Finanzgericht Münster, 1 K 3800/09 L

Datum:	07.06.2011
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	1. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	1 K 3800/09 L
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2011:0607.1K3800.09L.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die außergerichtlichen Aufwendungen der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Streitig ist die Lohnsteuerabzugspflicht der Beigeladenen für Einnahmen des Klägers aus Privatliquidation als Chefarzt. 2

Der Kläger ist Chefarzt und damit leitender Abteilungsarzt im Krankenhaus der Beigeladenen. Er liquidiert für stationär erbrachte wahlärztliche Leistungen. Daneben erhält er eine Vergütung von der Beigeladenen. 3

Ausweislich des vorliegenden Dienstvertrages des Klägers mit der Beigeladenen vom 10.8.1998 (Vertragsakte) ist er als Chefarzt angestellt. Als Chefarzt ist er dabei in seiner ärztlichen Tätigkeit grundsätzlich unabhängig (§ 2 Abs. 1 Nr. 1), untersteht aber der Dienstaufsicht des Trägers, hat die Anordnungen der vom Träger bestellten Betriebsleitung/des Direktoriums zu beachten und für deren Durchführung zu sorgen (§ 2 4

Abs. 1 Nr. 2). Zu seinen Dienstaufgaben gehört gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1a die Behandlung aller Patienten seiner Abteilung im Rahmen der Krankenhausleistungen sowie gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1f die nichtstationäre Untersuchung und Behandlung von Patienten anderer Krankenhäuser, auch fremder Träger, soweit die Untersuchung und Behandlung auf Veranlassung des anderen Krankenhauses in seiner Abteilung erfolgt. Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 ist er verpflichtet, die notwendigen Visiten bei allen Patienten seiner Abteilung persönlich durchzuführen. Es ist Sorge dafür zu tragen, dass eine Krankengeschichte für jeden stationären Patienten der Abteilung geführt wird. Dieses Krankengeschichte ist Eigentum des Krankenhauses ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 4). Der Chefarzt entscheidet über die Aufnahme und Entlassung von Patienten seiner Abteilung unter ärztlichen Gesichtspunkten. Das allgemeine Weisungsrecht des Trägers bleibt unberührt (§ 2 Abs. 2 Nr. 5). Die Mitarbeiter für den stationären und ambulanten Dienst stellt nur der Träger ein. Die in § 3 des Dienstvertrages vom 10.8.1998 genannte Vergütung gilt alle Dienstleistungen des Chefarztes ab, die dieser für das Krankenhaus und seine Einrichtungen nach diesem Dienstvertrag zu erbringen hat, so u.a. ausdrücklich Bereitschaftsdienste, Rufbereitschaften, Überstunden, Unterrichtserteilung sowie Dienstaufgaben nach § 2 Abs. 2.

In § 4 des Dienstvertrages ist die gesonderte Berechnung ärztlicher Leistungen geregelt. 5
Hiernach besteht ein Liquidationsrecht des Klägers im vollstationären, teilstationären, vor- und nachstationären Bereich für ärztliche Leistungen bei den Patienten, die eine persönliche Behandlung ausdrücklich gewählt und dies mit dem Krankenhaus vereinbart haben (§ 4 Abs. 1). Hierbei trägt der Chefarzt das Risiko für den Umfang der Inanspruchnahme gesondert berechenbarer ärztlicher Leistungen und für die Höhe sowie den Eingang seiner Einnahmen aus dem Liquidationsrecht. Ein Ausgleichsanspruch bei Änderung des Liquidationsrechts besteht nicht (§ 4 Abs. 2). Gemäß § 4 Abs. 3 ist der Chefarzt nach dem ärztlichen Berufsrecht verpflichtet, die nachgeordneten Ärzte und Mitarbeiter seiner Abteilung an den Einnahmen aus dem Liquidationsrecht angemessen zu beteiligen.

§ 5 regelt das Nutzungsentgelt, welches der Chefarzt an den Träger zu zahlen hat. Hiernach 6
ist der Chefarzt verpflichtet, an den Träger ein "Nutzungsentgelt (Kostenerstattung und Vorteilsausgleich)" zu entrichten (§ 5 Abs. 1). Neben einer Kostenerstattung (§ 5 Abs. 2) ist ein pauschalierter Vorteilsausgleich (§ 5 Abs. 3) zu zahlen. Die Liquidationseinnahmen sind auf ein Treuhandkonto des Krankenhauses gemäß § 5 Abs. 3 einzuzahlen, was auch geschieht. Über dieses Konto haben allein der Krankenhausträger und die Chefärzte ein gemeinsames Verfügungsrecht. Von diesem Konto sind zunächst die Abgaben an den Krankenhausträger und die Abgaben an die nachgeordneten Mitarbeiter zu zahlen. Auf dieses Konto fließen sowohl die Einnahmen aus ambulanter wie auch stationärer Behandlung, soweit der Arzt liquidationsberechtigt ist.

Tätigkeiten außerhalb der Dienstaufgaben bedürfen der Nebentätigkeitserlaubnis des Trägers 7
(§ 6). Eine solche Nebentätigkeitserlaubnis hat der Kläger für die ambulante Beratung und Behandlung im Krankenhaus (Sprechstundentätigkeit), für ambulante Gutachtertätigkeit und Konsiliartätigkeit am 10.8.1998 erhalten.

Der Kläger ermittelte den Gewinn aus dem Liquidationsrecht nach § 4 Abs. 3 EStG. Für das 8
Jahr 2005 bildete er eine § 7g-Rücklage, die er in 2007 aufgelöst hat.

Die Beigeladene reichte am 31.1.2008 berichtigte Lohnsteueranmeldungen für den 9
Streitzeitraum Januar 2007 bis Dezember 2007 bei der Beklagten ein. Dies erfolgte unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 5.10.2005 (VI R 152/01, BStBl II 2006, 94) zur Besteuerung von Einnahmen von Chefärzten aus dem Liquidationsrecht im stationären Bereich. Gleichzeitig erhob die Beigeladene Einspruch gegen die berichtigte Anmeldung.

