

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder HR Dr. Beatrix Hutter, Mag. Christiane Riel-Kienzer und Mag. Gerald Klug im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher über die Berufung des RK, vertreten durch Grazer Treuh Stb GmbH & Partner KEG, 8010 Graz, Petersgasse 128a, vom 30. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Roppesch, vom 24. bzw. 25. Juli 2001 betreffend Einkommensteuer der Jahre 1998, 1999 und 2000 nach der am 10. November 2004 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Leiter einer Klinischen Abteilung am Landeskrankenhaus in Graz. Daneben erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit ua. aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (Sonergebühren). Von den Einnahmen aus der Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse, in den Streitjahren waren das 823.893,00 S (1998), 914.665,00 S (1999) bzw. 885.411,00 S (2000), machte der Bw. jeweils ein Betriebsausgabenpauschale von 12% geltend.

Das Finanzamt ließ – nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung - den Abzug des Betriebsausgabenpauschales nicht zu mit der Begründung, bei den Sonergebühren handle es sich um Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und damit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. ist an einer Universitätsklinik des Landeskrankenhauses Graz tätig und daher Dienstnehmer des Bundes ("Bundesarzt"). Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1997 schloss er mit der Steiermärkischen Krankenanstalten GmbH (KAGes) einen so genannten Gebührenvertrag. Darin wurde vereinbart, dass der Bw., der als bundesbediensteter Hochschullehrer gemäß § 155 Abs. 6 Beamten-Dienstrechtsgegesetz (BDG) 1979, BGBl. Nr. 333/1979, verpflichtet sei, ambulant oder stationär von der KAGes in Betreuung genommene Patienten zu untersuchen und zu behandeln bzw. an den Untersuchungen und Behandlungen mitzuwirken, dafür aufgrund der Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBl Nr. 78/1957, ein besonderes Entgelt (Arzthonorar) im selben Ausmaß wie die der KAGes zugewiesenen landesbediensteten Ärzte erhalte. Weiters wurde vereinbart, dass durch diesen Vertrag über die von der KAGes geleisteten Zuwendungen weder ein Arbeitsverhältnis noch ein freies Dienstverhältnis begründet werde. Das Arzthonorar werde durch keinen Steuerabzug im Sinn des Einkommensteuergesetzes und durch keinen Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen geschmälert. Der Berechtigte (das ist der Empfänger der Arzthonorare) habe die steuerrechtliche Abwicklung in eigener Verantwortung durchzuführen.

Anlässlich einer Erhebung beim Landeskrankenhaus Graz wurde vom Finanzamt Graz-Stadt hinsichtlich der Auszahlung der Sonergebühren an die Bundesärzte für die Streitjahre die folgende Vorgangsweise festgestellt:

Aufgrund der mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1997 abgeschlossenen Gebührenverträge vertritt die KAGes die Ansicht, dass die an die Bundesärzte geleisteten Arzthonorare Zuwendungen von dritter Seite seien und behält von diesen Beträgen daher keine Lohnsteuer ein bzw. stellt für diese Arzthonorare keine Lohnzettel aus. Der KAGes werden von den einzelnen Kliniken die von den Ärzten erbrachten Leistungen bekannt gegeben. Die KAGes stellt den Patienten bzw. deren Versicherungen diese Leistungen in Rechnung. Die Namen der Ärzte, die die

abgerechneten Leistungen erbracht haben, scheinen auf den Rechnungen nicht auf. Nach Eingang der Zahlungen behält die KAGes den auf die Krankenanstalt entfallenden Teil zurück und verteilt den anderen Teil auf die Kliniken. In einem Begleitschreiben der KAGes werden die auf die einzelnen Ärzte entfallenden Anteile ausgewiesen. Diese Anteile ermittelt die KAGes aufgrund der ihr von den Kliniken gemeldeten, auf jeden Arzt entsprechend seiner fachlichen Qualifikation und Leistung entfallenden Punkteanzahl. Die Auszahlung an die Ärzte erfolgt schließlich durch die jeweilige Klinik.

