

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Krankenhaus Bf., X, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 7. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. Dezember 2015, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2013, vertreten durch Hofräatin Mag. Dr. Angelika Konrad M.A. MSc, nach der am 17. Mai 2017 in Conrad-von-Hötzendorf-Straße 14-18, 8010 Graz, im Beisein der Schriftführerin S durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erbringe als Privatkrankenhaus Leistungen an Privatpatienten im Rahmen einer Rehabilitation bzw. eines stationären Aufenthaltes.

Die im Rahmen des stationären Aufenthaltes erbrachten Leistungen würden von der Bf. den Zusatzversicherungen der Patienten in Rechnung gestellt werden, wobei dem Versicherer die sogenannte "Fallpauschale" verrechnet werden würde. Ein Teil dieser "Fallpauschale" werde mit der Anmerkung, dass darin umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten seien, umsatzsteuerfrei belassen.

Diese "Fallpauschale" sei mit den Ärzten NN und MM verhandelt worden. Die Verrechnung an NN erfolge laut Ergänzung zum Dienstvertrag pauschal mit 54.000 Euro pro Jahr in

zwölf gleichen Monatsraten, während MM für jeden von ihm überwiesenen Patienten 300 Euro in einer gesondert gelegten Honorarnote in Rechnung stelle.

Nach der Rz 970 der LStR 2002 erhielten "Ärzte, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stünden (zB Primärärzte, Assistenzärzte oder Turnusärzte) in der Regel für die Behandlung von Patienten, die in einer höheren als der allgemeinen Verpflegsklasse untergebracht seien, eine Sondergebühr. Derartige Gebühren stellten gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 nur dann selbständige Einkünfte dar, wenn sie nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden würden. Wenn Sonderklassegebühren vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen eingehoben und an den Arzt weitergeleitet werden würden, lägen nichtselbständige Einkünfte vor (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034).

Da eine unternehmerische Tätigkeit seitens der Sondergebühren verrechnenden Ärzte nur vorliege, wenn der Arzt direkt mit dem Patienten ein Sonderhonorar vereinbare und in Rechnung stelle oder wenn die Krankenanstalt das vereinbarte Honorar erkennbar im Namen des Arztes einhebe, was im gegenständlichen Fall aber beides nicht gegeben sei, stellten die verrechneten Leistungen steuerbare Leistungen [abgespaltenes Ärztehonorar netto lt. Konto 4819: 40.499,81 Euro (2011); 63.737,58 Euro (2012) und 60.167,57 Euro (2013)] der Bf. dar und seien zur Gänze dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 10 % zu unterwerfen (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. November 2015, Tz 1).

Gegen die unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2013 hat die Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

Das Finanzamt Graz-Umgebung habe im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 festgestellt, dass die verrechneten Sonderklassegebühren für Ärzte Umsätze der Krankenanstalt und nicht Umsätze der Ärzte sind, welche die Krankenanstalt für die Ärzte einhebt und der Umsatzsteuer unterliegen, weil der Arzt weder das Sonderklassenhonorar direkt mit den Patienten vereinbart und in Rechnung gestellt hat noch die Krankenanstalt (Beschwerdeführerin) dieses Honorar erkennbar im Namen des Arztes eingehoben hat. Nicht festgestellt hat das Finanzamt, für wen (außer Ärzte und Krankenanstalt) es nicht erkennbar war, dass die Honorare im Namen des Arztes eingehoben wurden.

Es sei sowohl für den Arzt als auch für die Bf. jedenfalls klar und eindeutig erkennbar, dass die Einhebung der Sonderklassegebühren im Namen des Arztes erfolge. Es gebe, wie das Finanzamt ausdrücklich festgestellt habe, zwischen der Bf. und dem Arzt bezüglich der Sonderklassepatienten Vereinbarungen über die Behandlung sowie die Abgeltung der ärztlichen Behandlungsleistungen.

Die Bf. habe weiters mit den Privatversicherungen bzw. dessen österreichweitem Verband einen Rahmenvertrag abgeschlossen, in welchem die Behandlung von Patienten in der Sonderklasse geregelt werde. In diesem Rahmenvertrag seien die Voraussetzungen für

eine Kostenübernahme durch die Privatversicherungen festgelegt und die Abgeltung der Leistungen im Rahmen der Sonderklasse geregelt. In diesem Rahmenvertrag werde festgelegt, dass es hinsichtlich der Abgeltung der Leistungen im Rahmen der Sonderklasse eine Aufteilung des Honorars in einen "Hausanteil" und einen "Arztanteil" gebe, wobei für den "Hausanteil" ausschließlich die Krankenanstalt rechnungslegende Stelle sei und für den "Arztanteil" ausschließlich der jeweils behandelnde Arzt. Dabei handle es sich um eine im Krankenhausbetrieb österreichweit übliche Vereinbarung.

Es sei daher auch für die leistenden Privatversicherungen jedenfalls klar und erkennbar gewesen, dass ein Teil des Honorars, nämlich jener der ärztlichen Honorare im Namen der Ärzte eingehoben und an diese weitergeleitet werde, da ja ausschließlich die Ärzte rechnungslegende Stelle und Ansprechpartner für Fragen im Zusammenhang mit den ärztlichen Honoraren seien.