Eine Abführung von Lohnsteuern für den Kläger aufgrund dieser eingereichten berichtigten Lohnsteueranmeldungen erfolgte bislang nicht und ist auch von der Beklagten nicht verlangt worden. Die Beklagten hat nämlich die Verarbeitung der berichtigten Lohnsteueranmeldungen zunächst zurückgestellt, da eine Lohnsteuer-Außenprüfung der ZALST erfolgte. Auch danach ist die Verarbeitung bis zur bestandskräftigen Entscheidung in diesem Verfahren ausgesetzt worden. 10

Aufgrund der Prüfungsanordnung vom 19.5.2008 prüfte dann die ZALST des Finanzamtes in 2008 die Lohnversteuerung der Beigeladenen. Der Bericht über die Lohnsteuer-Außenprüfung datiert vom 7.10.2008. Hiernach waren die Einnahmen des Klägers aus den stationär erbrachten wahlärztlichen Leistungen als Arbeitslohn i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren und dem Lohnsteuerabzug gemäß § 38 EStG zu unterwerfen. Für den Zeitraum Januar bis August 2008 wurden die nachzufordernden Lohnabzugsbeträge durch einen Nachforderungsbescheid gegen den Kläger festgesetzt. 11

Während des danach fortgesetzten Einspruchsverfahrens gegen die geänderten Lohnsteueranmeldungen für 2007 wurden Unterlagen zur Art und Weise der Patientenaufnahme vorgelegt. Hiernach ergibt sich für den Streitzeitraum folgendes, zwischen den Parteien auch als unstreitig angesehenes Verfahren: 12

Bei Aufnahme eines Patienten wurde ein Aufnahme- und Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten geschlossen. In diesem war geregelt, dass der Patient als Selbstzahler zur Entrichtung des Entgelts für die Krankenhausleistungen verpflichtet war sofern kein gesetzlicher Krankenversicherungsschutz bestand oder Wahlleistungen in Anspruch genommen wurden, die vom Krankenversicherungsschutz nicht umfasst waren. In der Wahlleistungsvereinbarung mit dem Krankenhaus war der folgende Hinweis enthalten: 13

"Bei der Inanspruchnahme der Wahlleistung "ärztliche Leistungen" kann die Wahl nicht auf einzelne liquidationsberechtigte Ärzte des Krankenhauses beschränkt werden (§ 22 Abs. 3 BPflV). Eine Vereinbarung über wahlärztliche Leistungen erstreckt sich auf alle an der Behandlung des Patienten beteiligten Ärzte des Krankenhauses, soweit diese zur gesonderten Berechnung ihrer Leistungen im Rahmen der vollstationären und teilstationären sowie einer vor- und nachstationären Behandlung (§ 115 a SGB V) berechtigt sind, einschließlich der von diesen Ärzten veranlassten Leistungen von Ärzten und ärztlich geleisteten Einrichtungen außerhalb des Krankenhauses." 14

Das überreichte Vertragsmuster für einen Vertrag über die Inanspruchnahme wahlärztlicher Leistungen des Klägers besagt, dass hiermit die persönliche Beratung und private medizinische Behandlung durch den Kläger vereinbart wird. Im Fall unvorhersehbarer Abwesenheit oder sonstiger Verhinderung erklärt der Patient dort sein Einverständnis bei sofort notwendiger Behandlung, dass die vereinbarten wahlärztlichen Leistungen auch von einem ärztlichen Stellvertreter erbracht werden können. Diese ärztlichen Stellvertreter sind in der Vereinbarung namentlich aufgeführt worden. Die Abrechnung der wahlärztlichen Leistungen hatte an den Kläger persönlich zu erfolgen, die gesamten Pflegekosten sowie alle damit verbundenen Nebenkosten berechnete nach diesem Vertrag die Verwaltung des Beigeladenen. Sie waren auch an diese zu zahlen. 15

Im Einspruchsverfahren der Beigeladenen für das Streitjahr 2007 ist nach der durchgeführten Prüfung mit Schreiben vom 16.12.2008 u.a. der Kläger gemäß § 360 Abs. 1 AO hinzugezogen worden. Durch Entscheidung vom 24.9.2009 wies der Beklagte dann den Einspruch der Beigeladenen gegen die eingereichten berichtigten Lohnsteueranmeldungen für 2007 als unbegründet zurück. 16

Bereits am 7.9.2009 hatte der Beklagte die Einkommensteuer des Klägers und seiner Ehefrau für 2007 festgesetzt (in der Akte im Fach 2008). Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, um so nach Erledigung des Einspruchs gegen die Lohnsteueranmeldung die dann nötigen Konsequenzen in der Einkommensteuerfestsetzung ziehen zu können. Wie in der Einkommensteuererklärung für dieses Jahr vom Kläger und seiner Ehefrau erklärt, wurden die Einkünfte aus dem Liquidationsrecht für 2007 als selbständige Einkünfte des Klägers angesetzt. 17

Der Kläger hat am 20.10.2009 im Verfahren der Beigeladenen gegen die geänderten Lohnsteueranmeldungen Klage eingelegt. Diese will er hilfsweise als Fortsetzungsfeststellungsklage verstanden wissen. Er beantragte in der Klageschrift, die angefochtenen Einspruchsentscheidung aufzuheben und dem Einspruch stattzugeben, d.h. zu erkennen, dass eine Lohnsteuerfestsetzung entsprechend der geänderten Lohnsteueranmeldung der Beigeladenen für den Zeitraum Januar bis Dezember 2007 zu unterbleiben habe, hilfsweise den Beklagten zu verurteilen, über den Einspruch unter Berücksichtigung des Rechtsauffassung des Senats erneut zu entscheiden. 18

In der Sache ist er der Ansicht, dass seine Einkünfte aus dem hier streitigen Liquidationsrecht freiberufliche i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG seien und folglich ein Lohnsteuerabzug ausscheide. 19