Der Bw. wendet gegen die Behandlung der Sondergebühren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein, der Gebührenvertrag spreche von Gebühren, einem Berechtigten, einem Entgelt (Arzthonorar) sowie von geleisteten Zahlungen. Keiner dieser Begriffe komme im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Weiters werde ausdrücklich betont, dass es sich weder um ein Arbeitsverhältnis, noch um ein freies Dienstverhältnis handle. Das vereinbarte Arzthonorar werde durch keinen Steuerabzug im Sinn des Einkommensteuergesetzes und keinen Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen geschmälerd. Der Berechtigte habe die Versteuerung in eigener Verantwortung vorzunehmen. Auch diese Bestimmungen fänden im Lohnsteuerbereich keinen gesetzlichen Niederschlag. Nach der derzeitigen Gesetzeslage gäbe es nur zwei Möglichkeiten. Entweder die Sondergebühren seien Einkünfte aus selbständiger Arbeit, ermöglichen den Abzug pauschaler Betriebsausgaben und unterlägen der Einkommensteuer oder sie seien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erlaubten Werbungskosten und unterlägen dem Lohnsteuerabzug seitens des Dienstgebers. Im zweiten Fall müsste ein steuerrechtlich anzuerkennendes Dienstverhältnis hinsichtlich der Sondergebühren vorliegen, was durch den Gebührenvertrag aber ausgeschlossen sei. Die Sondergebühren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nicht lohnsteuerpflichtig sind, zu behandeln, sei keinesfalls zutreffend. Die Sondergebühren seien nach dem Einkommensteuerrecht vielmehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit, weil sie aufgrund einer Werkvertragsverpflichtung erzielt werden. Entlohnt werde der Bw. ausschließlich von seinem Dienstgeber (Bund). Nur diese Bezüge stellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Die Sondergebühren hingegen seien Entgelte (nicht Arbeitslohn) aus freiberuflicher Arzttätigkeit, weil sie nicht vom Dienstgeber (Bund), sondern letztlich vom Patienten bezahlt werden. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Bestimmungen der §§ 36 – 38a KALG regelten lediglich die Abwicklung der technischen, organisatorischen und rechnerischen Vorgänge und könnten daher keinesfalls für die Zuordnung der Einkünfte in steuerlicher Hinsicht maßgebend sein. Als weiteres Indiz für die Rechtsauffassung des Bw. sei auch die Bestimmung des § 38a KALG zu sehen, wonach das Arzthonorar weder ruhegenussfähiger Monatsbezug, noch anspruchsgrundende Nebengebühr im Sinn der gehalts- und pensionsrechtlichen Vorschriften sei. Hinsichtlich der für die Finanzbehörde entscheidenden Frage, ob das Krankenanstaltenrecht einen Honoraranspruch des Arztes gegenüber dem Patienten

gewähre, stehe wohl eindeutig fest, dass nicht die KAGes die Mittel für die Sondergebühren aufbringe, sondern die Patienten über die Privatversicherungen durch ihre Prämienzahlungen. Die KAGes sei dabei nur zwischengeschaltet, weil es organisatorisch ineffizient wäre, wenn der Arzt jeden Patienten selbst abrechnen würde und die Verrechnung der Anstaltsgebühren wäre dem Arzt wohl auch nicht zumutbar. Der Arzt sei aber insoweit zur Mithilfe bei der Abrechnung verpflichtet als er dem Rechtsträger der Krankenanstalt seine für die Ermittlung der Arztgebühren erbrachten Leistungen bekannt zu geben habe. Auch daraus sei ersichtlich, dass der Arzt gegenüber dem Patienten und nicht gegenüber der KAGes einen Honoraranspruch habe. In der Berufungsentscheidung werde auch ausgeführt, dass die Sondergebühren von der KAGes im eigenen Namen vereinnahmt würden. Gemäß § 36 KALG dürfen die Sondergebühren von der KAGes eingehoben werden, um sie nach Abzug der Anstaltsgebühren an die betreffenden Ärzte weiterzuleiten. Im Gesetz stehe aber kein Wort von "im eigenen Namen". Wenn die KAGes die Sondergebühren tatsächlich im eigenen Namen vereinnahmen würde, würden diese in ihr Betriebsvermögen fließen und die Auszahlung an die Ärzte wäre eine Betriebsausgabe, entweder in Form von Arbeitslohn oder von Entgelt für Fremdarbeit. Im Fall von Arbeitslohn müsste die KAGes Lohnsteuer einbehalten, im Fall von Entgelt für Fremdarbeit würde der Empfänger Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen. Tatsächlich sei die KAGes aber nur eine aus steuerlich nicht relevanten Gründen zwischengeschaltete Clearingstelle zur effizienten Berechnung und Verteilung der Sondergebühren. Nicht gefolgt werden könne der Einstufung der Sondergebühren als Arbeitslohn von dritter Seite, weil es im § 25 EStG 1988 keinen Punkt gäbe, dem die Sondergebühren zugeordnet werden könnten. Die vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fälle (VwGH vom 19.1.1984, 83/15/0113; und VwGH vom 19.1.1984, 83/15/0114) hätten stets nur Primar- und Assistenzärzte betroffen, die in einem direkten Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt gestanden seien und die Sondergebühren direkt von der Krankenanstalt als ihrem Dienstgeber ausbezahlt erhalten haben. Die langjährige Verwaltungspraxis, die die Sondergebühren stets den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuordnete, stehe daher weder mit § 22 Z 1 lit. b EStG 1988, noch mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Widerspruch. Auch aus den Lohnsteuerrichtlinien 1999 und den Einkommensteuerrichtlinien 2000 lasse sich nichts Gegenteiliges ableiten, weil sich die Lohnsteuerrichtlinien 1999 nur auf Primar- und Assistenzärzte beziehen, die in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, und die Einkommensteuerrichtlinien 2000 die Frage, ob die entsprechenden Ausführungen auch für Hochschullehrer als Bundesbedienstete, die in keinem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehen, herangezogen werden können, unbeantwortet lassen. § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 biete jedenfalls keine Grundlage für eine Änderung der Verwaltungspraxis ab dem Jahr 1997. Da der Bw. nur mit dem Bund, nicht aber mit der KAGes ein Dienstverhältnis habe, könne er von der KAGes auch keinen Arbeitslohn von dritter Seite beziehen. Wäre es Arbeitslohn von dritter