Es sei richtig, dass im Prüfungszeitraum auf der Rechnung an die Privatversicherungen, die die Sonderklassegebühren sowohl für die Krankenanstalt als auch für die Ärzte bezahlten, der jeweils behandelnde Arzt nicht namentlich aufgeschienen sei. Es sei aber sehr wohl der Anteil des Rechnungsbetrages, der die Ärzte betreffe, ausgewiesen und damit erkennbar gemacht worden. Aus den mit den Privatversicherern abgeschlossenen Verträgen sei eindeutig ersichtlich und nachvollziehbar, dass die Ärztehonorare von der Krankenanstalt im Namen des jeweiligen Arztes vereinnahmt werden würden und dass Ansprechpartner für die Ärztehonorare ausschließlich der jeweils behandelnde Arzt sei. Wenn das Finanzamt aus formaler Sicht die Meinung vertrete, dass zusätzlich der Name der Ärzte auf den Rechnungen aufzuscheinen habe, dann hätte es der Krankenanstalt zumindest die Möglichkeit einräumen müssen, die Rechnungen zu berichtigen, um auf diese Art und Weise auch den (vermeintlich) formalen Kriterien zu entsprechen. Die Nachreichung von formalen Voraussetzungen einer Rechnung sei nach herrschender Judikatur auch im Abgabenverfahren noch möglich und bewirke eine formale Richtigstellung der Rechnung für den Prüfungszeitraum (vgl. BFG 8.5.2015, RV/2100220/2015). Eine Rechnungsberichtigung sei seitens der Krankenanstalt auch angeboten, vom Finanzamt allerdings abgelehnt worden. Allerdings sei festzuhalten, dass nach europarechtlichen Vorgaben nur der Vorsteuerabzug vom Vorliegen bestimmter Rechnungsmerkmale abhängig gemacht werden dürfe, nicht jedoch die Frage des Leistungserbringers bzw. die Zurechnung der Leistung vom Vorliegen von Rechnungsmerkmalen abhängen könne.

Das Finanzamt habe auch festgestellt, dass die seitens der Krankenanstalt für die Ärzte vereinnahmten Honorare tatsächlich an die Ärzte weitergeleitet worden seien.

Nach der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 9.1.2004, RV/0578-L/03) sei für die einkommen- und umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sonderklassegebühren, die an Ärzte gezahlt werden würden, ausschließlich die gesetzliche Fiktion des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 maßgeblich. Danach sei es Voraussetzung, dass die Sonderklassehonorare von der Krankenanstalt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden dürfen. Dies sei nach der gesetzlichen Regelung des

Steiermärkischen Landeskrankenanstaltengesetzes für Privatkrankenanstalten auch nicht der Fall. Gemäß § 105 Stmk. LKAG seien die Regelungen über die Kostentragung bzw. die Vorschreibung von Arztgebühren in der Sonderklasse durch die Krankenanstalt (§§ 73ff. Stmk. LKAG) für private Krankenanstalten nicht anzuwenden. Diese würden daher ausschließlich bei öffentlichen Krankenanstalten bzw. kraft ausdrücklichen Verweises in § 105 Z 5 Stmk. LKAG für gemeinnützig geführte Krankenanstalten Anwendung finden. Eine gesetzliche Verpflichtung die Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben, bestehe daher für die Bf. als private Krankenanstalt nicht. Dass die Ärztehonorare von der Bf. nicht im eigenen Namen eingehoben worden seien und dies den Vertragspartnern auch entsprechend bewusst gewesen sei, sei bereits dargelegt worden.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht erbringe grundsätzlich jener Unternehmer die Leistung, der gegenüber dem Vertragspartner im eigenen Namen auftrete. Es sei dabei unerheblich, ob der im eigenen Namen auftretende Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trage, als ob er auf eigene oder auf fremde Rechnung tätig werde (vgl. Kolacny/Caganek, Umsatzsteuergesetz, Kurzkommentar, § 3/11). Gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994 gelte als Unternehmer kraft gesetzlicher Fiktion auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahme, die gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählten. Die Ärzte seien daher in diesem Rahmen selbständige Unternehmer und eine Abrechnung über die Krankenanstalt bzw. die Einhebung der Sonderklassegebühren durch die Krankenanstalt führe auf Grund dieser Sonderregelung nicht zu Umsätzen der Krankenanstalt. Der Umstand, dass die Krankenanstalt bei der Einhebung der Klassegebühren mitgewirkt habe, schließe die Entstehung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Arzt und dem Sonderklassepatient (bzw. dessen Privatversicherung) nicht aus (vgl. Kolacny/Caganek, Umsatzsteuergesetz, Kurzkommentar, § 2/53).

Es sei daher, entgegen der Feststellung des Finanzamtes, für alle am Umsatz Beteiligten klar und erkennbar gewesen und dadurch in hinreichender Art und Weise nach außen zum Ausdruck gebracht worden, dass die Ärztehonorare für Sonderklassepatienten seitens der Krankenanstalt im Namen des jeweiligen Arztes eingehoben worden seien. Die Höhe der Ärztehonorare seien auf den Rechnungen ausgewiesen gewesen. Damit sei jedenfalls ausreichend klar zum Ausdruck gebracht worden, dass die Bf. die Sonderklassegebühren der Ärzte nicht im eigenen Namen eingehoben habe und dass es sich bei den Sonderklassegebühren der Ärzte um Entgelte im Sinne des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 handle und damit auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht Umsätze der behandelnden Ärzte und keine Umsätze vorliegen würden, die der Krankenanstalt zugerechnet werden könnten.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Die Bf. sei ein Privatkrankenhaus, das auf die Behandlung von orthopädischen Erkrankungen spezialisiert sei, wobei die Abrechnung über die Leistungen im Rahmen der Rehabilitation gegenüber der PVA bzw. andere Pflichtversicherungen erfolge und die Ausgangsrechnungen betreffend die Leistungen im Rahmen der Krankenhausaufenthalte an die jeweiligen Zusatzversicherungen der Patienten gerichtet seien.