Zivilrechtlich liege nämlich der Fall des sog. totalen Krankenhausaufnahmevertrages mit Arztzusatzvertrag vor. Dies unterscheide den hier zu beurteilenden Sachverhalt grundlegend von dem Sachverhalt in der Entscheidung des BFH vom 5.10.2005 (VI R 152/01, BStBl II 2006, 94). Auf diesen wesentlichen Unterschied hätte auch das FG Düsseldorf in seinem Beschluss vom 22.10.2007 (3 V 1703/07) ausdrücklich hingewiesen. Allein deshalb, so auch das FG Düsseldorf in diesem Beschluss, weil die Erbringung der wahlärztlichen Leistungen zu den dem Krankenhaus vertraglich geschuldeten Dienstaufgaben gehöre, sei nicht schon von lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn auszugehen. Ein eigener vertraglicher Erfüllungsanspruch des Patienten und in Folge dessen auch ein eigener vertraglicher Haftungsanspruch gegenüber dem liquidationsberechtigten Arzt spreche für eine selbständige Tätigkeit. 20

Für eine selbständige Tätigkeit spricht nach Ansicht der Klägerseite auch, dass es keine vertragliche Verpflichtung des Klägers zur Behandlung von Wahlleistungspatienten gegenüber dem Krankenhausträger gibt. Eine solche Bestimmung sei auch nicht aus § 2 des Dienstvertrages zu entnehmen. Das in § 2 Abs. 2 Nr. 5 geregelte allgemeine Weisungsrecht lasse dem Kläger die Möglichkeit, Wahlleistungspatienten, gerade unter ärztlichen Gesichtspunkten, abzulehnen. Auch § 4 Abs. 1 Satz 1 des Dienstvertrages mache dies deutlich, da dort nur von einer "Gestattung" der Abrechnung von Wahlleistungspatienten die Rede sei. Der Chefarzt könne insbesondere, da er neben der Wahlleistungsvereinbarung des Krankenhausträgers einen Arztzusatzvertrag abschließe, die Wahlleistungspatienten unabhängig vom Krankenhausträger ablehnen. 21

Der Kläger habe im vorliegenden Fall gerade aufgrund des Arztzusatzvertrages die Möglichkeit, durch den Abschluss eigener Verträge Patienten zu akquirieren. Beschränkt sei die Behandlung nach den aktenkundigen Arztzusatzverträgen stets auf den Kläger. Nur in Verhinderungsfällen und zwar nur in Eilfällen sei eine Vertretungsberechtigung nach dem Vertragsvordruck vorgegeben. Anders als im vom BFH entschiedenen Fall sei deshalb die Wahl auf den einzelnen Chefarzt beschränkt. 22

Gerade Privatpatienten entschieden sich auch für das Krankenhaus, in welchem der kompetenteste Arzt tätig sei. Der jeweilige Chefarzt stehe im Wettbewerb zu Chefärzten 23

anderer Krankenhäuser. Der Kläger selbst engagiere sich deshalb in verschiedenen Patientengruppen, halte dort Vorträge und werbe für seine Arbeit in der Klinik mit Krebspatienten.

Für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit spreche weiter, dass der Forderungseinzug nicht durch den Krankenhausträger erfolge. Gemäß § 4 Abs. 1 des Dienstvertrages liege das Liquidationsrecht allein beim Chefarzt. Er trage auch die Kosten für den Forderungseinzug. Es liege kein abgeleiteter Honoraranspruch vor. Nichts anderes ergebe sich aus der Existenz des Treuhandkontos. Über dieses und damit auch über die von diesem Konto zu zahlenden Kostenbeiträge könnte der Krankenhausträger nicht allein verfügen. 24

Das stationäre Liquidationsrecht des Klägers sei Bestandteil einer erlaubten Nebentätigkeit und klar von den Einkünften aus dem Dienstverhältnis getrennt. Die Vergütungsregelung in §§ 3, 4 zeige, dass die Erbringung von Wahlleistungen im stationären Bereich gerade nicht zu den dienstlich geschuldeten Aufgaben gehörten. Sie seien deshalb auch nicht mit dem Festgehalt abgegolten. 25

Der Kläger habe - anders als im vom BFH entschiedenen Fall - auch ein Nutzungsentgelt unabhängig vom beigetriebenen Honorar zu zahlen. Es gebe Ausfälle. Insoweit wird auf die Aufstellung des Rechtsanwaltes (Bl. 35 d. GA) verwiesen. 26

Unerheblich ist aus Sicht der Kläger für die Beurteilung der Art der Tätigkeit des Klägers als selbständig oder nichtselbständig, dass für die Behandlungsfehler der Chefärzte der Krankenhausträger analog § 31 BGB hafte. Diese Haftung erfolge gerade nicht aus dem Krankenhausvertrag. 27

Soweit der Beklagte auf eine Entscheidung des FG München vom 24.4.2008 (15 K 1124/08) und den nachfolgenden Beschluss des BFH vom 11.8.2009 (IV B 46/08) verweise, verkenne er, dass dort lediglich klargestellt worden sei, dass die damalige Tatsachenentscheidung möglich gewesen sei. 28

Soweit im vorliegenden Fall überhaupt durch den Erlass des Einkommensteuerbescheides für 2007 die Erledigung des Rechtsstreites eingetreten sei, müsse hilfsweise davon ausgegangen werden, dass die Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage auszulegen ist. Da die Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für 2007 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit - wie vom Kläger erklärt - berücksichtigt worden seien, fehle es an einem Rechtsschutzinteresse des Klägers, diese Einkommensteuerfestsetzung anzugreifen. Dies gelte auch, soweit die Festsetzung derzeit noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe. Auf der anderen Seite habe der Beklagte durch den Erlass der Einspruchsentscheidung am 24.9.2009 in der Sache entschieden und die Lohnsteueranmeldung bestätigt. Dies zeige, dass der Einkommensteuerbescheid die Lohnsteueranmeldung nicht abgelöst habe. 29

Soweit der Senat allerdings eine Erledigung der Hauptsache durch Erlass des Einkommensteuerbescheides annehme, sei folglich von einer Fortsetzungsfeststellungsklage auszugehen. Diese sei gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO analog zulässig, wenn sich ein Verwaltungsakt vor der Klageerhebung erledigt habe. Das Fortsetzungsfeststellungsinteresse bestehe, da eine anderweitige und effektivere Rechtsschutzmöglichkeit für den Streitzeitraum fehle. Es bestehe daneben Wiederholungsgefahr, da die Einkommensteuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe und für die Folgejahre ein Lohnsteuerabzug durchgeführt werde. 30