Seite, so müsste die KAGes als Dienstgeber die ausbezahlten Entgelte als Bezüge aus einem bestehenden Dienstverhältnis bzw. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Lohnsteuerabzug unterwerfen. Die KAGes zahle ihm jedoch lediglich als "Clearingstelle" ein Arzthonorar aus, das auf einem privatrechtlichen Rechtsverhältnis, und zwar auf dem Versicherungsvertrag des Patienten mit seiner Privatversicherung, beruhe. Da der mit der KAGes abgeschlossene Gebührenvertrag eindeutig ein Werkvertrag sei, seien die von der KAGes erhaltenen Entgelte bei ihm zwangsläufig Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar Einkünfte, die ganz allgemein unter § 22 Z 1 lit. b, zweiter Teilstrich, EStG 1988 und nicht unbedingt unter § 22 Z 1 lit. b, letzter Satz, EStG 1988 fallen müssten. Zu bedenken sei auch, dass die KAGes von den Versicherungen nicht Entgelte, sondern Anstaltsgebühren und Arztgebühren einhebe. Da die Arztgebühren als Sondergebühren dem Arzt zustehen, könnten diese von der KAGes überhaupt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden, sondern stellten bei der KAGes stets nur Durchläufer dar. Der Honoraranspruch des Arztes sei nicht Ausfluss einer Wohltat der KAGes, sondern hänge von der Anzahl der Patienten bzw. von den durch den Arzt erbrachten Leistungen, die auf Vorschreibungsblättern detailliert aufgelistet werden, ab. Insofern als die Höhe seines Honorars ua. von der Anzahl der Patienten abhänge, trage der Arzt auch ein Unternehmerrisiko. Weiters unterliege es der unternehmerischen Dispositionsfreiheit des Bw., ob er den ihm von der KAGes vorgelegten Gebührenvertrag unterzeichne. Zusammenfassend ergäbe sich somit, dass die Sondergebühren auf keinen Fall Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sein könnten, weil sie nicht unter § 25 EStG zu subsumieren seien, während alle Faktoren für eine Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit sprächen. Insbesondere die Tatsache, dass die Sondergebühren nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden seien, spräche für sich.