Bei der Abrechnung des Rehabilitationsaufenthaltes mit der Pflichtversicherung werde der gesamte in Rechnung gestellte Betrag dem Umsatzsteuersatz von 10% unterworfen.

Bei der Abrechnung des Krankenaufenthaltes (Sonderklassegebühren) mit den jeweiligen Zusatzversicherungen werde eine sogenannte "Fallpauschale", welche nach der Aufenthaltsdauer gestaffelt sei, in Rechnung gestellt. Aus dieser "Fallpauschale" werde ein Betrag, der als Ärztehonorar steuerfrei belassen werde, herausgerechnet. Diese Beträge, die Sonderklassegebühren, würden nicht zur Gänze an die Ärzte, sondern an NN im Wege einer Pauschale und an MM im Wege einer Pauschale/Fall weitergegeben werden. Die Verrechnung an NN erfolge laut Ergänzung zum Dienstvertrag pauschal mit 54.000 Euro per anno in 12 gleichen Monatsraten. MM verrechne für jeden von ihm überwiesenen Patienten 300 Euro in einer gesondert gelegten Honorarnote an die Bf. als steuerfreie Arztleistung. Die Höhe dieser Beträge sei von der Bf. mit dem jeweiligen Arzt verhandelt worden.

Im Zuge der Außenprüfung sei zu beurteilen gewesen, ob die im Rahmen der Ausgangsrechnungen über den Krankenaufenthalt in Rechnung gestellten Beträge als steuerbare und steuerpflichtige Leistungen der Bf. zur Gänze der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Dazu sei zu klären gewesen, ob die an die Ärzte bezahlten Sonderklassegebühren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellten.

Ärzte, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stünden (zB Primärärzte, Assistenzärzte oder Turnusärzte) erhielten in der Regel für die Behandlung von Patienten, die in einer höheren als der allgemeinen Verpflegungsklasse untergebracht seien, eine Sondergebühr. Derartige Gebühren stellen nur dann selbständige Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 dar, wenn sie nicht von der Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden würden. Wenn Sonderklassegebühren nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen eingehoben und an den Arzt weitergeleitet werden, lägen nichtselbständige Einkünfte gemäß § 25 EStG 1988 vor und seien dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

In Rz 970a LStR finde sich für Kärnten und Steiermark folgender Hinweis:

"Sonderklassegebühren sind nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstalten Gesetz vom Träger des Krankenhauses im eigenen Namen einzuheben und an den Arzt weiterzuleiten. Sonderklassegebühren von Krankenanstalten, die hinsichtlich der Einhebung der Sonderklassegebühren dem Krankenanstalten Gesetz dieser Länder unterliegen, sind daher beim Arzt zwingend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

- *Kärnten: Kärntner Krankenanstalten Ordnung 1999, K-KAO, LGBI. Nr. 26/1999*
- *Steiermark: Steiermärkisches Krankenanstalten Gesetz 1999, KALG, LGBI. Nr. 66/1999".*

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. März 2004, 2001/15/0034, ausgeführt habe, biete diese Rechtslage im KALG keine Anhaltspunkte für die Annahme unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen dem Patienten, der für seinen Krankenhausaufenthalt eine höhere Gebührenklasse gewählt habe und dem Vorstand der betreffenden Krankenhausabteilung. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sei vielmehr davon auszugehen, dass diese Rechtsvorschriften den Träger des Krankenhauses verpflichteten, die in Rede stehenden Sondergebühren im eigenen Namen einzuheben. Weiter habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass, wenn nicht Feststellungen dahingehend getroffen werden, dass der Träger des Krankenhauses die Sondergebühren diesen Vorschriften widersprechend im Namen des jeweiligen Arztes eingehoben habe oder dass der Arzt die als Sondergebühren bezeichneten Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten habe, die Abgabenbehörde die Sondergebühren überhaupt nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und den Abgabepflichtigen insoweit nicht als Unternehmer behandeln dürfe.

Der Verwaltungsgerichtshof führe in diesem Erkenntnis unter Verweis auf VwGH 19.1.1984, 83/15/0114 weiter aus, "dass die ärztliche Betreuung von Sonderklassepatienten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt - ungeachtet der Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung - in Erfüllung von gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt übernommenen Dienstpflichten erfolgt. Der Arzt untersteht der Anstaltsordnung und unterliegt den sich aus ihr ergebenden Dienstverpflichtungen. Er ist in den Organismus der Krankenanstalt eingegliedert und in Ausübung seines Dienstes an diese Dienstvorschriften und an sonstige Weisungen, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht, gebunden. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses hat er auch die Sonderklassepatienten zu betreuen. Diese sind der Anstaltsordnung unterworfen Pfleglinge der Krankenanstalt und nicht des Abteilungsvorstandes. Die Behandlung der Sonderklassepatienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt ist sohin als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, die diese Eigenschaft auf Grund einer Honorarvereinbarung mit einem Patienten nicht verliert, wobei es sich bei den Sondergebühren um von dritter Seite gezahlten Arbeitslohn handelt", die Leistung der Ärzte wird als "*im Rahmen ihres Dienstverhältnisses*" erbracht angesehen, das Krankenhaus als Vertragspartner des Patienten erbringe die Leistung.

Soweit nun die Abrechnung der Sondergebühren durch eine Krankenanstalt gegenüber den Versicherungen in der Weise erfolge, dass in den Rechnungen neben den Leistungen der Krankenanstalt, das den einzelnen, namentlich genannten Ärzten zustehende Honorar ausgewiesen werde und der zu zahlende Betrag in jenen, der in fremdem Namen und für fremde Rechnung vorgeschrieben werde, aufgegliedert sei, dann erzielten die in der Rechnung konkret genannten Ärzte Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988.