Der Kläger beantragt, 31

die Lohnsteueranmeldung des Beigeladenen für 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.09.2009 dahin zu ändern, dass die Liquidationserlöse des Klägers aus der Erbringung seiner stationären wahlärztlichen Leistungen nicht der Lohnsteuerpflicht unterworfen werden, hilfsweise im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage festzustellen, dass die Erfassung der Liquidationserlöse des Klägers aus seinen stationären wahlärztlichen Leistungen als Bruttoarbeitslohn rechtswidrig und die diesbezügliche Lohnsteueranmeldung für 2007 rechtswidrig gewesen sind, 32

für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

und im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 36

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung. Nach dem Gesamtbild der maßgeblichen Verhältnisse erbringe der Kläger als Chefarzt die im stationären Bereich erhaltenen Wahlarztleistungen innerhalb seines Dienstverhältnisses. So werde der Aufnahme- und Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhausträger und dem Patienten geschlossen. Nach dem vorliegenden Muster der Wahlleistungsvereinbarung könne die Wahl nicht auf einzelne liquidationsberechtigte Ärzte des Krankenhauses beschränkt werden. Der zwischen dem Kläger als Chefarzt und dem Patienten geschlossene Vertrag ersetze die Wahlleistungsvereinbarung nicht, sondern ergänze sie lediglich. Zu beachten sei hierbei auch § 17 Abs. 1 KHEntgG vom 23.4.2002, der es verbiete, mit Patienten Behandlungsverträge über wahlärztliche Leistungen als Chefarzt abzuschließen, ohne das unmittelbar mit dem Krankenhaus eine Wahlleistungsvereinbarung getroffen worden sei. 37

Die hier streitige Leistung des Klägers könne nur durch eine Tätigkeit ausgeübt werden, die von der nichtselbständigen Haupttätigkeit abhängig sei und unter den gleichen organisatorischen Bedingungen ausgeübt werde. Die richtige Erfüllung des zwischen dem Krankenhausträger und dem Patienten abgeschlossenen Behandlungsvertrages sei Inhalt der Arbeitspflicht des Klägers. Einer nichtselbständigen Arbeit stehe die Weisungsfreiheit des Chefarztes bei der Ausübung der ärztlichen Tätigkeit nicht entgegen. Das Liquidationsrecht wurzele ausschließlich auf dem Dienstverhältnis. Hierbei sei ausdrücklich vorgesehen, dass im Verhinderungsfall ein Stellvertreter die Leistung übernehme. 38

Die Einbindung in die geschäftliche Organisation des Krankenhauses bei der Erbringung der Wahlarztleistungen sei erheblich. Insbesondere dürfe auch nur vom Krankenhausträger angestelltes Personal eingesetzt werden. Neue diagnostische und therapeutische Untersuchungs- und Behandlungsmethoden, die wesentliche Mehrkosten verursachten, könnten die Beteiligten grundsätzlich nur im Einvernehmen mit dem Krankenhaus einführen. 39

Zu beachten sei, dass die vorliegende Nebentätigkeitserlaubnis allein die ambulante Beratung und Behandlung im Krankenhaus, also Sprechstundentätigkeiten, beträfe. Auch dies zeige, dass die liquidierten Wahlarztleistungen innerhalb des Dienstverhältnisses erfolgten. 40

Die nötige Unternehmerinitiative fehle. So hätten die Chefärzte schon aus arbeitsrechtlichen Gründen grundsätzlich keine eigene unternehmerische Entscheidungsmöglichkeit. 41

42

Die Handhabung des Treuhandkontos zeige, dass es an der alleinigen Verfügungsmacht über die liquidierten Gelder fehle. Diese Vereinbarung sei auch unkündbar, solange der Dienstvertrag bestehe. Eine Trennung der Einnahmen, die sowohl den stationären wie auch ambulanten Bereich beträfe, sei anhand der Rechnungsnummer leicht möglich. Schließlich sei diese Handhabung nicht mit allen Chefärzten der Beigeladenen vereinbart worden.

Für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit spreche schließlich, dass im Falle der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen Dritter für Behandlungsfehler aus stationärer Wahlleistung den Krankenhausträger und nicht der Chefarzt hafte. 43

Ein Unternehmerrisiko sei nicht erkennbar. Dies gelte insbesondere auch im Hinblick auf die Darstellung von beigetriebenen bzw. ausgefallenen Forderungen. 44

Der Berichterstatter hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 25.5.2010 erörtert. Im Erörterungstermin wurde bekannt, dass am 5.5.2010 ein Änderungsbescheid in Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzung 2007 erfolgte. Der Bescheid erging wiederum unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und berücksichtigt die hier fraglichen Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit. Gegen diesen Bescheid ist wie auch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 7.9.2009 kein Einspruch eingelegt worden. 45

Durch Beschluss vom 14.2.2011 erfolgte die Beiladung der Beigeladenen. 46

In der mündlichen Verhandlung vom 7.6.2011 erklärten die Beteiligten übereinstimmend, dass sie für den Fall, dass der erkennende Senat eine Fortsetzungsfeststellungsklage als zulässig erachte, kein Interesse an einer förmlichen Aufhebung der Einspruchsentscheidung hätten. Von dieser Einspruchsentscheidung gehe kein Rechtsschein aus, der förmlich beseitigt werden müsse. 47

Hinsichtlich der weiteren Voraussetzungen wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 48

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 49

Die zulässige Klage ist unbegründet. 50

Die als Anfechtungsklage zulässige Klage ist nicht begründet, da die korrigierte Lohnsteueranmeldung der Beigeladenen für 2007 rechtsfehlerfrei ist. Die Einnahmen des Klägers aus der Erbringung der stationären wahlärztlichen Leistungen sind Arbeitslohn. 51

1. Zulässigkeit der Klage 52

Die Klage ist, wie von Klägerseite vertreten, als Anfechtungsklage zulässig. Dabei steht dem Kläger aufgrund seiner Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren ein eigenes Klagerecht zu. Eine Fortsetzungsfeststellungsklage analog § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO scheidet deshalb aus, weil die vor Klageerhebung erfolgte Einkommensteuerfestsetzung für 2007 die Rechtsgrundlage für die Lohnsteuerzahlung nicht abgelöst hat. Das gleiche gilt für die geänderte Einkommensteuerfestsetzung für 2007 durch Bescheid vom 5.5.2010. 53

