

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 10.10.2005, VI R 152/01

Einnahmen aus dem Liquidationsrecht für wahlärztliche Leistungen sind grundsätzlich Arbeitslohn, wenn die Leistungen innerhalb eines Dienstverhältnisses erbracht werden

Leitsätze

Ein angestellter Chefarzt bezieht mit den Einnahmen aus dem ihm eingeräumten Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen in der Regel Arbeitslohn, wenn die wahlärztlichen Leistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erbracht werden.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als chirurgischer Chefarzt am Kreiskrankenhaus X (Krankenhaus, Arbeitgeber) angestellt. Nach dem Dienstvertrag gehörte zu seinen Aufgaben die Behandlung aller Patienten seiner Abteilung im Rahmen der Krankenhausleistungen (allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen). Der Kläger war in seiner ärztlichen Verantwortung bei der Diagnostik und Therapie unabhängig. Im Übrigen war er an die Weisungen des Krankenhausträgers und des leitenden Arztes des Krankenhauses gebunden. Er war zur Zusammenarbeit mit dem Krankenhausträger, den leitenden Ärzten und Belegärzten, dem Verwaltungsleiter und dem Leiter des Pflegedienstes verpflichtet. Die ärztlichen Leistungen waren vom Kläger --soweit möglich-- ausschließlich im Krankenhaus mit dessen Geräten und Einrichtungen zu bewirken.
- 2 Der Kläger erhielt nach dem Dienstvertrag drei Arten von Vergütungen: Zum einen bezog er ein Gehalt als Arzt für seine Tätigkeit im dienstlichen Aufgabenbereich nach Vergütungsgruppe I des Bundes-Angestelltentarifvertrags (BAT). Darüber hinaus war dem Kläger das Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen bei denjenigen Patienten eingeräumt, die diese Leistungen gewählt, mit dem Krankenhaus vereinbart und in Anspruch genommen hatten. Ferner hatte der Kläger ein Liquidationsrecht für Gutachterhonorare. Mit der Vergütung nach dem BAT und der Einräumung des Liquidationsrechts waren Überstunden sowie Mehr-, Samstags-, Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit jeder Art sowie Bereitschaftsdienst und Rufbereitschaft abgegolten.
- 3 Dem Kläger war außerdem eine Nebentätigkeitserlaubnis u.a. für ambulante Beratung und Behandlung (Sprechstundentätigkeit) erteilt worden. Aus der Nebentätigkeit erzielte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die hier nicht im Streit stehen.
- 4 Der Kläger hatte gemäß seinem Dienstvertrag gesondert berechenbare wahlärztliche Leistungen nach Maßgabe der Gebührenordnung für Ärzte bzw. für Zahnärzte (GOÄ bzw. GOZ) zu erbringen. Im Verhinderungsfall hatte diese Aufgabe der Stellvertreter des Klägers zu übernehmen. Bei der Bemessung der Honorare aus dem Liquidationsrecht musste der Kläger den gemeinnützigen Charakter und den Pflegekostentarif des Krankenhauses berücksichtigen. Das Krankenhaus übernahm keine Gewähr für den Umfang der Inanspruchnahme gesondert berechenbarer wahlärztlicher Leistungen und für die Höhe und den Eingang der Einnahmen des Klägers aus der Einräumung des Liquidationsrechts. Bei Rückgang entsprechender Liquidationseinkünfte standen dem Kläger keine Ausgleichsansprüche zu.
- 5 Der Kläger war verpflichtet, an das Krankenhaus ein so genanntes Nutzungsentgelt,

bestehend aus Kostenerstattung und Vorteilsausgleich, zu zahlen. Die nachgeordneten Ärzte musste der Kläger nach seinem Dienstvertrag zu 20 v.H. an den Liquidationserlösen beteiligen. Die Honorare aus dem Liquidationsrecht zog das Krankenhaus zusammen mit den Forderungen des Krankenhauses und ggf. mit den Honorarforderungen der anderen liquidationsberechtigten Ärzte ein. Hierfür erhob das Krankenhaus eine Einzugsgebühr von 5 v.H. der Bruttohonorareinnahmen.