Eine unternehmerische Tätigkeit nach § 2 UStG 1994 liege sachverhaltsbezogen nur vor, wenn der leitende Arzt oder Assistenzarzt mit dem Patienten direkt ein Sonderhonorar

vereinbare und direkt in Rechnung stelle bzw. wenn das vereinbarte Honorar von der Krankenanstalt erkennbar im Namen des Arztes (leitenden Arztes oder Assistenzarztes) eingehoben werde.

Im Rahmen der Verrechnung mit den diversen Privatversicherungsunternehmen werde in den Streitjahren von der Bf. der behandelnde Arzt nicht konkret namentlich angeführt; der Betrag, der im fremden Namen und für fremde Rechnung vorgeschrieben werde, werde nicht aufgegliedert und sei auch sonst (für den Patienten/die Patientin) nicht ersichtlich, dass ein (Teil)Betrag im fremden Namen und für fremde Rechnung eingehoben werde.

Die jeweilig auf den Ausgangsrechnungen umsatzsteuerfrei belassenen Beträge seien auf dem Konto 4819 - "abgespaltenes Arzthonorar" - verbucht.

Gemäß §§ 37 und 38 KALG, LGBI. Nr. 66/1999, in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung, bestehe kein direkter Anspruch des in einer dem KALG unterliegenden Krankenanstalt tätigen Arztes gegenüber dem Patienten aus dem Titel Sondergebühren, sondern komme vielmehr ein die Behandlung in der Sonderklasse gegründeter Anspruch dem Rechtsträger der Krankenanstalten unmittelbar zu. Soweit zwischen Krankenanstalt und dem behandelnden Arzt in einer Vereinbarung festgehalten sei, dass Ansprüche auf Sondergebühren(-anteile) nicht als Entgeltansprüche gegenüber der Krankenanstalt, sondern gegenüber den Patienten bzw. gegenüber deren Versicherungen bestünden, könne in Anbetracht dieser Gesetzeslage nach Treu und Glauben im Sinne des § 914 ABGB nur als Selbstbindung der Krankenanstalt in dem Sinne verstanden werden, dass diese sich verpflichte, die von ihr vorgeschriebenen und eingebrachten Arzt- bzw. Sondergebühren abzüglich der darauf entfallenden Aufwendungen an die Ärzte weiterzugeben.

Im gegenständlichen Fall gebe es weder einen Hinweis darauf, dass die Bf. die Sondergebühren den Vorschriften des KALG in der für die Prüfungsjahre maßgeblichen Fassung widersprechend im Namen des jeweiligen Arztes eingehoben habe, noch dass die davon betroffenen Ärzte diese Entgelte unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten hätten. Vielmehr seien die Entgelte für die Behandlung von Patienten in der Sonderklasse (Anstalts- und Arztgebühren) entsprechend den Regelungen vereinnahmt und nach den vereinbarten Modalitäten zur Verteilung gebracht worden. Die dem Zusatzvertrag des NN entsprechenden monatlich ausbezahlten Beträge bzw. die mit MM verrechneten Pauschalen seien auf dem Konto 5786 - "ausbezahltes Arzthonorar" - entsprechend verbucht worden.

Nach Darstellung der Buchungen im Einzelnen führt das Finanzamt weiter aus:

"Wenn nun die steuerliche Vertretung meint, dass "*für alle am Umsatz Beteiligten klar und erkennbar gewesen ... ist, dass die Ärztehonorare für Sonderklassepatienten seitens der Krankenanstalt im Namen des jeweiligen Arztes eingehoben wurden*", so ist dem vor allem unter Verweis auf Seite 7 entgegen zu halten, dass auf der konkreten Rechnung bestimmte Anteile/anteilige Rechnungsbeträge als "*umsatzsteuerfreie Arzthonorare*" bezeichnet und als solche auch ohne Umsatzsteuer verrechnet worden sind, diese aus der

Rechnung herausrechenbaren Beträge aber in logischer Konsequenz erwartbar nicht den konkreten an den jeweiligen Arzt weitergeleiteten Beträgen entsprechen.

Die konsequenter Weise und erforderlicher Weise namentliche Nennung der Ärzte erfolgte nicht auf den jeweiligen Rechnungen, die an die Patienten bzw. an deren Versicherungen gelegt werden/wurden.

Die betroffenen Ärzte hätten nur gegenüber der Bf. einen Anspruch auf Ausbezahlung des ihnen zustehenden Anteils an den vereinnahmten Sondergebühren.

Unmittelbare vertragliche Beziehungen der behandelnden Ärzte zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen bestehen/bestanden für den Prüfungszeitraum hingegen nicht, sind nicht bekannt geworden."

In keinem Jahr des Prüfungszeitraumes würden die in den Ausgangsrechnungen an die Versicherungsunternehmen als steuerfreie Ärztehonorare verrechneten Beträge mit den an die konkreten Ärzte überrechneten Honorare übereinstimmen.

Insofern sei keineswegs "*der Anteil des Rechnungsbetrages, der die Ärzte betrifft, ausgewiesen*" bzw. würden eben die in den Ausgangsrechnungen ausgewiesenen steuerfreien Beträge nicht dem tatsächlichen Ärztehonorar entsprechen. Auch der überschießende Betrag könne nur in den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sein.

