiliararzt idR nicht freiberuflich, sondern im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses oder zumindest

arbeitnehmerähnlichen Verhältnisses tätig. Bei den Honoraren handelt es sich daher um Entgelte von dritter Seite, die bei den Hausärzten den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen sind. Die Behandlung der Patienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt ist als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert. Auch dann, wenn der Arbeitnehmer im eigenen Namen auftritt, wird der vom Arbeitnehmer ausgeführte Umsatz dem Arbeitgeber zugerechnet.

...“

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde iW vorgebracht,

„Tz 1 Leistungen der Röntgenordination ...

1.1. Die X. führt ein privates Belegspital. Das bedeutet, dass ein Privatpatient um Aufnahme und Unterbringung im Spital ersucht und bei seiner Aufnahme einen (von der X. unabhängigen und selbständigen) von ihm vorher gewählten haupt- behandelnden Arzt bekannt gibt. (Schon) beim Aufnahmeersuchen wird der Privatpatient manchmal durch diesen seinen Wahlarzt (hauptbehandelnden Arzt) vertreten. Dieser wird auch in der Patientenvereinbarung/Krankenhausaufnahmevertrag festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Er bestellt und beauftragt als seine Erfüllungsgehilfen weitere behandelnde Ärzte (anderer Fachrichtung); auch diese sind von der X. völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computertomographie, Laboruntersuchungen, Nuklearmedizinische Untersuchungen, pathologische Untersuchungen, etc.. Diese werden ebenfalls von Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die allesamt von der X. unabhängig sind. Die beauftragten Untersuchungen und Maßnahmen werden teilweise in der X. , teilweise aber auch außerhalb durchgeführt.

Der hauptbehandelnde Arzt ordnet aber auch regelmäßig Assistenzleistungen durch die X. als seinem Erfüllungsgehilfen an: in der Regel sind diese Pflegeleistungen, Medikamentenverabreichungen, Verbände, spezielle Diäten im Rahmen der Verköstigung durch die X. , etc..

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

1.3. Anlässlich der Aufnahme des Patienten füllt dieser gemeinsam mit der Aufnahmeassistentin in der Aufnahmekanzlei ein Aufnahmeformular aus, womit ein Unterbringungsvertrag mit der X. geschlossen wird und dabei auch gleichzeitig die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen für Privatkrankenanstalten in Österreich“, herausgegeben durch den Verband der Privatkrankenanstalten Österreichs, vereinbart werden. Diese Allgemeinen Geschäftsbedingungen liegen darüber hinaus nicht nur in der Aufnahmekanzlei auf, sondern sind auch auf der Homepage der X. abrufbar.

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

- a) Die Aufnahme des Patienten in die X. 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 sonstige Erfüllungsgehilfen (die alle nicht mit der X. in Verbindung stehen);
- c) die Vereinbarten Arzthonorare liegen nicht in der Ingerenz der X. und werden von der X. als Serviceleistung in deren Namen, auf deren Rechnung und Gefahr vom Patienten bzw. von dessen Versicherungen eingehoben.

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

1.4. 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. H. C./Dr. E. K. mit der Durchführung beauftragt.

Diese Röntgenordination ist untergebracht in eigenen Räumlichkeiten im Erdgeschoss im Hauptgebäude der X.. (In der X. befinden sich noch dutzende anderer selbständiger Facharzt-Ordinationen, die aber hier keine Rolle spielen.)

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

Röntgenordination

Prof.Dr. H. C.

Dr. E. K.

Alle Kassen

Ord: Mo-Do 9-17 Fr 9-15

und nach Voranmeldung Tel: 1234567

Prof.Dr. Ch. I. und nach Voranmeldung Tel: 1234567

Foto 2 zeigt den rechten Teil der Außentafel in Großaufnahme. Diese Außentafeln bestehen seit vielen Jahren, wurden jedoch im Jahr 2005 aufgelassen, da der Haupteingang der Klinik in den Neubau (Südflügel) verlegt wurde.

Foto 2 ...

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

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

Foto 4 ...

Sämtliche auf den Abbildungen zu sehenden Ordinationstafeln entsprechen den ärzterechtlichen Richtlinien. Alle Beweisfotos wurden unter anderem deshalb angefertigt, da im Jahr 2005 ein Umbau der X. stattgefunden hat und der abgebildete Haupteingang verlegt wurde.

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 X. kommen und in dieser Ordination untersucht werden, sei es, dass sie als Nicht - Patienten der X. hierher kommen und sich untersuchen lassen.