In der am 10. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend vor, seiner Ansicht nach liegen zwei Rechtsverhältnisse, nämlich ein Dienstvertrag und ein Werkvertrag, vor. Daraus ergebe sich auch die Zuordnung der Einkünfte zu einerseits solchen aus nichtselbständiger Arbeit und andererseits solchen aus selbständiger Arbeit. Der Dienstvertrag bestehé zwischen dem Bw. und dem Bund. Mit der KAGes habe der Bw. hingegen einen Werkvertrag abgeschlossen. Darin verpflichte sich die KAGes, dem Bw. ein monatliches Entgelt als Arzthonorar zu bezahlen. Der Bw. habe die Wahl gehabt, den Werkvertrag zu unterschreiben oder nicht, worin eine unternehmerische Dispositionsfreiheit und dementsprechend ein Unternehmerrisiko zu sehen seien. Ein weiterer Hinweis auf das Vorliegen eines Werkvertrages als Zielschuldverhältnis im Gegensatz zum Dienstvertrag als Dauerschuldverhältnis sei auch die Abhängigkeit des Arzthonorars von der Anzahl der zu betreuenden Patienten. Im Vertrag zwischen dem Bw. und der KAGes werde festgehalten, dass mit diesem Vertrag weder ein Arbeitsverhältnis, noch ein freies Dienstverhältnis begründet werde und das Arzthonorar durch keinen Steuerabzug und keinen Abzug von

Sozialversicherungsbeiträgen geschmälert werde. Es liege somit ein klassischer Werkvertrag vor. Dieser führe im vorliegenden Fall zu Einkünften gemäß § 22 Z 1 lit. b, **erster Satz**, zweiter Teilstrich, EStG 1988. Bei den im § 22 Z 1 lit. b, **zweiter Satz**, EStG 1988 genannten Sondergebühren könne es sich nur um solche handeln, die Dienstnehmer einer Krankenanstalt von dieser neben ihren Dienstbezügen erhalten. Gäbe es diese Spezialnorm nicht, so hätten Dienstnehmer einer Krankenanstalt in keinem Fall Einkünfte aus selbständiger Arbeit, denn gemäß den Änderungen bei der Auszahlung von Arzthonoraren ab dem Jahr 1997 werden für Bedienstete der KAGes und für Landesbedienstete die zu verteilenden Sondergebühren im Weg der Lohnverrechnung ausbezahlt. Sollten die Sondergebühren von der Krankenanstalt nicht im eigenen Namen vereinnahmt werden, sei der zweite Satz der zitierten Gesetzesstelle anzuwenden. Im vorliegenden Fall könnten die Sondergebühren daher nur § 22 Z 1 lit. b, **erster Satz**, zweiter Teilstrich, EStG 1988 zugeordnet werden und stellten daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit dar. Bei Anwendung dieser Bestimmung sei es auch nicht relevant, ob der Arzt einen Honoraranspruch gegenüber dem Patienten habe. Die Sondergebühren seien auch kein "Arbeitslohn von dritter Seite", weil die Tätigkeit für die KAGes aufgrund eines Werkvertrages ausgeübt werde und die daraus erzielten Einkünfte daher nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit sein könnten.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass sich die Frage stelle, wie der vorliegende Fall mit bzw. ohne die angesprochene Sonderregelung des § 22 EStG 1988 zu beurteilen wäre. Bei der Beantwortung dieser Frage sei auf die historischen Aspekte des Gesetzes Rücksicht zu nehmen. In der Zeit vor der Einführung der genannten Sonderregelung habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden (vgl. VwGH 19.1.1984, 83/15/0113 und VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), dass die Betreuung der Sonderklassepatienten bei Primar- und Assistenzärzten eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit sei. Die auf die Betreuung der Sonderklassepatienten entfallenden Honoraranteile stellen daher einen durch Veranlagung der Einkommensteuer zu erfassenden Arbeitslohn von dritter Seite dar. Darüberhinaus habe der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen ausgesprochen, dass der weit gefasste Wortlaut des § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auch alle Bezüge und Vorteile umfasse, die dem Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses von dritter Seite zufließen. Die Verwaltung habe seit dem Jahr 1972 hingegen eine vom Höchstgericht abweichende Rechtsauffassung vertreten, wobei danach differenziert worden sei, wie die Gebühr verrechnet werde. Durch die Entscheidung des Höchstgerichtes sei ein Handlungsbedarf des Gesetzgebers gegeben gewesen, weshalb die gegenständliche Sonderregelung im § 22 EStG 1988 eingefügt worden sei. Waba habe in ÖStZ 1985, 66, ausgeführt, dass die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes von den Vertretern der Ärzteschaft entschieden abgelehnt worden sei, weshalb der Gesetzgeber ihnen auf diesem Weg entgegen gekommen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes stehe somit fest, dass jedenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Außerhalb der Sonderregelung

des § 22 EStG 1988, weil die Einkunftsart nur nach der Art der Tätigkeit beurteilt werden könne und diese Tätigkeit eben in der nichtselbständigen Betreuung von Patienten bestehe. Der Zufluss von Gebühren für die Sonderklasse sei ohne Betreuung von Patienten im Rahmen eines Dienstverhältnisses vielmehr gar nicht vorstellbar. Unter Berücksichtigung der Sonderregelung des § 22 EStG 1988 liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, weil es zu einer Änderung der bis einschließlich 1996 bestehenden Verrechnungsmodalitäten gekommen sei, was weder von der KAGes noch von der Ärztekammer bestritten werde.