Der nach § 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 in einer Rechnung auszuweisende tatsächliche "Umfang der sonstigen Leistung" der Ärzte entspreche nicht dem in der Rechnung ausgewiesenen Anteil, es werde vielmehr eine andere Leistung ausgewiesen (Leistung des Arztes) als überhaupt tatsächlich erbracht worden sei (Leistung der Krankenanstalt) und könne eine solche Änderung der Art bzw. des Umfangs der tatsächlich erbrachten Leistung durch eine bloß formelle Änderung der Rechnung nicht berichtigt werden.

Nach der im konkreten Fall vorliegenden Anstaltsordnung und den jeweiligen Dienstverträgen seien die Ärzte im Klinikbetrieb eingegliedert, das Krankenhaus sei für die Einbringung der Gebühren ausschließlich zuständig und bei Aufnahme in das Krankenhaus würden die Patienten mit dem Krankenhaus einen Vertrag abschließen, wonach die Bf. als Erbringer der Leistung zu betrachten sei. Dies sei auch dadurch deutlich zu Tage getreten, dass die tatsächliche Leistung der Bf. an die jeweiligen Ärzte im Rahmen der pauschalierten Auszahlungen von den in den Ausgangsrechnungen steuerfrei belassenen Beträgen stark abweichen würden.

Dagegen hat die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Der Hinweis auf Rz 970a der LStR gehe ins Leere, da die Bestimmung im Steiermärkischen Krankenanstaltengesetz (KALG) über die einheitliche Verrechnung aller Leistungen für Privatkrankenanstalten auf Grund der Sonderregelung für Privatkrankenanstalten nicht anwendbar sei. Daran vermöge auch eine dem Gesetz nicht

entsprechende (verallgemeinernde) Richtlinienmeinung nichts zu ändern. Damit sei aber auch der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 2004, 2001/15/0034 nicht stichhaltig, da die Rechtslage für die Bf. eine andere sei, als jene, die der zitierten Entscheidung zugrunde liege. Die in der Begründung zitierten §§ 37 und 38 KALG seien nicht einschlägig und würden nicht die Verrechnung von Leistungen betreffen. Ein Entgeltsanspruch der Ärzte gegenüber Patienten bzw. deren Versicherungen werde durch das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz für Privatkliniken nicht ausgeschlossen. Eine Vereinbarung zwischen Ärzten, der Bf. (Krankenanstalt) und Versicherungen widerspreche - entgegen der Feststellung des Finanzamtes - sohin nicht den geltenden Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes.

Der Hinweis auf die allgemeinen Erfordernisse für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 UStG 1994 gehe ebenfalls ins Leere, da gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994 Ärzte kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung als Unternehmer gelten würden, wenn diese in Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit Sondergebühren vereinnahmen bzw. eine Krankenanstalt Sondergebühren nicht im eigenen Namen vereinnahmen würde.

Die Tatsache, dass an die Ärzte seitens der Bf. freiwillig mehr ausbezahlt worden sei, als seitens der Versicherungen als Ärztehonorar für die Behandlung von Sonderklassepatienten bezahlt worden sei, ändere - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - nichts an der grundsätzlichen Qualifikation der (weitergeleiteten) Sonderklassegebühren als Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 und der Unternehmereigenschaft der Ärzte gemäß § 2 Abs. 6 UStG 1994. Die Bf. habe sämtliche im Namen der Ärzte von den Versicherungen vereinnahmten Sonderklassegebühren an diese weitergeleitet; dies gehe auch aus der Tabelle des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung unzweifelhaft hervor. Der in der Rechnung ausgewiesene Betrag der Ärztehonorare stimme daher mit dem Anteil der Sonderklassegebühren überein. Dass die in der Rechnung ausgewiesene Leistung (des Arztes) unrichtig sei, wie das Finanzamt feststelle, stimme nicht, da aus den vorgelegten Vereinbarungen mit den Versicherungen eindeutig hervorgehe, dass der Arztanteil im Rahmen der Sonderklasse die Leistung der Ärzte abdecke. Es sei vereinbart gewesen, dass die Bf. diese Sonderklassegebühren im Namen der Ärzte vereinnahmt und an diese weiterbezahlt werden. Dies sei in der Folge auch geschehen.

Sie stimme mit der Auffassung des Finanzamtes überein, dass die Differenz zwischen dem ausbezahlten Arzthonorar und den seitens der Versicherungen bezahlten Sonderklassegebühren den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zuzurechnen sei. Dafür sei auch keine Umsatzsteuerbefreiung beansprucht worden, da nur jene Beträge umsatzsteuerfrei belassen worden seien, die als Arzthonorar seitens der Versicherungen bezahlt worden seien. Es sei daher auch nur der geringere Betrag umsatzsteuerfrei verrechnet worden.

Die Parteien haben in der mündlichen Verhandlung Nachstehendes ausgeführt:

Die bevollmächtigte Vertreterin der Bf. führte aus:

"Patienten die über die Privatversicherungen als Sonderklassepatienten abgerechnet werden, werden vom jeweilig behandelten Arzt an das Krankenhaus Z zugewiesen, d.h. es werden die jeweiligen Sonderklassebetten durch den behandelnden Arzt belegt. Diese Patienten werden ausschließlich durch den zuweisenden Arzt behandelt und betreut, wofür dieser den Arztanteil aus dem Privatversicherungshonorar erhält. Es liegt im wirtschaftlichen Interesse des Krankenhauses Z, dass Ärzte im Haus Betten belegen. Je nach Indikation bzw. notwendiger Behandlungsmaßnahmen werden von den Ärzten Betten auch in anderen Privatkrankenanstalten belegt (z.B. Y im Falle von chirurgischen Eingriffen). Der Behandlungsinhalt unterliegt der Entscheidung des Arztes und wird vom Krankenhaus nicht vorgegeben.