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

1.7. Nach Durchführung der Untersuchung erhält der Patient von der Ordination Dr. C. - Dr. K. in seine Krankengeschichte auf seiner Krankenstation einen schriftlichen Röntgenbefund zugestellt, der die Aufschrift trägt:

Univ.Prof.Dr. H. C.

Dr .med.univ. E. K.

Fachärzte für Radiologie

Ord: ...

Tel: ...

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

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

Röntgenordination

Univ.Prof.Dr. H. C.

Dr.med.univ. E. K.

...

in der Y. Z.

Alle Kassen

1.9. Externe Patienten der Röntgenordination erhalten eben falls einen schriftlichen Befund zur Abholung.

1.10. Es ist nicht nachvollziehbar, wie auf Grund dieser Fakten dem Patienten unklar sein kann, mit wem er oder ob er mit der Y. Z. 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.

1.11. Die Honorare der Röntgenordination Dr. C. - Dr. K. an X. Patienten wurden in den Jahren bis ca. April 2002 wie üblich von der X. im Auftrag und im Namen des behandelnden Arztes (wie in tausenden anderen Fällen auch) im Rahmen der als Serviceleistung erbrachten Inkassotätigkeit der X. 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 Jahr 2004 wurden gemäß § 11 (12) UStG iVm § 16 (1) UStG berichtigte Rechnungen für 1998, 1999 und 2000 an die Privatpatienten bzw. Privatversicherungen ausgestellt, die einen Umsatzsteuerausweis nicht mehr enthielten. Die an das Finanzamt irrtümlich abgeführte

Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wurde in den UVA 9/2004, 11/2004, 12/2004 berichtigt.

#### Umsatzsteuerrechtliche Konsequenz

Richtig ist, dass gemäß § 16 (1) 2 letzter Satz UStG die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist. Daraus ergibt sich, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 erst im Jahr 2004 durchgeführt werden kann, da die Umsatzsteuer- Berichtigungsschreiben an die Privatversicherungen betreffend die Vorjahre erst im Jahr 2004 den Kunden bzw. deren Versicherern 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.

#### Tz.2 Assistenz- und Pflegeleistungen für Prim.Dr. N.

Der X. 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 X. 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 Y. Z. 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 erhält die X. 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 X. wird der ermäßigte Steuersatz beantragt.

Zeuge: Prim.Dr. ... N. ,

### Tz. 3 Noch nicht fakturierte Leistungen 2004

Der Meinung der BP wird grundsätzlich zugestimmt. Bemerkt wird, dass es sich dabei lediglich um Umsatzsteuerverschiebungen handelt, da die von der BP ermittelten zusätzlichen Bemessungsgrundlagen für 10/2004 und 11/2004 Anfang des Jahres 2005 eine negative Bemessungsgrundlage bilden.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass diese Punkte bzw. diese Bemessungsgrundlagen in der bereits eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 berücksichtigt sind.

### Tz.4 „Hausärzte“ der Y. Z.

4.1. Leider nochmals zum Sachverhalt: Die ... X. 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 X. unabhängigen und selbständigen) von ihm gewählten hauptbehandelnden Arzt nominieren und beauftragen muß. Dieser frei gewählte – von der X. völlig unabhängige – hauptbehandelnde Arzt wird im Aufnahmeblatt/Patientenvereinbarung („Krankenhausaufnahmevertrag“) ... festgehalten und leitet und beauftragt die gesamten medizinischen Maßnahmen. Er bestellt und beauftragt als seine Erfüllungsgehilfen weitere behandelnde Ärzte (seiner oder anderer Fachrichtung); auch diese („Konsiliarärzte“) sind von der X. völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computertomographie, Laboruntersuchungen, nuklearmedizinische Maßnahmen, pathologische Untersuchungen, physiotherapeutische Maßnahmen etc. Diese werden entsprechend den Anordnungen des hauptbehandelnden Arztes ebenfalls von fremden Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die alle von der X. unabhängig sind. Die beauftragten medizinischen Maßnahmen werden teilweise in der X., teilweise auch außerhalb durchgeführt.

Der hauptbehandelnde Arzt ordnet aber auch regelmäßig Pflegeleistungen durch die X. 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 ärztlich gebotenen Informations- und Aufklärungsgespräche kann der Patient (Auftraggeber) keinen Zweifel haben, dass durch die X. 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 X. für diese und nur für diese Tätigkeiten „Hausärzte“ (Pflegeärzte) zur Verfügung. Nur zu diesem Zweck und für theoretische Notfälle wird von der X. 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 X. 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 X. zur Kenntnisnahme und Einsicht auf; sie sind weiters auf der Homepage der X. abrufbar.