Der steuerliche Vertreter des Bw. entgegnete, dass die vom Vertreter des Finanzamtes zitierten Entscheidungen ausschließlich bei der jeweiligen Krankenanstalt angestellte Ärzte, und nicht so genannte "Bundesärzte" (die einen anderen Dienstgeber haben) betroffen haben. Außerdem weist er auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 14.9.2001, RV 0317/1-8/00, hin. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall habe sogar das Finanzamt Graz-Stadt die Rechtsansicht vertreten, dass Sondergebühren bei einem im Krankenhaus tätigen "Bundesarzt" zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen. Der steuerliche Vertreter ersuchte daher abschließend, der Berufung Folge zu geben.

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

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung wird zunächst entgegen gehalten, dass der zwischen dem Bw. und der KAGes abgeschlossene Gebührenvertrag nur regelt, dass dem Bw. ein besonderes Entgelt in jener Höhe zusteht, das auch einem leitenden Arzt, der Bediensteter des Landes Steiermark ist, zusteht. Nicht geregelt wird im Gebührenvertrag, welche Leistungen der Arzt für das besondere Entgelt zu erbringen hat. Zur Erbringung der entsprechenden Leistungen, nämlich der Untersuchung und Behandlung der ambulant oder stationär von der KAGes in Betreuung übernommenen Patienten, ist der Bw. bereits aufgrund seiner Stellung als bundesbediensteter Hochschullehrer gemäß § 155 Abs. 6 BDG 1979, BGBl. Nr. 333/1979, somit aufgrund seines Dienstverhältnisses, verpflichtet. Auf diese Bestimmung weist der Gebührenvertrag lediglich hin. Damit sind aber auch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, der Bw. habe die Wahl gehabt, den Vertrag mit der KAGes zu unterschreiben oder nicht, worin eine unternehmerische Dispositionsfreiheit des Bw. zu sehen sei, relativiert. Hätte der Bw. den Gebührenvertrag mit der KAGes nicht unterschrieben, hätte er die genannten Leistungen aufgrund seines Dienstverhältnisses dennoch erbringen müssen, allerdings ohne das besondere Entgelt von der KAGes dafür zu erhalten. Die Behauptung, der Bw. habe mit der KAGes einen "klassischen Werkvertrag" abgeschlossen, aufgrund dessen er Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinn des § 22 Z 1 lit. b, erster Satz, zweiter Teilstrich, EStG 1988 erziele, entspricht somit nicht den Tatsachen.

Der Inhalt der Tätigkeit, für die der Bw. die im Gebührenvertrag vereinbarten Entgelte erhält, nämlich die Untersuchung und Behandlung von Patienten an seinem Arbeitsplatz unter Inanspruchnahme der Personal- und Sachleistungen seines Arbeitgebers, spricht eindeutig für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Ein gewichtiger Hinweis auf die Erbringung von Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses ist ua. die Tatsache, dass jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat (vgl. die bereits genannten Erkenntnisse VwGH 19.1.1984, 83/15/0113 und 83/15/0114). Auch die Tatsache, dass die Höhe der Sondergebühren, die der Bw. erhält, von der Anzahl der Patienten abhängt, die er behandelt, führt nicht zwingend zu einem Unternehmerrisiko und damit zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, weil auch in vielen Dienstverhältnissen (zB bei Provisionsvertretern) die Möglichkeit besteht, die Höhe der Einnahmen durch die eigene Tüchtigkeit zu beeinflussen.

Erst aufgrund der Sonderregelung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanter Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Erst aufgrund dieser Bestimmung ist eine Zuordnung der Einkünfte des Bw. unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit überhaupt denkbar, wobei es darauf ankommt, ob die Krankenanstalt die Entgelte im eigenen Namen oder im fremden Namen (dh. im Namen des behandelnden Arztes) vereinnahmt.