Die Abrechnung der Arztleistungen und des Hausanteils gegenüber den Privatversicherungen erfolgt in einem elektronischen Datensatz, wobei die Inhalte dieses elektronischen Datensatzes von den Privatversicherungen vorgegeben werden. Es erfolgt eine Aufteilung zwischen Arzthonorar und Hausanteil einerseits durch Ausweis der unterschiedlichen Umsatzsteuerschlüssel und ist der behandelnde Arzt auf Grund eines auf der Rechnung angegebenen Kürzels identifizierbar. Der Verrechnungsmodus wird auch in den mit dem Verband der österreichischen Privatversicherungen abgeschlossenen Rahmenvertrag geregelt, wobei auch darin die Aufteilung in einen Hausanteil und ein Arzthonorar vereinbart wurde. Dementsprechend sehen auch die Vereinbarungen mit den beiden Ärzten ausdrücklich vor, dass die Verrechnung der Sonderklassegebühren durch die Krankenanstalt Z im Namen und auf Rechnung des jeweiligen Arztes erfolgt.

Die Vertreterin der Amtspartei verweist auf die ausführliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung, der mit Rücksicht auf den Vortrag der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. nichts hinzuzufügen ist."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% ua. für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

Die Leistungen der Krankenanstalten sind nach dem UStG 1994 (unecht) steuerbefreit, sofern sie von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Rechtsträgern geführt werden (§ 6 Abs. 1 Z 18 und 25). Krankenanstalten, die nicht unter die Befreiung fallen, unterliegen nach der durch BGBl. Nr. 756/1996 mit Wirkung ab 1997 eingeführten Vorschrift der Z 15 dem ermäßigten Steuersatz. Die unionsrechtliche Grundlage hiefür

bildet Anhang III Z 17 der MWSt-RL. Die Ermäßigung betrifft einerseits Krankenanstalten, die nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützigen Rechtsträgern geführt werden (Privatkrankenanstalten), andererseits an sich befreite Krankenanstalten, deren Rechtsträger gemäß Art. XIV BGBI. Nr. 21/1995 für Steuerpflicht "optiert" hat (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 10, Tz 169).

Zufolge § 2 Abs. 6 UStG 1994 gilt als Unternehmer 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.

Gemäß § 2 Abs. 6, der auf BGBI. Nr. 531/1984 zurückgeht, gilt als Unternehmer 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 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören. Hiebei handelt es sich um "die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden."

Eine unternehmerische Tätigkeit (ein ust-bares Entgelt) liegt demnach vor, wenn das vereinbarte Honorar von der Krankenanstalt erkennbar im Namen des Arztes eingehoben wird (dazu VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034) [vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 273 und 275].

Gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Einkünfte des Spitalsarztes aus Sonderklassegebühren gehören an sich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn von dritter Seite). Das Gesetz zählt die Sonderklassegebühren allerdings ausdrücklich zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, "soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden" [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 22, Tz 84 (1.1.2004)].

"Die Verwaltungspraxis richtet sich nach der Form der Abrechnung: Vereinnahmt die Krankenanstalt im eigenen Namen die Sondergebühren und verteilt sie an die Ärzte, so gehören die Einkünfte aus den Sondergebühren zu den nichtselbständigen Einkünften (EStR 2000 Rz 5223); legen dagegen die Ärzte über die Sondergebühren selbst Rechnung, dann gehören die Einkünfte zu den selbständigen Einkünften.

Nach den LStR 2002 Rz 970 gilt dies für die Assistenzärzte auch dann, wenn sie die Sonderklassegebühren vom Primiararzt erhalten, der selbst Rechnung gelegt hat, sowie dann, wenn die Krankenanstalt an den Patienten unter Anführung der Namen der Ärzte gesondert Rechnung legt. Tatsächlich kann jedoch nur entscheidend sein, ob das Krankenanstaltenrecht einen entsprechenden Honoraranspruch des Arztes

gegenüber dem Patienten gewährt (Mayer in FS Stoll, 195 mit Verweis auf die insoweit verfassungsrechtlich fragwürdigen Landesgesetze)" [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 22, Tz 85 (1.1.2004)].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die von der Bf. in den Streitjahren an die privaten Krankenzusatzversicherungen ausgestellten Rechnungen sind beispielhaft (Rechnung Nr. 86933/P vom 28. September 2011, Rechnung Nr. 89342/P vom 11. April 2012 und Rechnung Nr. 93173/P vom 10. Februar 2013) wie folgt abgefasst:

"Diagnose: xxxxxxxxxxxxxxxx

Leistung	Anzahl	Einzelpreis	Betrag Netto	%	Umsatzst. Betrag	Betrag Brutto
Einbettzimmerzuschlag ZV	9	54,55	490,95	10,0	49,10	540,05
Fallpauschale* f. ASVG Ver	1	1.391,32	1.391,32		90,91	1.482,23
Rechnungsbetrag			1.882,27		140,01	2.022,28

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

Beh. Arzt: R5

*) In diesen Positionen sind umsatzsteuerfreie Arzthonorare enthalten.

Wir ersuchen um Überweisung des Betrages auf unser Konto

IBAN: 0000 0000 0000 0000, BIC: XXXXXXXX

bei der BB."

Für die Streitjahre bilden die Kundmachung der Steiermärkischen Landesregierung vom 14. Juni 1999, mit der das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz (KALG), wiederverlautbart wird, LGBI. Nr. 66/1999 - im Folgenden: KALG 1999 - und das Gesetz vom 16. Oktober 2012 über Krankenanstalten in der Steiermark (Stmk. Krankenanstaltengesetz 2012 - StKAG) - im Folgenden: StKAG 2012 - LGBI. Nr. 111/2012, die maßgeblichen krankenanstaltenrechtlichen Rechtsgrundlagen.