Ohne Abschluß einer schriftlichen Patientenvereinbarung mit Nominierung eines unabhängigen Wahlarztes („hauptbehandelnder Arzt“) ist eine Behandlung in der X. wie in jedem anderen Privatspital nicht möglich, So ist es unmöglich – wie die BP vermeint – dass ein Patient in die X. „überwiesen“ wird, weil kein Arzt für ihn tätig würde.

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

- a) Die Aufnahme des Patienten in die X. 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 X. in Verbindung stehen);
- c) die Arzt-Honorare für Wahlärzte und Erfüllungsgehilfen werden von der X. 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 X. , andererseits Behandlungsverträge mit den unabhängigen Wahlärzten und unabhängigen Instituten sind damit gegenüber dem Patienten von vornherein eindeutig mündlich und schriftlich klargestellt.

4.2.1. In der Berufsbeantwortung 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 X. 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 Y. Z. zuzurechnen und der Umsatzsteuer mit 10% zu unterziehen.

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

4.2.3. Richtig ist, dass die genannten Ärzte bei der X. teilzeit- oder vollzeitbeschäftigt sind und in diesem Zusammenhang Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Pflegeleistung in der X. 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 X. beauftragt, beeinflusst oder verantwortet. Ein Vertragsverhältnis über diese selbständigen ärztlichen Tätigkeiten besteht nicht mit der X. , sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt.

4.2.4. Zur Verdeutlichung beispielsweise zum Arzt Dr. W. O.:

Herr Dr. O. ist bei der X. im Angestelltenverhältnis teilzeitbeschäftigter „Hausarzt“ (Pflegearzt) für Pflegeleistungen und Notfälle. Herr Dr. O. wird beruflich weiters als Konsiliararzt für den im Ordinationszentrum an der X. ordinierenden Univ.Prof. Dr. R. S. tätig. Herr Univ.Prof. Dr. R. S. führt eine Ordination als Facharzt für Unfallchirurgie und Sporttraumatologie im Gebäudekomplex der X. .

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 X. und im Ordinationszentrum an der X. werden dutzende frei niedergelassene Ärzte in ordnungsgemäß gekennzeichneten Ordinationen tätig).

Herr Univ.Prof. Dr. S. wird sowohl in seinen Ordinationsräumlichkeiten tätig, er behandelt und operiert aber auch als Belegarzt in den Operationssälen der X. und erhält dafür wie alle

anderen selbständig behandelnden Ärzte seine Honorare, die als Serviceleistung für den Patienten von der X. 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. S. an Herrn Dr. O. und werden nur zwischen diesen (Vertragsparteien) (frei) vereinbart. Die X. hat im Rahmen ihrer Inkassotätigkeit für Univ.Prof. Dr. S. 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 Prof. Dr. S. an Herrn Dr. O. ausbezahlt, deren Höhe sich der Kenntnis der X. überhaupt entzieht.

Eine Selbstverständlichkeit ist, dass die X. auf allen Buchungsnoten bei dieser ihrer Inkassotätigkeit festhält, dass diese Tätigkeit auf fremden Namen und auf fremde Rechnung erfolgt ... .

Diese ärztliche Nebentätigkeit kann, gleichwohl Herr Dr. O. auch in der X. 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 Honorar beträge 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 X. in fremden Namen und auf fremde Rechnung inkassiert werden und dann über Auftrag des hauptbehandelnden Arztes an diese Konsiliarärzte weitergeleitet werden. Die Tatsache, dass die X. 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 X. gekennzeichnet ist und sich bei dieser Tätigkeit auch nicht als „Arzt der X.“ bezeichnet oder bezeichnen darf. Dies gilt für alle konsiliarärztlichen Tätigkeiten, gleich ob sie in Operationssälen oder wo auch immer ausgeführt werden.

...“

Am 19.12.2005 wurde die Umsatzsteuererklärung 2004 abgegeben.

Der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für 2004 wurde am 21.12.2005 erlassen.

Als „Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 ...“ wurde ein Betrag von € 134.710,76,-- als Umsatzsteuerzahllast hinzugerechnet.

In der Begründung wurde ausgeführt: *„Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem § 200 BAO vorläufig.“*

*Betreffend Abweichung bei der Umsatzsteuerberichtigung wird auf Tz 1 des Berichts der Außenprüfung vom 21.9.2005 verwiesen.“*

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde iW vorgebracht:

„1. Im angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2004 wird in der Position *„Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 UStG und/oder sonstige Berichtigungen“* ein Steuerbetrag von EUR 134.710,76,-- hinzugerechnet. In der Begründung wird betreffend diesen Punkt auf Tz 1 des Berichts der Außenprüfung vom 21.9.2005 verwiesen.