- 6 Nach dem Dienstvertrag begann das Liquidationsrecht des Klägers für wahlärztliche Leistungen mit der Vereinbarung über die Gewährung von Wahlleistungen und endete mit Ablauf der Vereinbarung oder mit der Einstellung der Wahlleistung durch das Krankenhaus. Vereinbarungen über die Gewährung von Wahlleistungen schlossen die Patienten unmittelbar mit dem Krankenhaus nach Maßgabe einer -- vom Krankenhaus formularmäßig vorbereiteten-- Wahlleistungsvereinbarung zu den Allgemeinen Vertragsbedingungen (AVB) des Krankenhauses. Hiernach konnten die Patienten mit dem Krankenhaus Wahlleistungen u.a. für die ärztlichen Leistungen aller an der Behandlung beteiligten Ärzte des Krankenhauses vereinbaren, soweit die Ärzte zur gesonderten Berechnung ihrer Leistungen berechtigt waren. Bei Inanspruchnahme der Wahlleistung "ärztliche Leistungen" konnte die Wahl nicht auf einzelne liquidationsberechtigte Ärzte des Krankenhauses beschränkt werden. Nach der Wahlleistungsvereinbarung und den AVB waren die gesondert berechenbaren ärztlichen Leistungen, auch soweit sie vom Krankenhaus berechnet wurden, vom leitenden Arzt der Fachabteilung persönlich oder unter seiner Aufsicht nach fachlicher Weisung von einem nachgeordneten Arzt der Abteilung zu erbringen.
- 7 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung behandelte das Krankenhaus die Einnahmen des Klägers aus dem Liquidationsrecht als lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn und behielt für Februar 1998 Lohnsteuer ein. Den Einspruch des Klägers gegen die Lohnsteuer-Anmeldung wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) als unbegründet zurück.
- 8 Während des anschließenden Klageverfahrens, zu dem das Finanzgericht (FG) den Arbeitgeber des Klägers beilud, erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 1988 vom 6. November 2000. Darin waren die Einnahmen des Klägers aus dem Liquidationsrecht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet. Das FG wies die Klage ab. Der auf die Anfechtung der Lohnsteuer-Anmeldung gerichtete Hauptantrag sei unzulässig, da hierfür nach Ergehen des Einkommensteuerbescheids das Rechtsschutzbedürfnis entfallen sei. Soweit der Kläger hilfsweise die Feststellung begehre, in Bezug auf die Einnahmen aus dem Liquidationsrecht sei die Lohnsteuer-Anmeldung rechtswidrig gewesen, sei die Klage zulässig, aber unbegründet. Der Kläger habe mit den streitigen Liquidationseinnahmen Arbeitslohn bezogen, da er auch insoweit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als Arbeitnehmer anzusehen sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 623 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision trägt der Kläger vor, die Arbeitnehmereigenschaft bezüglich derjenigen Tätigkeiten, für die ihm das Liquidationsrecht zustehe, werde schon dadurch ausgeschlossen, dass ihm insoweit die ausschließliche Dispositionsfreiheit über seine Vergütung dem Grunde und der Höhe nach zustehe. Das vertragliche Verhältnis zwischen Krankenhaus und Patient bei der Vereinbarung von ärztlichen Wahlleistungen sei als Dienstverschaffungsvertrag zu beurteilen. Das Krankenhaus verpflichtete sich gegenüber dem Patienten lediglich, Wahlleistungen zu verschaffen, nicht jedoch, diese selbst auszuführen. Bei den ärztlichen Wahlleistungen werde der behandelnde Chefarzt nicht als Erfüllungsgehilfe des Krankenhauses, sondern aufgrund eigener Leistung und Verantwortung gegenüber den Patienten tätig. Als

leitender Arzt sei der Kläger ohnehin für Diagnostik und Therapie aller Patienten in seiner Abteilung verantwortlich. Für die Berechnung einer ärztlichen Wahlleistung müsse er also eine über diese normale Behandlung hinausgehende, weitere persönliche Betreuung und Verantwortung als leitender Chefarzt erbringen. Für einen Arbeitnehmer sei es auch mehr als untypisch, an den Arbeitgeber für die Nutzung von Arbeitsmitteln ein Entgelt zu zahlen.