Der IV. (4.) Teil des KALG 1999 bzw. StKAG 2012 enthält Bestimmungen für private Krankenanstalten.

§ 56 KALG 1999 bzw. § 104 StKAG 2012 lauten völlig gleichlautend:

"(1) Private Krankenanstalten sind Krankenanstalten, die das Öffentlichkeitsrecht nicht besitzen. Sie können auch von physischen Personen errichtet und betrieben werden.

(2) Die Rechte und Pflichten, die sich aus der Aufnahme in eine private Krankenanstalt ergeben, sind nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen."

Die gegenständliche Krankenanstalt ist nach dem Verzeichnis der Krankenanstalten in Österreich (Hospitals in Austria) 2008 des Bundesministeriums für Gesundheit, Familie und Jugend eine nicht gemeinnützige Krankenanstalt ohne Öffentlichkeitsrecht und demnach im Sinne der vorhin zitierten Bestimmungen des steirischen Krankenanstaltenrechtes eine private Krankenanstalt.

Die Bf. führt in der Beschwerdeschrift zutreffend aus, dass die im III. Teil KALG 1999 (Besondere Bestimmungen für öffentliche Krankenanstalten) enthaltenen Bestimmungen über die Vorschreibung und Einbringung von Sondergebühren (insbesondere §§ 36 und 37) nach § 57 KALG 1999 nicht auf den Betrieb privater Krankenanstalten anwendbar sind, da die Bestimmungen der §§ 36-38 über die Einhebung von Sondergebühren durch den Träger der Krankenanstalt in der taxativen Aufzählung der Litterae a)-d) - die Littera c) findet ausschließlich auf gemeinnützige Krankenanstalten Anwendung - nicht enthalten sind. Die inhaltlich gleichlautende Bestimmung findet sich in § 105 StKAG 2012, wonach die Bestimmungen betreffend Arztgebühren in der Sonderklasse (§§ 75-79) nicht für den Betrieb privater Krankenanstalten gelten.

In diesem Zusammenhang hat das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung Gesundheit und Pflegemanagement in Beantwortung der Anfrage des Bundesfinanzgerichtes zur Auslegung des § 105 StKAG 2012 im Schreiben vom 11. April 2017, Nachstehendes mitgeteilt:

"Die Bestimmungen, die für private Krankenanstalten anzuwenden sind, finden sich im vierten Teil des StKAG zusammengefasst. In § 105 sind dazu die Sonderbestimmungen für die Errichtung und den Betrieb sowie Kostentragung von privaten Krankenanstalten normiert, wobei mit Einschränkungen auf die Regelungen des dritten Teils des StKAG verwiesen wird.

Die Aufzählung der Ziffern 1 bis 6 ist abschließend zu verstehen. Die Ziffern 5 und 6 beziehen sich nur auf private Krankenanstalten, die gemäß § 51 StKAG als gemeinnützig gelten. Auch hier sind die anzuwendenden Bestimmungen der §§ 62 Abs. 4, 73, 74, 79 Abs. 4 und 5 sowie § 85 Abs. 1 taxativ genannt. Im Gegenschluss sind in nicht gemeinnützigen privaten Krankenanstalten mit den Pflegegebühren der allgemeinen Gebührenklasse nicht zwingend alle Leistungen abgegolten und es können weitere Entgelte vereinbart werden. Die Fälligkeit dieser Entgelte richtet sich nicht nach § 85, sondern nach allgemeinem Zivilrecht."

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist für die Lösung der Streitfrage, wem die den Sondergebühren zugrunde liegenden ärztlichen Leistungen zuzurechnen sind, nicht die tatsächliche Rechnungslegung, sondern der im Rahmen des Behandlungsvertrages ausbedungene Leistungsaustausch mit dem Patienten entscheidend. Nach § 56 Abs. 2 KALG 1999 bzw. § 104 Abs. 2 StKAG 2012 sind die Rechte und Pflichten, die sich aus der Aufnahme in eine private Krankenanstalt

ergeben, nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes zu beurteilen. Dazu hat das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung - von der Bf. im Vorlageantrag unwidersprochen - festgestellt, dass nach der vorliegenden Anstaltsordnung und den jeweiligen Dienstverträgen die Ärzte im Klinikbetrieb eingegliedert sind, das Krankenhaus für die Einbringung der Gebühren ausschließlich zuständig ist und bei Aufnahme in das Krankenhaus die Patienten mit der Krankenhausbetreiberin, der Bf., einen Vertrag abschließen, wonach diese als Erbringerin der Leistung zu betrachten ist. Unmittelbare vertragliche Beziehungen der behandelnden Ärzte zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen haben in den Prüfungsjahren nicht bestanden.

Da demnach die Patienten den Behandlungsvertrag im Rahmen des Krankenhausaufnahmevertrages mit der Bf. abgeschlossen haben, sind ihr auch die von den angestellten Ärzten NN und MM, als ihre Erfüllungsgehilfen gegenüber Patienten der Sonderklasse erbrachten ärztlichen Leistungen zivil- und umsatzsteuerrechtlich zuzurechnen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 1, Tz 258). Damit sind aber auch die in Rede stehenden Sondergebühren von der Bf. im eigenen Namen den Patienten bzw. deren Krankenzusatzversicherungen in Rechnung zu stellen und einzuheben. Denn entscheidend für die umsatzsteuerliche Zurechnung der ärztlichen Leistung ist der durch den Behandlungsvertrag mit dem Patienten begründete Honoraranspruch und nicht die tatsächliche Rechnungslegung.

An dieser Beurteilung vermag die davon abweichende Rechnungslegung nichts zu ändern, da die Rechnungslegung für sich allein kein maßgebliches Kriterium für die persönliche Zurechnung von Umsätzen darstellt.

Somit erübrigts sich auch eine nähere Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Bf. bezüglich der von ihr im Laufe der Außenprüfung angebotenen Rechnungsberichtigung.

Die Ausführungen der Bf. orientieren sich ausschließlich an der tatsächlich erfolgten Rechnungslegung der Sondergebühren und lassen den entscheidungswesentlichen Umstand, dass sich die umsatzsteuerliche Zurechnung der in Rede stehenden Leistungen an dem anlässlich der Aufnahme des Patienten in der Krankenanstalt begründeten Rechtsverhältnis, im vorliegenden Fall ausschließlich zwischen der Bf. als Rechtsträger der Krankenanstalt und dem Patienten, zu orientieren hat, völlig außer Acht. Da die Bf. somit die Rechtslage verkannt hat, erübrigts sich eine nähere Auseinandersetzung mit den einzelnen Argumenten und mit dem Umstand, ob aus der vorliegenden Rechnungsgestaltung überhaupt eine Vereinnahmung im Namen und für Rechnung der behandelnden Ärzte angenommen werden kann.

Ebenso in diesem Sinn hat die Außenstelle Innsbruck des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 24. April 2012, RV/0407-I/11, entschieden und im Einzelnen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung unter Punkt 4.1. ua. Folgendes ausgeführt:

"Entscheidend ist somit für ärztliches Personal, ob der Träger des Krankenhauses nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz verpflichtet ist, die

Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034; EStR 2000, Rz 5223 und LStR 2002, Rz 970 mit Fallkonstellationen). Es hängt daher davon ab, gegen wen ein in einer öffentlich rechtlichen Krankenanstalt bediensteter Arzt seinen Rechtsanspruch auf Bezahlung eines Arzthonorars geltend machen kann. Nach der gesetzlichen Konstruktion leitet sich davon ab, zu welcher Einkunftsart die Einnahmen von Ärzten aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse zählen. Damit ist jedoch, wie Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, ÖStZ 1992, 76ff. unter Berufung auf Mayer, ÖKZ 1990, 471, festhält, für die Qualifikation als "Arzthonorar" nicht mehr ausschlaggebend, wie dieses vom Rechtsträger der Anstalt bzw. - als dessen verlängerter Arm - von der Krankenanstalt vereinnahmt wird, sondern vielmehr, welcher Anspruch dem Arzt auf landesrechtlicher - und im ambulatorischen Bereich einer Universitätsklinik - auf bundesrechtlicher Ebene überhaupt zusteht.

...

4.3.

Aus § 41 Abs. 5 Tiroler Krankenanstaltengesetz 1957 idF LGBI. Nr. 70/2010 (TirKAG), ergibt sich eindeutig, dass im vorliegend relevanten klinischen Bereich des A.ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Klinikvorstände, die Leiter von Klinischen Abteilungen und die Vorstände gemeinsamer Einrichtungen berechtigt sind, mit den von ihnen betreuten Pfleglingen in der Sonderklasse im eigenen Namen ein Honorar zu vereinbaren. Diese Bestimmung legt somit einen unmittelbaren Honoraranspruch der leitenden Ärzte gegenüber den Patienten der Sonderklasse fest.

Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich weiters, dass die gesetzliche Regelung auch faktisch so gehandhabt wird. Ein Patient der Sonderklasse gibt im Zuge der Aufnahme in die Sonderklasse im Aufnahmeformular seine Zustimmung dazu, dass Arzthonorare von medizinischen LeiterInnen verrechnet werden.

...

Nach dem relevanten TirKAG und tatsächlich werden die Arzthonorare im Namen der honorarberechtigten Ärzte vereinbart und vereinnahmt."

Die Ausführungen der Bf. orientieren sich ausschließlich an der tatsächlich erfolgten Rechnungslegung der Sondergebühren und lassen den entscheidungswesentlichen Umstand, dass sich die Zurechnung der strittigen ärztlichen Leistungen, wie vorhin ausgeführt worden ist, ausschließlich an dem anlässlich der Aufnahme des Patienten in das Krankenhaus begründeten Rechtsverhältnis zu orientieren hat, völlig außer Acht. Da die Bf. aber damit die Rechtslage verkannt hat, erübrigts sich eine nähere Auseinandersetzung mit den übrigen Argumenten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Für die Lösung der Rechtsfrage, wem die von in einem Dienstverhältnis zu einer nicht gemeinnützigen, privaten Krankenanstalt angestellten Ärzten gegenüber Patienten der Sonderklasse erbrachten ärztlichen Leistungen zuzurechnen sind - der Krankenanstalt oder den Ärzten im Rahmen des § 2 Abs. 6 UStG 1994 - fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das Erkenntnis VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034, betrifft eine gemeinnützige private Krankenanstalt (Krankenhaus der Barmherzigen Brüder in Graz), auf die zufolge § 57 lit. c) KALG 1999 die Bestimmungen der §§ 35-37a, betreffend die Einhebung von Sondergebühren, Anwendung finden. Da das Krankenanstaltenrecht im Rahmen des § 57 KALG 1999 bzw. § 105 StKAG 2012 bezüglich der Anwendbarkeit von Bestimmungen des III. (3.) Teils zwischen privaten gemeinnützigen und privaten nicht gemeinnützigen Krankenanstalten differenziert, erweist sich das vorhin zitierte Erkenntnis für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage als nicht einschlägig. Da demnach der Lösung dieser Rechtsfrage eine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 17. Mai 2017