Tz 1 des Prüfungsberichtes ergibt aber geradezu einen konträren Sinn: Hier wird von den in den UVA 9/2004, 11/2004 und 12/2004 durchgeführten Umsatzsteuerberichtigungen die Position *„USt der Umsätze C. -K.“* (die die Betriebsprüfer – zu Unrecht – nicht anerkennen will) abgezogen, es verbleibt jeweils die anzuerkennende Umsatzsteuerberichtigung laut Bp in Höhe von EUR 134.710,76. Wenn die Betriebsprüfung aber selbst eine Umsatzsteuerberichtigung in diesen 3 Kalendermonaten in Höhe von EUR 134.710,76 anerkennt, so ist dieser Berichtigungsbetrag im Jahressteuerbescheid abzuziehen und nicht hinzuzurechnen. Allein dadurch ergibt sich eine fehlerhafte Umsatzsteuervorschreibung von 2x EUR 134.710,76,--, das sind EUR 269.421,52,--.

2. Hinsichtlich der Leistungen der Röntgenordination Dr. C. – Dr. K., die für die X. einen durchlaufenden Posten darstellen, wird ... auf die Berufungsbegründung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 9/2004 bis 12/2004 ... verwiesen.

Es wird beantragt, die in Rede stehenden Honorare der Röntgenordination Dr. C. – Dr. K. als durchlaufende Posten anzuerkennen und weiters anzuerkennen, dass diese Entgeltsberichtigungen gemäß § 16 (1) UStG im Kalenderjahr 2004 durchzuführen sind.

3. Hinsichtlich der Erlöse für von der X. erbrachte Assistenz- und Pflegeleistungen für Prim. Dr. N. wird ... auf die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide ... verwiesen. Für die in Rede stehenden Assistenz-/Pflegeleistungen wird der ermäßigte Steuersatz beantragt ...“.

4. Noch nicht fakturierte Leistungen 2004 (Tz 3 des Bp-Berichtes)

Der Meinung der Bp wird grundsätzlich zugestimmt. Bemerkt wird, dass es sich dabei lediglich um Umsatzsteuerverschiebungen handelt, da die von der Bp ermittelten zusätzlichen Bemessungsgrundlagen für 10/2004 und 11/2004 Anfang des Jahres 2005 eine negative Bemessungsgrundlage bilden.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass die noch nicht fakturierten Leistungen 10/2003, 11/2003 bei der Bemessungsgrundlage für die USt in Abzug zu bringen sind, da sie schon im Jahr 2003 in der Jahresumsatzsteuererklärung erfasst worden sind und die Erfassung bei der späteren Rechnungslegung im Jahr 2004 rückgängig zu machen ist (siehe Beilage Umsatzsteuerverprobung 2004).

Tz 4: Weiters wird darauf hingewiesen, dass diese Punkte bzw diese Bemessungsgrundlagen (positiv und negativ) in der eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2004 berücksichtigt sind.

5. „Hausärzte“ der X. (Tz 4 des Bp-Berichtes)

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird verwiesen auf Tz 4 der Berufungsschrift gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide .... Es wird beantragt, auch die genannten Honorare dieser Hausärzte als durchlaufende Posten anzuerkennen.

6. Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2004 erging ohne zutreffende rechtliche Begründung vorläufig. ...“

Beigelegt war eine „Umsatzsteuerverprobung 2004“.

Am 11.1.2006 erließ das FA den gem § 293 BAO zu Bescheid vom 21.12.2005 berichtigen Umsatzsteuerbescheid 2004. Unter „*Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16...*“ wurde der Betrag von € 134.710,76,-- als Umsatzsteuergutschrift berücksichtigt.