- 10 Der Kläger beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils festzustellen, dass die Lohnsteuer-Anmeldung für Februar 1998 vom 9. März 1998 und die Einspruchsentscheidung vom 28. Juli 1998 insoweit rechtswidrig gewesen sind, als darin auf den Kläger entfallende Lohnsteuer in Höhe von mehr als 2 249 DM (1 150 EUR) enthalten ist.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 13 1. Das FG hat die Zulässigkeit der Klage hinsichtlich des Hilfsantrags, den der Kläger mit der Revision weiter verfolgt, zu Recht bejaht.
- 14 Der Kläger konnte die Lohnsteuer-Anmeldung seines Arbeitgebers --soweit sie ihn betraf-- aus eigenem Recht anfechten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BFH/NV 2005, 1939; zustimmend Heuermann, Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 2005, 307).
- 15 Zutreffend ist das FG auch von einer Erledigung der Hauptsache ausgegangen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 209, 571, BFH/NV 2005, 1939).
- 16 Der Kläger hat darüber hinaus ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der gerügten Rechtswidrigkeit der Lohnsteuer-Anmeldung gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO. Die zu entscheidende Rechtsfrage ist für die folgenden Lohnsteuer-Anmeldungen bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses des Klägers von Bedeutung.
- 17 2. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu der Überzeugung gelangt, dass der Kläger hinsichtlich der Einnahmen aus dem Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen Arbeitslohn bezog, von dem der Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hatte.
- 18 a) Gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben, soweit der Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird.
- 19 Ein Chefarzt eines Krankenhauses kann wahlärztliche Leistungen selbständig oder unselbständig erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 1964 V 8/62, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1965, 347). Ob das eine oder das andere im Einzelfall zutrifft, beurteilt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse; insbesondere danach, ob wahlärztliche Leistungen innerhalb oder außerhalb des Dienstverhältnisses

erbracht werden.

- 20 b) Bei der erforderlichen Gewichtung und Abwägung der für und gegen ein Arbeitsverhältnis sprechenden Merkmale hat es das FG zu Recht als bedeutsam erachtet, dass die Tätigkeiten des Klägers zur Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zu seinen dem Krankenhaus vertraglich geschuldeten Dienstaufgaben gehörten. Das Liquidationsrecht für die wahlärztlichen Leistungen stand dem Kläger nur aufgrund der ausdrücklichen Einräumung dieses Rechts durch das Krankenhaus im Dienstvertrag zu (vgl. dazu Richardi in Münchener Handbuch Arbeitsrecht --MünchArbR--, 2. Aufl., Band 2, § 204 Rz. 47; Lelley/Sabin, Medizinrecht --MedR-- 2004, 359, 360, jeweils m.w.N.). Nach dem Dienstvertrag unterlag der Kläger --mit Ausnahme seiner rein ärztlichen Tätigkeit-- den Weisungen des Krankenhausträgers und des leitenden Arztes des Krankenhauses. Die Weisungsfreiheit des Chefarztes bei Ausübung der ärztlichen Tätigkeit selbst steht der Annahme eines Arbeitsverhältnisses nicht entgegen (ebenso Urteil des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 27. Juli 1961 2 AZR 255/60, BAGE 11, 225, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1961, 2085, m.w.N.).
- 21 c) Der Kläger war hinsichtlich der Erbringung der wahlärztlichen Leistungen in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses eingebunden, wie das FG mit Recht betont hat. Der Kläger hatte --soweit möglich-- die mit seinen dienstlichen Aufgaben und folglich auch die mit den wahlärztlichen Leistungen zusammenhängenden ärztlichen Leistungen ausschließlich im Krankenhaus mit dessen Geräten und Einrichtungen zu bewirken. Neue diagnostische und therapeutische Untersuchungs- und Behandlungsmethoden bzw. Maßnahmen, die wesentliche Mehrkosten verursachen, konnte der Kläger grundsätzlich nur im Einvernehmen mit dem Krankenhaus einführen. Zutreffend weist das FG ferner darauf hin, dass die dienstvertragliche Urlaubsregelung nicht zwischen den vom Kläger geschuldeten allgemeinen ärztlichen Leistungen und den wahlärztlichen Leistungen unterscheidet. Der Dienstvertrag sieht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen sogar ausdrücklich vor, dass diese im Verhinderungsfall vom Stellvertreter des Klägers übernommen werden.
- 22 d) Bei der Würdigung des Gesamtbilds der Verhältnisse ist insbesondere das Vorliegen bzw. Fehlen der Unternehmerinitiative und des Unternehmerrisikos von Bedeutung. Der Kläger hatte nur eine sehr begrenzte Möglichkeit, den Umfang seiner wahlärztlichen Tätigkeit zu bestimmen. Verträge über die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen schloss das Krankenhaus unmittelbar mit den Patienten ab. Sofern wahlärztliche Leistungen vereinbart wurden, bezogen sich diese nicht speziell auf die Leistungen des Klägers, sondern auf die Leistungen aller an der Behandlung beteiligten liquidationsberechtigten Ärzte des Krankenhauses. Da die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zu den vom Kläger dem Krankenhaus geschuldeten Dienstpflichten gehörte, konnte der Kläger es grundsätzlich nicht ablehnen, gegenüber Patienten, die mit dem Krankenhaus wahlärztliche Leistungen vereinbart hatten, solche Leistungen zu erbringen. Inhalt der Arbeitspflicht ist insbesondere die richtige Erfüllung des zwischen Krankenhausträger und Patient geschlossenen Behandlungsvertrages (vgl. Richardi in MünchArbR, § 204 Rz. 27). Eine unternehmerische Entscheidung, wahlärztliche Leistungen bei bestimmten Patienten zu erbringen oder dies zu unterlassen, hatte der Kläger folglich nicht. Auf der anderen Seite konnte der Kläger seine wahlärztliche Tätigkeit nicht durch eigene unternehmerische Entscheidungen wesentlich ausweiten. Denn er konnte mit den Patienten selbst keine Behandlungsverträge über wahlärztliche Leistungen abschließen. Zudem war seine Tätigkeit durch die ihm hierfür vom Krankenhaus zur