Gemäß § 27 Abs. 1 des Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetzes (KAKuG), BGBl. Nr. 1/1957, in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 751/1996, sind mit den LKF-Gebühren oder den Pflegegebühren, unbeschadet der für den vorliegenden Fall nicht relevanten Bestimmungen des Abs. 2 und § 27a, alle Leistungen der Krankenanstalt abgegolten. Gemäß § 27 Abs. 4 lit. a KAKuG in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 751/1996 ist durch die Landesgesetzgebung zu bestimmen, ob und welche weiteren Entgelte in der Sonderklasse neben den LKF-Gebühren oder den Pflegegebühren eingehoben werden können. Ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt darf von Pfleglingen oder ihren Angehörigen nach § 27 Abs. 5 KAKuG in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 751/1996 nicht eingehoben werden.

Das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz (KALG), LGBl. Nr. 66/1999 (W V), trifft dazu in der für die Streitjahre 1999 und 2000 geltenden Fassung die folgenden Regelungen:

(Für das Streitjahr 1998 gelten die inhaltlich gleich lautenden Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBl. Nr. 78/1957, in der jeweils für dieses Jahr geltenden Fassung.)

Gemäß § 36 Abs. 1 lit. a KALG, LGBI. Nr. 66/1999, dürfen vom Träger der Krankenanstalt als Sondergebühren eingehoben werden:

in der Sonderklasse neben den Pflegegebühren (Pflegegebührenersätzen) für operative Eingriffe und sonstige zur Behandlung oder zu diagnostischen Zwecken erforderlichen Verrichtungen, insbesondere auch für Untersuchungen, röntgendiagnostische und strahlentherapeutische Leistungen sowie physikalische Leistungen, Anstaltsgebühren und Arztgebühren.

Für die Untersuchung und Behandlung in der Sonderklasse können gemäß § 37 Abs. 2 KALG, LGBI. Nr. 66/1999, vom Träger der Krankenanstalten Arztgebühren verlangt werden. Die für die Ermittlung der Arztgebühren zugrunde liegenden Leistungen der Sonderklasse sind gemäß § 37 Abs. 3 KALG, LGBI. Nr. 66/1999, von den Abteilungs-, Instituts-, Laboratoriums- und Departmentleitern dem Träger der Krankenanstalten bekannt zu geben. Von diesem sind sodann die Arztgebühren gleichzeitig mit den Anstaltsgebühren vorzuschreiben und einzubringen.

Die Pflegegebühren der allgemeinen Gebührenklasse und die Zuschläge hierzu in der Sonderklasse sowie die Sondergebühren sind gemäß § 38 Abs. 3 KALG, LGBI. Nr. 66/1999, von der Landesregierung durch Verordnung festzusetzen und im Landesgesetzblatt kundzumachen. Gemäß § 38 Abs. 6 KALG, LGBI. Nr. 66/1999, darf ein anderes als das gesetzlich vorgesehene Entgelt (§§35 bis 37a und 39) durch die Krankenanstalt von den in Anstaltpflege genommenen Personen, ihren Angehörigen oder den sonstigen Kostenträgern nicht eingehoben werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.3.2004, 2001/15/0034, ausgeführt hat, biete diese Rechtslage 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. Weiters führte der Verwaltungsgerichtshof aus, 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, **dürfe** die Abgabenbehörde die Sondergebühren überhaupt nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen und den Abgabepflichtigen insoweit nicht als Unternehmer behandeln.

Im gegenständlichen Fall gibt es weder einen Hinweis darauf, dass die KAGes die Sondergebühren diesen Vorschriften widersprechend im Namen des jeweiligen Arztes

eingehoben, noch dass der Bw. Sondergebühren unmittelbar von den Patienten eingefordert und erhalten habe. Die KAGes betonte in einem aufgrund eines Auskunftsersuchens in einem vergleichbaren Fall verfassten Schreiben vom 29. Jänner 2001 vielmehr, dass die Entgelte für die Behandlung von Patienten in der Sonderklasse (Anstalts- und Arztgebühren) entsprechend den Regelungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes vom Rechtsträger (KAGes) vereinnahmt und nach den gebührenrechtlichen Modalitäten zur Verteilung gebracht werden. Auch der Bw. behauptet hinsichtlich der Verrechnung der Sondergebühren nichts Gegenteiliges. Er vertritt in diesem Zusammenhang jedoch die Ansicht, die KAGes sei nur eine aus steuerlich nicht relevanten Gründen zwischengeschaltete Clearingstelle zur effizienten Berechnung und Verteilung der Sondergebühren. Damit ist der Bw. jedoch nicht im Recht. Die KAGes vereinnahmt die Sondergebühren vielmehr im eigenen Namen. Die Namen der Ärzte scheinen auf den Rechnungen, die an die Patienten bzw. an deren Versicherungen gelegt werden - unbestrittenmaßen - nicht einmal auf. Der Bw. hat nur gegenüber der KAGes einen Anspruch auf Auszahlung des ihm zustehenden Anteils an den vereinnahmten Sondergebühren. Unmittelbare vertragliche Beziehungen des Bw. zu den einzelnen Patienten oder deren Versicherungen bestehen hingegen nicht.

Wie bereits ausgeführt wurde, erbringt der Bw. als bundesbediensteter Arzt die Leistungen, für die er das besondere Entgelt von der KAGes erhält, nicht aufgrund eines Werkvertrages mit der KAGes, sondern im Rahmen seines Dienstverhältnisses. Das genannte Entgelt von der KAGes erhält er daher in Form von Arbeitslohn von dritter Seite. Der Begriff "Arbeitslohn von dritter Seite" bringt dabei zum Ausdruck, dass es sich um ein Entgelt handelt, das dem Berechtigten zwar für eine im Rahmen seines Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit zusteht, das ihm jedoch nicht von seinem (bzw. von einem seiner) Arbeitgeber, sondern von einer dritten Person (in diesem Fall von der KAGes) ausbezahlt wird. Dieser Begriff ist – wie auch vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt wurde - im Steuerrecht seit Jahrzehnten geläufig (vgl. zB Steiner, Die abgabenrechtliche Behandlung der Honorare anstaltsbediensteter Ärzte, in ÖStZ 1992/5, 76, der in diesem Zusammenhang sogar auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes aus dem Jahr 1960 und davor verweist). Da dieses Entgelt nicht von einem Arbeitgeber ausbezahlt wird, unterliegt es auch nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Weg der Veranlagung steuerlich zu erfassen. Diese Art der Besteuerung ändert an der Qualifikation der Entgelte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit jedoch nichts.

Für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit spricht auch, dass die Zuordnung der Entgelte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse zu den Einkünften aus selbständiger bzw. aus nichtselbständiger Arbeit nach der Rechtslage (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988) davon abhängt, wie die Entgelte von der Krankenanstalt abgerechnet werden. Da die Abrechnung dieser Entgelte im Bereich der KAGes immer in der gleichen Weise erfolgt, unabhängig davon, wer der behandelnde Arzt war, kann es auch für die

Zuordnung der Entgelte zu den Einkünften aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit – entgegen der Ansicht des Bw. - nicht darauf ankommen, ob der behandelnde Arzt beim Bund, beim Land oder bei der KAGes angestellt ist.

Aus diesem Grund sind auch die Hinweise des steuerlichen Vertreters des Bw., die Rechtsprechung sowie die Richtlinien beziehen sich nur auf Ärzte, die bei der die Entgelte auszahlenden Krankenanstalt angestellt seien, nicht zielführend. Die Aussagen in den bereits genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034) sind vielmehr auch für den vorliegenden Fall von Bedeutung. Die Rechtslage im universitären Bereich unterscheidet sich von jener, die in den Fällen anzuwenden war, die den bereits genannten Erkenntnissen zugrunde lagen, nur insofern, als es dem Bw. als Leiter einer Klinischen Abteilung gemäß § 46 Abs. 1 KAG in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 801/1993 gestattet ist, mit Pfleglingen der Sonderklasse und mit Personen, die auf eigene Kosten ambulant behandelt werden, unbeschadet der Verpflichtung dieser Personen zur Entrichtung der Pflege- und Sondergebühren ein besonderes Honorar zu vereinbaren, wenn diese Personen auf ihren Wunsch durch den Klinikvorstand oder den Leiter der Klinischen Abteilung persönlich behandelt werden. Um solche gesondert vom Bw. mit einzelnen Patienten vereinbarte Honorare handelt es sich bei den im gegenständlichen Fall strittigen Sondergebühren jedoch nicht.

Graz, am 10. November 2004