Der Kläger, der durch Schreiben vom 16.12.2008 zum Einspruchsverfahren der Beigeladenen gemäß § 360 Abs. 1 Satz 1 AO hinzugezogen worden ist, kann gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung vom 24.9.2009 klagen, da er durch diese in seinen eigenen Rechten gemäß § 40 Abs. 2 FGO verletzt ist. Er ist als Arbeitnehmer unmittelbarer 54

Schuldner der Lohnsteuer gemäß § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Gewährung effektiven Rechtsschutzes des Arbeitnehmers macht es deshalb nötig, dass auch er die Anmeldung der Lohnsteuer anfechten kann (st. Rspr.: vgl. nur BFH-Urteil vom 20.07.2005 VI R 165/01, BStBl II 2005, 890 mwN.). Dies erfolgt hier in Form der Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO.

Diese Anfechtungsklage ist auch nach Ergehen der ESt-Bescheide zulässig, da es im vorliegenden Fall an einer Erledigung der Hauptsache in Bezug auf Lohnsteuerzahlung fehlt. Weder der Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 7.9.2009 noch der Einkommensteueränderungsbescheid für 2007 vom 5.5.2010 haben im vorliegenden Fall eine neue Rechtsgrundlage für die Lohnsteuerzahlung gesetzt, da in beiden Bescheiden eine Lohnsteueranrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht erfolgte. Ohne eine solche Anrechnung auf die festgesetzte Einkommensteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG kann aber ein Einkommensteuerbescheid keine Rechtsgrundlage für eine Lohnsteuerzahlung bilden. Erst die Anrechnung auf die Einkommensteuer des Arbeitnehmers schafft den neuen Rechtsgrund für die Steuerzahlung, der die Erstattung von Lohnsteuer gemäß § 37 Abs. 2 AO ausschließt (vgl. BFH-Urteil vom 20.07.2005 VI R 165/01, BStBl II 2005, 571 mwN., auch: BFH-Urteil vom 12.10.1995 I R 39/95, BStBl II 1996, 87). Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Fall von den dort durch den BFH entschieden Fällen. 55

Eine Erledigung durch die Einkommensteuerbescheide scheidet im vorliegenden Fall aber auch deshalb aus, weil die Beigeladenen bislang die streitige Lohnsteuerbeträge noch nicht an den Beklagten gezahlt hat, was vom Beklagten auch nicht verlangt worden ist. Hierdurch ist der Rechtsstreit über die Lohnsteueranmeldung auf dieses Verfahren beschränkt geblieben. Mangels Zahlung ist eine Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht möglich, die Einkommensteuerfestsetzung ohne Bezug zum vorliegenden Lohnsteuerverfahren. 56

Aber auch bei einer hiervon abweichenden rechtlichen Beurteilung wäre die vorliegende Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage analog § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO anzusehen und als solche zulässig erhoben worden. Über die daneben dann grundsätzlich notwendige Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24.9.2009 ist aufgrund der Erklärungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung vom 7.6.20011 nicht mehr zu entscheiden. Im Ergebnis käme man auch also in diesem Fall dazu, dass die Klage zulässig ist. 57

Die Statthaftigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage ergäbe sich in dieser Alternativbetrachtung aus der analogen Anwendung des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO. Eine solche Analogie ist nämlich immer dann geboten, wenn sich der Verwaltungsakt vor Klageerhebung erledigt und die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes Voraussetzung dafür ist, dass der Kläger effektiven Rechtsschutz erhält (BFH-Urteil vom 26.09.2007 I R 43/06, BStBl II 2008, 134 mwN.). Dies wäre hier der Fall. 58

Es bestünde auch das nötige Fortsetzungsfeststellungsinteresse des Klägers, eine Entscheidung über die Feststellung der angeblichen Rechtswidrigkeit des Lohnsteuerabzuges für die Behandlung der folgenden Anwendungszeiträume zu erhalten. Dies allein reicht grundsätzlich aus (vgl. insoweit FG Hamburg, Urteil vom 16.1.2001 VI 108/00, EFG 2002, 343). Ein Rechtsschutzbedürfnis bestünde, da eine Lohnbesteuerung gegenüber der Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen nachteilig ist. Neben der monatlichen Belastung werden nämlich auch Einnahmeerhöhungen zeitlich eher der Einkommensbesteuerung unterworfen (vgl. insoweit Bergkemper in jurisPR-SteuerR 1/2006, Anm. 5 zu BFH-Urteil vom 10.10.2005 VI R 152/01). Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung bestimmte Ausgaben nur 59

dann berücksichtigungsfähig sind, wenn die Tätigkeit als selbständig i.S.d. § 18 EStG angesehen wird. Dies gilt hier etwa für die in der Vergangenheit gebildete § 7g-Rücklage.

Für das Vorliegen des Rechtsschutzinteresses spräche im konkreten Fall weiter, dass der Kläger derzeit keine andere Möglichkeit hätte, effektiven Rechtsschutz zu erhalten. Insbesondere kann der Kläger nicht gegen die Einkommensteuerbescheide für 2007 vorgehen, da sie ihn nicht belasten. Der Beklagte hat dort, wie vom Kläger und seiner Ehefrau angestrebt, die streitigen Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG angesetzt. Dass dies unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgte, begründet keine Beschwer. Diese Nebenbestimmung ist selbständig nicht angreifbar und ihr Ausspruch steht allein im Ermessen des Beklagten. Zwar kann sich der Steuerpflichtige im Rahmen eines Einspruchverfahrens gegen eine Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - sogar ausschließlich - wehren. Die Finanzbehörde ist aber nicht verpflichtet, im Rahmen eines solchen Einspruchsverfahrens den Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben (vgl. nur Seer in Tipke/Kruse, § 164 AO, Rz. 55). Für das daneben mögliche Antragsverfahren gemäß § 164 Abs. 2 Satz 2 AO gilt im Ergebnis das gleiche, da auch dieses Antragsverfahren die abschließende Prüfung, insbesondere durch eine steuerliche Außenprüfung, nicht ersetzen kann. Im vorliegenden Fall ist darüber hinaus zu beachten, dass der Vorbehalt der Nachprüfung bewusst und erkennbar vom Beklagten gesetzt worden ist, um im vorliegenden Verfahren gegen die berichtigte Lohnsteueranmeldung die Frage der Lohnsteuerpflicht der streitigen Liquidationseinnahmen des Klägers zu klären. 60