In der Berufung gegen den gem § 293 BAO berichtigten Umsatzsteuerbescheid 2004 wurde iW vorgebracht:

„Aufgrund der weiterhin offenen Rechtsmittelpunkte ergibt sich eine zusätzliche Abgabengutschrift von EUR 350.035,81,...“

Verprobung: Diese Summe ist ersichtlich und überprüfbar in Tz 1 der Niederschrift und des Prüfungsberichtes über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 9/2004 bis 12/2004 vom 21.9.2005. In Tz 1 Zeile USt „*Umsätze Prof. Dr. C. – Dr. K.*“ sind folgende Umsatzsteuer-Kürzungsbeträge ersichtlich, die von der Bp rechtsirrig nicht anerkannt worden sind:

09/2004 EUR 117.915,46

11/2004 EUR 114.818,96

12/2004 EUR 117.301,39

Summe EUR 350.035,81

... Es wird hiemit die erklärungskonforme Veranlagung gemäß eingereichter Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 beantragt. (Punkt 3 des Prüfungsberichtes ist bereits in der Umsatzsteuerjahreserklärung entsprechend der Meinung der Bp eingearbeitet). Weiters wird die Erlassung eines endgültigen Bescheides beantragt. ...“

Das FA legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Der UFS lud die Parteien zu einem **Erörterungsgespräch** am 24. Juni 2009. Bei diesem Erörterungsgespräch (das auch die Jahre 2000 – 2003 betraf) wurden einige (bereits verfahrensgegenständliche) Streitpunkte außer Streit gestellt.

In der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs wurden für ggstdl Berufungsverfahren relevante Ergebnisse festgehalten:

„...“

Röntgeninstitut: Keine Einigung.

...

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

...

Verböserung Hausärzte: Keine Einigung.

...“

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

„...A 2) Zu dem im Erörterungsgespräch vom 24.06.2009 diskutierten Punkt "Hausärzte" der Y. Z. 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 X. 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 X. und werden hierfür entlohnt, bei ihrer nebenberuflichen konsiliarärztlichen Tätigkeit für Belegärzte (Hauptbehandler) gibt es keine mit der X. bestehende vertragliche Vereinbarung zur Arbeitsleistung und auch klarerweise keine Entlohnung von der X. . 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 X. ist für allfällige nebenberufliche Tätigkeiten ihrer Mitarbeiter nicht zuständig. Für die in Rede stehende entfaltete Tätigkeit als Konsiliararzt unterliegen sie keiner Autorität der X., weder einer lauten noch einer stillen.

Für ihre Tätigkeiten übernimmt die X. auch keine Haftung, da diese Tätigkeit auch von der X. 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 X. 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 X. vor seiner Aufnahme abgeschlossene schriftliche Patientenvereinbarung (./20):

Gemäß Punkt II. 2. schuldet die X. 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 Y. Z. 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 Y. Z. . Der behandelnde Arzt ist weiters ermächtigt, Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen bei der Y. Z. zu beauftragen bzw. anzuordnen.

Die Y. Z. 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 Y. Z. 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 X. zugerechnet werden können und somit keine Umsatzsteuer auslösen. ..."

Beigelegt waren 2 Schreiben von privaten Krankenversicherungen an die X. betreffend Kostenübernahme für einen versicherten Patienten (Kostenübernahme, Kostenverpflichtungserklärung).

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



„...Betrifft: Auskunftersuchen in Bezug auf die X. 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. G. ...

*Frage:* In welcher Form werden Sie als Radiologe tätig?

Ich betreibe eine Röntgenordination in den Räumlichkeiten der Y. Z. . 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. K. seit 1987. Sämtliche Gerätschaften sind mein Eigentum und im Eigentum von Frau Dr. K.. 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. K. habe ich folgende Mitarbeiter: 5 radiologisch-technische Assistentinnen, 4 Sekretärinnen und eine Raumpflegerin.

*Frage:* Betreuen Sie nur stationäre Patienten von der X. 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 Y. Z. 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 Y. Z. 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* C. – K. “. 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. K. 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 Y. Z. tätig geworden ist?

Nein, weil auch die Röntgenfilme die Ordination Prof. C. – K. 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 darstellten. 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 entschieden worden.

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

„...Ergänzend wird folgendes vorgebracht:

Behandlungsgelder:

Dr. Sch.:

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. G.:

Ich verweise nochmals darauf, dass den Patienten stets bewusst sein musste, dass die Behandlung nicht im Namen und für Rechnung der Y. Z. vorgenommen wurde, sondern Dr. C. bzw Frau Dr. K. 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. G.:

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. C. ist an der Teilnahme an der heutigen Verhandlung leider verhindert; ich lege aber dem Berufungssenat eine von ihm verfasste, mit 3.12.2009 datierte eidesstaatliche Erklärung vor, aus der sich ebenfalls ergibt, dass unser Berufsbegehren 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. Sch. :

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. G. :

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.

Betriebsprüfer:

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. Sch. :

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 Y. Z. .

Dr. G.:

Betonen möchte ich nochmals, dass die als Konsiliarärzte tätigen Hausärzte außerhalb ihrer Dienstzeit agieren; überdies möchte ich feststellen, dass die beiden Ärzte Dr. H M. und Dr. A. K in keinem Dienstverhältnis zur Y. Z. stehen, weshalb die Umsätze jedenfalls nicht bei der X. zu erfassen sind.

Betriebsprüfer:

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

...

#### Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9 – 12/2004:

(Referent):

Diese Berufung gilt gemäß § 274 BAO auch gegen den Jahresbescheid in seiner gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung gerichtet. Die Streitpunkte in diesem Bescheid sind ident mit den bereits geschilderten Sachverhalts- und Rechtsausführungen.

Herr Prüfer:

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

Dr. G. :

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

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

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Verfahrensrechtliches:

§ 274 BAO lautet:

***„§ 274. Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.“***

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 9 – 12/2004 gilt gemäß § 274 BAO auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid in seiner gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung gerichtet. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 4.6.2008, ZI 2004/13/0124, ausgesprochen hat, ersetzt der Umsatzsteuerjahresbescheid die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide desselben Jahres. VwGH aaO: *„Der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch im Sinne des § 274 erster Satz BAO an ihre Stelle.“*

Der UFS hat demnach im ggstdl Fall nur über den Umsatzsteuerjahresbescheid in der in seiner gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung abzusprechen. Wird – wie im vorliegenden Fall – ein mit Berufung angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Berufung auch den Bescheid in seiner berichtigten Fassung;

Die als Berufung bezeichneten Schriftsätze gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid sowie gegen den gem § 293 BAO berichtigten Bescheid sind daher als Berufungsergänzungen anzusehen.

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides. Er ergänzt den berichtigten Bescheid und bildet mit diesem eine Einheit.

Vorjahre: In den Vorjahren 2000 – 2003 waren Berufungsverfahren derselben Bw anhängig, die der UFSW, Senat 15, mit Berufungsentscheidungen vom 15.3.2010, ZI RV/0776-W/06 und 17.3.2010, RV/0900-W/06, erledigte. Da es sich um teilweise idente Sachverhalte und Rechtsfragen handelt, wird insoweit auch auf die Ausführungen in diesen Entscheidungen verwiesen.

#### Vorläufigkeit:

Der Umsatzsteuerjahresbescheid vom 21.12.2005 wurde gem § 200 BAO vorläufig erlassen. In der Begründung für die Vorläufigkeit wird ausgeführt:

*„Da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist, erfolgte die Veranlagung gem § 200 BAO vorläufig.“*

Das Rechtsmittelverfahren ist mit der Berufungsentscheidung beendet. Der vom FA angeführte Grund für die vorläufige Veranlagung liegt daher jedenfalls schon aus diesem Grund nicht (mehr) vor, sodass der bekämpfte Bescheid für endgültig zu erklären war. Eine Prüfung, ob der vom FA angeführte Grund rechtlich zutreffend ist, braucht daher nicht mehr durchgeführt werden.

#### Inhaltliches:

##### 1. Röntgenordination

Folgender Sachverhalt steht fest.

In der X. befindet sich im EG die selbständige Röntgenordination Dr. C. – Dr. K. in der Rechtsform einer GesnBR.

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

Bei der X. 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 X. 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 X. völlig unabhängig. Der hauptbehandelnde Arzt beauftragt in der Regel auch weitere Untersuchungen im Bereich Röntgen, Computertomographie, Laboruntersuchungen, nuklearmedizinische Untersuchungen, pathologische Untersuchungen, etc. Diese werden ebenfalls von Ärzten oder Institutionen durchgeführt, die von der X. unabhängig sind (Ausnahme „Hausärzte“, die ein Dienstverhältnis zur X. 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 X., teilweise aber außerhalb durchgeführt.

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

Anlässlich der Aufnahme des Patienten füllt dieser gemeinsam mit der Aufnahmeassistentin in der Aufnahmekanzlei ein Aufnahmeformular aus, womit ein Unterbringungsvertrag mit der X. 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 X. zur Kenntnisnahme und Einsicht auf; sie sind weiters auf der Homepage der X. abrufbar.

Wenn der hauptbehandelnde Arzt (Wahlarzt des Patienten) zB eine Röntgenuntersuchung oä anordnet, ordnet er üblicherweise auch an, welcher Arzt oder welches Institut diese Unter-

suchung durchführen soll. Bei Röntgenuntersuchungen wird meistens die im Hause befindliche Röntgenordination Univ. Prof. Dr. H. C./Dr. E. K. 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. H. C.*

*Dr. E. K.*

*Alle Kassen*

*Ord: ...*

*und nach Voranmeldung Tel...“*

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

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

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

*„Univ.Prof.Dr. H. C.*

*Dr.med.univ. E. K.*

*Fachärzte für Radiologie*

*Ord: 1234 XY...*

*Tel ... “*

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 X. in fremdem Namen und fremde Rechnung eingehoben und mit den (idR) Privatversicherungen verrechnet.



So werden auch die Honorare der Röntgenordination Dr. C. – Dr. K. an Patienten der X. von der X. im Auftrag und im Namen des behandelnden Arztes im Rahmen der als Serviceleistung erbrachten Inkassotätigkeit der X. 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 X. als auch im Erdgeschoß der X. 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 selbständigen Arzt und nicht von einem Dienstnehmer eines Spitals im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit betrieben wird. Dies ist für jedermann klar erkennbar, zumal schon außen an der Wand der X. 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 X. handelt, denn die X. 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 Selbständigkeit 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 X. ein privates Belegspital ist, dass der Patient einen Behandlungsvertrag mit seinem Wahlarzt und einen Unterbringungsvertrag mit der X. 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 X. in Verbindung stehen, umfasst, ist unbestritten.

Die vertraglichen Verhältnisse sind klar geregelt und für jeden Patienten nachvollziehbar. Im Unterbringungsvertrag ist explizit festgehalten, dass die X. 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 Y. Z. , 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 X. , der diese Verträge unterfertigt und zur Kenntnis nimmt, muss klar sein, dass die Röntgenordination selbständig für den jeweiligen behandelnden Arzt tätig wird.

Dieser Sachverhalt wird auch durch die schriftlich vorliegende Zeugenaussage des Dr. C. bestätigt, wenn er auf die Ordination in den Räumlichkeiten der X. , 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. C. – Dr. K. 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 hierfür bereitgestellten 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 selbständig iRd Behandlungsvertrages tätig zu werden; man denke zB an die Tätigkeit als Konsiliararzt oder sonstiger Erfüllungsgehilfe.

Wenn auf die Homepage der X. verwiesen wird, so ist zu konzedieren, dass dort der Eindruck vermittelt werden könnte, dass die Röntgenordination etwas mit der X. zu tun hat. Allerdings ist das Internet als Werbung gedacht und dient der X. vor allem dazu, sich (möglichst) vorteilhaft zu präsentieren und Interesse für die Z. zu wecken. Es werden hier überblicksmäßig die in der Y. Z. 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 X. ), für die die Frage, wer mit wem kontrahiert, völlig irrelevant und überhaupt nicht von Interesse ist, sind aber tatsächliche Patienten der X. zu unterscheiden. Diese unterfertigen 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 X. 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. H. C. von der Y. Z.* " 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 X. die Durchwahl der Röntgenordination beinhaltet, heißt nur, dass sich die Röntgenordination im Hause befindet und an das Telefonsystem der X. 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. C. anordnungsgemäß mit „Röntgenordination C. – K.“.

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 Berufszeitraum 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 X., 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. C. – Dr. K. beansprucht, keinen Zweifel haben kann, dass es sich um eine selbständige Ordination und nicht um eine Abteilung der Y. Z. 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 BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. 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 X. 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 X. um ein Privatspital mit Belegarztsystem. Ohne Belegarzt (Wahlarzt) des Patienten ist eine Behandlung in der X. grs nicht möglich.

Unter einem "*Belegarzt*" wird grundsätzlich der Arzt verstanden, dem ein Krankenhausträger 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 Belegarztstätigkeit stellt einen der wichtigsten Anwendungsfälle des „*gespaltenen Krankenhausaufnahmevertrages*“ dar, durch welche die Leistungspflichten der Krankenanstalt und des Belegarztes voneinander getrennt werden. (*S Steiner aaO*).

Im Rahmen des "*gespaltenen Krankenhausaufnahmevertrages*" übernimmt der Rechtsträger des Krankenhauses nur die sog "*Hotelleistung*" (Unterbringung), also die volle Anstaltspflege 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 X. schließt er einen Behandlungsvertrag mit seinem Wahlarzt und einen Unterbringungsvertrag mit der X. ab. Im Rahmen des Behandlungsvertrages ist der von der X. 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 X. sein und als Konsiliarärzte oder Erfüllungsgehilfen für den hauptbehandelnden Arzt tätig werden. Es kann sich aber auch um Nichtbelegärzte handeln oder um an der X. angestellte Hausärzte, die unabhängig von der X. für den hauptbehandelnden Arzt tätig werden.

Im Rahmen des Unterbringungsvertrages, welcher Unterkunft und Verpflegung beinhaltet, erbringt die X. 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 X. eingehoben und direkt mit den Privatkrankenversicherungen verrechnet.

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

Anlässlich der Aufnahme in die X. unterzeichnet der Patient eine „*Patientenvereinbarung*“, wo normiert ist, dass der Patient mit der X. einen Krankenhausaufnahmevertrag abschließt, wonach die X. 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 X. 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 X. tätig werden. Weiters ist der behandelnde Arzt ermächtigt, Pflegeleistungen, Assistenzleistungen und Hausarztleistungen bei der X. 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 X. 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 X. 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 X. 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 Facharztordination 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 X. 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 X., 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 X. und die X. 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 X. 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 X. 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 X. 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.

## 2. Dr. K und Dr. M.

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

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

Diese Ärzte sind daher vom Punkt „Hausärzte“ nicht umfasst.

## 3. Hausärzte

Folgender Sachverhalt steht fest.

Zum Belegarztsystem der X. siehe oben unter 1.

Die X. beschäftigt Hausärzte, die daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Der hauptbehandelnde Arzt ordnet nämlich auch Pflegeleistungen durch die X. 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 X., sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt. Die Inkassotätigkeit der X. 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 X. 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 X. 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 X. beauftragt, beeinflusst oder verantwortet. Ein Vertragsverhältnis über diese selbständigen ärztlichen Tätigkeiten besteht nicht mit der X., sondern zwischen den genannten Ärzten und einem Belegarzt. Zwischen diesen werden die Subhonorare frei vereinbart. Die X. 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 X. ist, zustehen, abzubuchen und direkt an diesen auszubezahlen. Darüber hinaus werden weitere Assistenzhonorare direkt von den hauptbehandelnden Belegärzten an Konsiliarärzte und sonstige Erfüllungsgehilfen, die auch Hausärzte der X. sein können, ausbezahlt, deren Höhe sich der Kenntnis der X. überhaupt entzieht. Die X. 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 Honorar beträge 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 X. 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 genannte Ärzte bei seiner konsiliarärztlichen Tätigkeit als Arzt der X. gekennzeichnet ist und sich bei dieser Tätigkeit auch nicht als „Arzt der X.“ 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 Dienstverhältnisses 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 X. 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 selbständig, teils nichtselbständig tätig sein. Nur soweit sie selbständig 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 selbständig als Unternehmer, sind die Umsätze ihm zuzurechnen.

#### 4. Assistenz- und Pflegeleistungen für Dr. N.

In diesem Punkt steht folgender Sachverhalt fest.

Der X. 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 X. 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 X. 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 eigen-

ständige 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.

#### 5. Noch nicht fakturierte Leistungen 2004

Gem § 19/2/1a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, 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, indem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Die Bp stellte zu Recht fest, dass im Jahr 2004 Leistungen, die im Zeitraum bis November 2004 erbracht worden sind, nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurden, obwohl die Steuerschuld bereits entstanden ist.

Auch die Bw stimmt dieser Meinung grs zu. Diese Punkte sind jedoch in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2004 bereits berücksichtigt.

Zahlenmäßig ergeben sich aus der stattgebenden Berufungsentscheidung die folgenden Konsequenzen.

In der USt-Erklärung sind die Umsatzsteuerberichtigungen gem § 16 UStG für die Jahre 1998, 1999 und 2000 enthalten. Diese Berichtigungen beruhen auf dem unrichtigen Ansatz der Umsatzsteuer betreffend Röntgeninstitut mit 10% statt 0% als durchlaufender Posten. Die Umsatzsteuerverprobung 2004 ist im Beiblatt zur Umsatzsteuererklärung enthalten.

Diese Zahlen werden grs der Berufungsentscheidung des UFS zu Grunde gelegt.

Die Berichtigung gemäß § 16 UStG für die Jahre 1998, 1999 und 2000 beträgt € 484.746,57,-. Dies ist jedoch als zusätzlicher Erlös der X. zu sehen, daraus ergibt sich ein Ansatz von 10% USt als „Hausumsatz“.

Berechnung: Umsatzsteuerberichtigung (brutto) EUR 484.746,57,--  
darin 10% USt iHv EUR 44.067,87,--

Zusätzlicher festzustellender Nettoumsatz des Hauses EUR 440.678,70,--

Rechnerisch verringert sich daher die Berichtigung gemäß § 16 UStG von EUR 484.746,57,-- auf EUR 440.678,70,--.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. Mai 2010