Verfügung gestellten Einrichtungen und das Krankenhauspersonal begrenzt.

- 23 Das vom Kläger zu tragende Risiko eines Forderungsausfalls ist ebenfalls als gering einzustufen. Zum einen besteht bei Patienten, die wahlärztliche Leistungen in Anspruch nehmen, regelmäßig eine Krankenversicherung. Die Einziehung der Honorarforderungen aus den wahlärztlichen Leistungen übernahm das Krankenhaus. Es kommt hinzu, dass der Kläger im Falle eines Forderungsausfalls ein unternehmerisches Risiko jedenfalls insoweit nicht tragen musste, als sich Kostenerstattung, Vorteilsausgleich und Einzugsgebühr, die der Kläger an das Krankenhaus zu entrichten hatte, nach den tatsächlichen Zahlungseingängen richteten, wie sich aus § 10 Abs. 2 bis 4 und § 11 des Dienstvertrages ergibt. Im Falle eines Forderungsausfalls war der Kläger damit von den Kosten für die Leistungserbringung weitgehend entlastet. Ein Verlust konnte dem Kläger bei seiner wahlärztlichen Tätigkeit folglich grundsätzlich nicht erwachsen. Der Umstand, dass der Kläger im Übrigen von seinen Bruttohonorareinnahmen an das Krankenhaus die dienstvertraglich vereinbarte Kostenerstattung, den Vorteilsausgleich und die Einzugsgebühr zu zahlen hatte, sowie die ihm nachgeordneten Ärzte an den Einnahmen aus dem Liquidationsrecht beteiligen musste, spricht bei der Gesamtabwägung ebenfalls nicht entscheidend gegen die Arbeitnehmerstellung des Klägers. Denn diese Abzugspositionen schränkten lediglich das dem Kläger als Bestandteil des Dienstvertrages eingeräumte Liquidationsrecht ein (vgl. BAG-Urteil vom 25. Februar 1988 2 AZR 346/87, BAGE 57, 344, NJW 1989, 1562 unter A. III. 2. c der Gründe; Richardi in MünchArbR, § 204 Rz. 52, m.w.N.) und können zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen.
- 24 e) Nach alledem sind die rechtlichen Erwägungen des FG im Streitfall nicht zu beanstanden. Angesichts der Tatsache, dass in Fällen der Abgrenzung von selbständiger zu unselbständiger Tätigkeit regelmäßig sowohl Merkmale für wie gegen eine selbständige oder unselbständige Tätigkeit in Erscheinung treten, kommt der tatsächlichen Würdigung der Einzelheiten durch die Tatsacheninstanz insoweit eine besondere Bedeutung zu. Die Würdigung des FG ist im Streitfall möglich. Sie verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze. Der Senat ist daran nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden, da der Kläger hiergegen keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen vorgebracht hat.