Die Klage wäre, ginge man von einem die Hauptsache erledigenden Ereignis vor Klageerhebung aus, unter dem Gesichtspunkt der Gewährung effektiven Rechtsschutzes auch von Anfang an als Fortsetzungsfeststellungsklage auszulegen. Die Gewährung effektiven Rechtsschutzes durch Art. 19 Abs. 4 GG gebietet nämlich nach der Rechtsprechung des BVerfG eine Auslegung und Anwendung der die Einlegung von Rechtsbehelfen regelnden Vorschrift in der Art und Weise, dass die Beschreitung des eröffneten Rechtsweges nicht in unzumutbarer, aus Sachgründen nicht zu rechtfertigender Weise erschwert wird (so etwa BFH-Urteil vom 24.08.2004 VIII R 7/04, BFH/NV 2005, 11 unter Hinweis auf Beschluss der 3. Kammer des 1. Senats des BVerfG vom 31.07.2001 1 BvR 1061/00, DVBl 2001, 1747 mwN.). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige beraten ist (so im Fall des Nullbescheides: BFH-Beschluss vom 06.07.2005 XI B 45/03, BFH/NV 2005, 2029). Im vorliegenden Fall ist aus Sicht des Senats klar erkennbar, dass sich der Kläger gegen die Lohnsteuerabführung wehren will und deshalb als Hinzugezogener gegen die Einspruchsentscheidung im Klagewege vorgehen will. Dabei ist aufgrund der Weite der Antragsformulierung erkennbar, dass es der Klägerseite darauf ankommt, dass über die Rechtsmäßigkeit der geänderten Lohnsteueranmeldung für 2007 entschieden wird. Allein eine Aufhebung der Einspruchsentscheidung ist nicht gewollt, da die Klägerseite zusätzlich zur Aufhebung der Einspruchsentscheidung auch die Stattgabe des Einspruchs beantragt hat. Dies macht, jedenfalls im Wege der Rechtschutz gewährenden Auslegung, deutlich, dass mit der vorliegenden Klage eine Feststellung über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Lohnsteueranmeldung angestrebt wird. 61

Für diese Rechtschutz gewährende Auslegung spräche die bereits dargestellte Unübersichtlichkeit und Komplexität der verfahrensrechtlichen Lage: Nur wenige Tage vor Erlass der Einspruchsentscheidung wird ein Einkommensteuerbescheid erlassen, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bei Berücksichtigung der Rechtsansichten des Klägers. 62

63

Eine Entscheidung über die formelle Rechtmäßigkeit der Einspruchsentscheidung vom 24.9.2009 wäre für den Fall, dass die Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage analog § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO zu werten wäre, nicht mehr zu treffen, da die Beteiligten ausdrücklich in der mündlichen Verhandlung erklärt haben, dass sie an einer förmlichen Aufhebung der Einspruchsentscheidung nicht interessiert sind und beide davon ausgehen, dass von ihr kein Rechtsschein ausgeht, der förmlich beseitigt werden müsste.

Zusammenfassend steht somit fest, dass die Klage in beiden Fällen zulässig ist, wobei der Senat, wie dargelegt, von der Einlegung einer zulässigen Anfechtungsklage ausgeht. 64

2. Begründetheit der Klage 65

Die Klage ist unbegründet, da die berichtigte Lohnsteueranmeldung vom 31.1.2008 den Kläger nicht in seinen Rechten verletzt. Seine Liquidationserlöse aus der Erbringung seiner stationären wahlärztlichen Leistungen unterliegen der Lohnsteuerpflicht, da sie Arbeitslohn darstellen. Dies ergibt sich für den Senat aufgrund der Wertung der Gesamtumstände des konkreten Falles. Eine solche Wertung der Gesamtumstände ist hinsichtlich der wahlärztlichen Leistungen eines Chefarztes vorzunehmen (so ausdrücklich: BFH-Beschluss vom 11.08.2009 VI B 46/08, BFH/NV 2009, 1814 mwN.). 66

Gemäß §§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG, 41a Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Beigeladene somit bei jeder Lohnzahlung die Lohnsteuer einzubehalten. Die Pflicht zur Einbehaltung der Lohnkirchensteuer ergibt sich aus § 4 Abs. 1 Nr. 1a KiStG NRW und die Pflicht zur Einbehaltung des Solidaritätszuschlags aus § 51a Abs. 2a EStG i.V.m. §§ 3 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a SolZG. 67

Der Kläger erbringt die wahlärztlichen Leistungen im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da diese Leistungen Teil seines Dienstverhältnisses mit der Beigeladenen sind. Auch insoweit liegt eine Entlohnung aus einem Arbeitsverhältnis und damit Arbeitslohn vor. 68

Dafür, dass die stationären wählärztlichen Leistungen des Klägers im Rahmen des Dienstverhältnisses erfolgen, sprechen bei Abwägung und Gewichtung der einzelnen Merkmale folgende Gesichtspunkte: 69

- Das Liquidationsrecht für stationäre wahlärztliche Leistungen wird dem Kläger aufgrund des mit der Beklagten abgeschlossenen Dienstvertrages erst ermöglicht. 70
- Der Kläger ist bei der Erbringung seiner stationären wahlärztlichen Leistungen in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses der Beigeladenen eingebunden.
- Es fehlt erkennbar an Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko des Klägers in Bezug auf die stationären wahlärztlichen Leistungen.

<u>- aus Dienstvertrag abgeleitetes Liquidationsrecht</u> 71

Gegen das Vorliegen einer selbständigen und für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit in Bezug auf das hier streitige Liquidationsrecht für stationäre wahlärztliche Leistungen sprechen die im Dienstvertrag vom 10.8.1998 getroffenen Regelungen zwischen der Beigeladenen und dem bei ihr als Chefarzt angestellten Kläger. Das Recht auf Liquidation ist nicht ein von diesem Angestelltenverhältnis unabhängiges Recht. Vielmehr wird es in § 4 des Dienstvertrages ausdrücklich zwischen dem Kläger und der Beigeladenen vereinbart. Es ist somit Teil der Tätigkeit des Klägers für die Beigeladene. Anders als etwa die Sprechstundentätigkeiten ist es keine Nebentätigkeit des Klägers, die außerhalb seiner 72

Dienstaufgaben einer Nebentätigkeitserlaubnis gemäß § 6 des Dienstvertrages bedarf. Solche Nebentätigkeiten können im Einzelfall durchaus eine selbständige Tätigkeit darstellen (vgl. insoweit FG Saarland, Urteil vom 25.11.2009, 1 K 2231/05). Im vorliegenden Fall stellt das Liquidationsrecht aber erkennbar "nur" einen variablen Bestandteil der Vergütung dar.

Zwar regeln die beiden Vertragsparteien in diesem Dienstvertrag die Vergütung für alle Dienstleistungen des Klägers als Chefarzt in § 3 des Dienstvertrages und das Liquidationsrecht des Klägers für die stationären wahlärztlichen Leistungen in § 4 des Dienstvertrages. Eine gesonderte Tätigkeit des Klägers als Chefarzt, die nicht auch schon in § 3 des Dienstvertrages erfasst ist, ist für den Senat hinsichtlich des Liquidationsrechts nicht erkennbar. Alle durch den Dienstvertrag zu erbringenden Dienstleistungen werden ausdrücklich durch die in § 3 geregelte (Grund-)Vergütung abgegolten. Hierunter fallen insbesondere auch die nach § 2 Abs. 2 des Dienstvertrages geschuldeten Dienstaufgaben, also die Behandlung aller Patienten der Abteilung des Klägers (§ 2 Abs. 2 Nr. 1a) sowie die Durchführung der notwendigen Visiten bei allen Patienten seiner Abteilung persönlich (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). 73

Selbst wenn man der Ansicht wäre, dass die ärztlichen Wahlleistungen eine separate Dienstleistung des Klägers darstellten, die gerade von den in § 3 des Dienstvertrages geregelten Dienstaufgaben nicht mit umfasst sind, fußen diese Wahlleistungen ausdrücklich auf dem Dienstvertrag. Der Kläger ist nicht frei darin, diese Wahlleistungen ohne diese dienstrechtliche Grundlage zu erbringen. 74

Dass die Erbringung der stationären wahlärztlichen Leistungen nur in Abhängigkeit zum Krankenhaus erbracht werden können, ergibt sich auch aus der Art und Weise der Aufnahme eines Patienten, der solche Leistungen seitens des Klägers in Anspruch nehmen will. Wie aus den eingereichten Unterlagen ersichtlich, wird der Aufnahme- und Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten und nicht zwischen dem Kläger und dem Patienten abgeschlossen. Im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses wird durch den Patienten eine Wahlleistungsvereinbarung getroffen, die sich auf alle an der Behandlung des Patienten beteiligte Ärzte des Krankenhauses erstreckt. In diesem Vertragsverhältnis wird klargestellt, dass Ärzte zur gesonderten Berechnung ihrer Leistungen im Rahmen der stationären Behandlung berechtigt sein können. Aus Sicht des Patienten ist somit nur klargestellt, dass Ärzte für ihre Leistungen gesondert abrechnen können, mehr aber auch nicht. Es ist für den Patienten aufgrund dieser Vereinbarung nicht erkennbar, dass weitere gesonderte Dienstleistungen durch diese Ärzte erbracht werden. 75

Auch das überreichte Vertragsmuster für den Vertrag über die Inanspruchnahme wahlärztlicher Leistungen des Klägers ist nicht geeignet, eine andere Erwartungshaltung des Patienten zu erzeugen. Vielmehr wird in diesem Vertrag klargestellt, dass der Kläger als Arzt die persönliche Beratung und die private medizinische Behandlung neben den Krankenhausleistungen selbst abrechnen darf. 76

Selbst wenn man davon ausginge, dass hier durch den Zusatzvertrag, der zwischen dem Kläger und dem Patienten vereinbart wurde, besondere Dienstleistungen in Rechnung gestellt würden - oder diese neben diesem Vertrag ggf. aufgrund weiterer mündlicher oder konkludent abgeschlossenen Verträge vereinbart worden seien, fußen alle diese Dienstleistungen in erster Linie und in prägender Weise auf dem Dienstvertrag des Klägers mit der Beigeladenen und damit auf dem Arbeitsverhältnis. Dies ist Folge des sog. totalen Krankenhausaufnahmevertrages mit zusätzlichem Wahlleistungsvertrag (so auch FG München, Urteil vom 24.04.2008, 15 K 1124/08, EFG 2008, 1791; a.A. anscheinend aber FG Düsseldorf, Beschluss vom 22.10.2007, 3 V 1703/07 A(L)). 77

Einbindung in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses 78

Für eine nichtselbständige Tätigkeit in Bezug auf die stationären wahlärztlichen Leistungen spricht insbesondere auch, dass der Kläger im Streitzeitraum diese als Chefarzt nur im Rahmen der Einbindung in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses erbringen konnte. Dies zeigt sich zum einen bereits in dem beschriebenen Aufnahmeverfahren der einzelnen Patienten, auch der Patienten mit ärztlichen Wahlleistungen. 79

Zum anderen ist aber auch die wahlärztliche Tätigkeit selbst, soweit man sie überhaupt als eigenständige Tätigkeit neben der arbeitsvertraglich geschuldeten ansieht, nur unter Verwendung der Geräte und des Personals des Krankenhauses möglich. Die Krankengeschichte ist sogar, dies ist in § 2 Abs. 2 Nr. 4 des Dienstvertrages ausdrücklich geregelt worden, Eigentum des Krankenhauses. 80

Verstärkt wird diese Abhängigkeit dadurch, dass der Kläger gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1a des Dienstvertrages verpflichtet ist, alle Patienten seiner Abteilung im Rahmen der Krankenhausleistung zu behandeln - ja sogar, wenn auch nur im nichtstationären Bereich, gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1f Patienten anderer Krankenhäuser, auch fremder Träger, soweit die Untersuchung und Behandlung auf Veranlassung des anderen Krankenhauses in seiner Abteilung erfolgt. 81

Da die Tätigkeit nur unter Verwendung des Personals des Krankenhaues möglich ist, verpflichtet § 4 Abs. 3 des Dienstvertrages den Kläger sogar unter Hinweis auf das ärztliche Berufsrecht dazu, die nachgeordneten Ärzte und Mitarbeiter seiner Abteilung an den Einnahmen aus dem Liquidationsrecht zu beteiligen. Die Art der Vereinbarung des in § 5 des Dienstvertrages geregelten Nutzungsentgeltes ändert an dieser Beurteilung nichts. Vielmehr macht es noch einmal deutlich, dass der Chefarzt auch bei der Erbringung der stationären ärztlichen Wahlleistungen in den Organismus des Krankenhauses eingebunden ist. Der Umstand, dass er im Rahmen des Nutzungsentgeltes nach § 5 Abs. 1 des Dienstvertrages neben der Kostenerstattung einen Vorteilsausgleich zu entrichten hat, ist nicht geeignet, eine andere Beurteilung zu begründen. Dieser Vorteilsausgleich ist pauschaliert und lediglich eine Rechengröße des Nutzungsentgeltes. Zwar wird er nach § 5 Abs. 3 für die Einräumung des Liquidationsrechts geleistet. Da das Liquidationsrecht aber auf dem Arbeitsverhältnis gründet, gründet auch die Vergütung dafür auf dem Arbeitsverhältnis. 82

Die Einbindung des Klägers im Rahmen seiner stationären ärztlichen Wahlleistungen in die Organisation des Krankenhauses macht auch die Handhabung des nach § 5 Abs. 3 des Dienstvertrages einzurichtenden Treuhandkontos, auf das die Einnahmen aus dem Liquidationsrecht fließen, deutlich. Eine Verfügung ist dort nämlich nur gemeinsam mit der Beigeladenen möglich. Auch werden zunächst die vereinbarten Nutzungsentgelte und Abgaben an die nach geordneten Mitarbeiter ausgezahlt, bevor es zu einer Auszahlung an den Kläger kommen kann. 83

Die Nutzung der Mitarbeiter des Beigeladenen, auch der Ärzte als Vertreter in Notfallsituationen, macht ebenfalls die Abhängigkeit des Klägers im Rahmen seiner stationären ärztlichen Wahlleistungen von der Beigeladenen deutlich. 84

- fehlendes Unternehmerrisiko und fehlende Unternehmerinitiative 85

Es fehlt im vorliegenden Fall erkennbar an dem für eine Selbständigkeit typischen Unternehmerrisiko wie auch an der notwendigen Unternehmerinitiative. 86

Ein Unternehmerrisiko ist schon deshalb nicht erkennbar, weil es zu keinen nennenswerten Ausfällen der Liquidationserlöse in der Vergangenheit gekommen ist. Dies ergibt sich entgegen dem Klägervorbringen eindeutig aus der Aufstellung des Rechtsanwaltes . In fünf Jahren sind lediglich zwei Forderungen ausgefallen, und zwar nur in Höhe von 4.888,91 Euro. Ein abstrakt anzunehmendes Unternehmerrisiko ist ebenfalls nicht erkennbar, da erfahrungsgemäß Patienten, die ärztliche Wahlleistungen in Anspruch nehmen, eine private Krankenkasse besitzen (so auch BFH-Urteil vom 5.10.2005 VI R 152/01, BStBl II 2006, 94). 87

Das Unternehmerrisiko ist auch nicht deshalb gegeben, weil der Kläger gemäß § 9 Abs. 2 des Dienstvertrages die Prämienanteile der Berufshaftpflichtversicherung für die liquidationsfähigen Tätigkeiten erstatten muss bzw. sich alternativ gemäß § 9 Abs. 3 des Dienstvertrages selbst versichern kann. Der Senat sieht diese Aufwendungen lediglich als Entgelt für das Liquidationsrecht entsprechend dem Vorteilsausgleich an. Auch ist das insoweit ggf. bestehende vertragliche Haftungsverhältnis gegenüber dem Wahlleistungspatient Ausfluss der Tätigkeit des Klägers unabhängig von der Qualifikation als selbständig oder nichtselbständig. Es ist dabei auch zu beachten, dass die Beigeladene neben dem Kläger analog § 31 BGB haftet. 88

Auch Unternehmerinitiative liegt im vorliegenden Fall nicht vor. Es ist für den Senat nicht erkennbar, dass der Kläger, wie behauptet, Wahlleistungspatienten ablehnen kann oder dies bereits in der Rechtstatsächlichkeit gemacht hat. Vielmehr unterliegt der Kläger gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 5 des Dienstvertrages dem allgemeinen Weisungsrecht des Trägers und kann nur unter ärztlichen Gesichtspunkten über die Aufnahme und Entlassung von Patienten seiner Abteilung entscheiden. Dieses Ablehnungsrecht betrifft aber ausnahmslos alle Patienten. Der Aufnahme- und Behandlungsvertrag zwischen dem Krankenhaus und dem Patienten sieht ebenfalls keine diesbezüglichen Sonderrechte der liquidationsberechtigten Ärzte vor. 89

Unternehmerinitiative wird schließlich nicht dadurch entfaltet, dass der Kläger, wie behauptet, in Selbsthilfegruppen von Patienten als Vortragender auftritt und für seine Tätigkeit wirbt. Diese Tätigkeit kommt allen potentiellen Patienten zugute und ist nicht auf Wahlleistungspatienten beschränkt. 90

Nach alledem ist die hier streitige stationäre ärztliche Wahlleistung des Klägers als eine Tätigkeit im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Chefarzt anzusehen. Die Einnahmen sind Arbeitslohn und führen zu den beschriebenen Abzugssteuern, deren Höhe zwischen den Beteiligten unstreitig ist. 91

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 92

Außergerichtliche Aufwendungen der Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig, da diese in der mündlichen Verhandlung keinen Antrag gestellt hat. 93

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 94

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE