

Interkantonales Steuerrecht

Erwerbseinkommen aus privatärztlicher Tätigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 210/2001 vom 25. April 2002

Die Einkünfte eines leitenden Arztes am Kantonsspital Basel aus der ambulanten und stationären Behandlung von Privatpatienten stellen entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar und sind an seinem Wohnsitz steuerbar. Für eine unselbständige Erwerbstätigkeit sprechen diverse Faktoren wie die Ausübung der ärztlichen Tätigkeit nicht in eigenen, sondern in Räumlichkeiten der Spitalabteilungen, der fehlende Einsatz eigenen Kapitals, die Verantwortung des Spitals für das Inkasso und das Inkassorisiko, die relativ geringe organisatorische Autonomie der leitenden Ärzte bei der Arbeitsgestaltung sowie die Besorgung des Versicherungsschutzes gegen Haftpflichtansprüche durch das Spital. Die kantonale Verordnung, welche die privatärztliche Tätigkeit der vom Kanton angestellten Ärzte als selbständigen Erwerb bezeichnet, erweist sich diesbezüglich als bundesrechtswidrig.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrenten wohnen in R. (Kanton Aargau). Von Beruf ist der Ehemann Arzt und arbeitet in der Funktion als Co-Chefarzt am Kantonsspital Basel (Departement X.). Der Ehemann ist seit dem 1. April 1989 im Besitze der Bewilligung zur privatärztlichen Tätigkeit und erhält dafür vom Departement X. (Pool) Honorare ausbezahlt.

2. a) Im Zusammenhang mit der Einreichung der Steuererklärung des Kantons Basel-Stadt pro 2000 haben die Rekurrenten der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. Mai 2001 mitgeteilt, dass die Privathonorare von Ärzten mit Anstellung an öffentlichen Spitälern nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht als selbständige Erwerbstätigkeit gelten würden. Dementsprechend seien sie im Kanton Basel-Stadt nicht mehr steuerpflichtig. Sie würden deshalb um Zustellung eines anfechtbaren «Vorentscheides» über die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt bitten.

b) Nach einem Korrespondenzwechsel zur Frage des Erlasses eines Vorbescheides hat die Steuerverwaltung die Rekurrenten mit Verfügung vom 23. Juli 2001 aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit weiterhin als im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig erklärt. Zur Begründung hat die Steuerverwaltung ausgeführt, dass die

Honorare aus privatärztlicher Tätigkeit am Kantonsspital Basel-Stadt weiterhin als Einkommen aus selbständigem Erwerb zu behandeln seien. Diese Betrachtungsweise entspreche der geltenden regierungsrätlichen Verordnung über die privatärztliche Tätigkeit.

3. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 22. August 2001 Einsprache erhoben, welche von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 10. September 2001 abgewiesen worden ist.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 10. September 2001 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 8. Oktober 2001. Darin beantragt der Vertreter der Rekurrenten, den Einspracheentscheid vom 10. September 2001 betreffend subjektive Steuerpflicht aufzuheben und festzustellen, dass die Rekurrenten mit Wirkung ab 1. Januar 2000 (Steuerjahre 2000 ff.) im Kanton Basel-Stadt keine Steuerpflicht mehr begründen würden. Die Kosten des Verfahrens seien vollumfänglich dem Rekursgegner aufzuerlegen. Den Rekurrenten sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Auf die Einzelheiten des Standpunkts der Rekurrenten wird, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2001 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, sofern erforderlich, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

6. Im Auftrage des Referenten hat die Steuerrekurskommission am 11. März 2002 das Sanitätsdepartement Basel-Stadt um Zustellung des von Prof. Kurt Jenny verfassten Gutachtens vom 8. September 1999 betreffend die «Privatärztliche Tätigkeit an den öffentlichen Spitälern des Kantons Basel-Stadt/Abklärungen zur rechtlichen Qualifikation der verschiedenen davon betroffenen Rechtsverhältnisse» gebeten. Dieses ist der Steuerrekurskommission mit Schreiben vom 12. März 2002 zugestellt worden.

7. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (nStG) in Kraft getreten. Gemäss § 234 Abs. 1 lit. a nStG findet das neue Recht unter anderem erstmals auf die Einkommens- und Vermögenssteuer der Steuerperiode 2001 Anwendung. Absatz 2 dieser Bestimmung besagt, dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht bereits mit Inkrafttreten des neuen Gesetzes anzuwenden ist.

b) Da es sich vorliegend um die wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit um die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt mit Wirkung ab Steuerperiode 2000 handelt, ist der Fall in materieller Hinsicht noch nach den Normen des alten baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (StG) zu beurteilen. In formeller Hinsicht sind demgegenüber bereits die Verfahrensbestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend, zumal sich das Verfahren vollumfänglich nach dem 1. Januar 2001 ereignet hat.

2. Gemäss § 164 Abs. 1 nStG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission schriftlich Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2001 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 8. Oktober 2001 (Poststempel) rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

3.a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2001 aufzuheben und festzustellen, dass sie mit Wirkung ab 1. Januar 2000 (Steuerjahre 2000 ff.) im Kanton Basel-Stadt nicht mehr steuerpflichtig seien.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere, dass die Rekurrenten in R. (AG) wohnen und dort ihr Hauptsteuerdomizil haben. Die Parteien sind sich ferner einig darüber, dass der «Lohn», den der Rekurrent für die Behandlung von allgemein versicherten Patientinnen und Patienten vom Kantonsspital Basel bezieht, als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit anzusehen ist und demnach – entsprechend den Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung und entsprechend den Veranlagungen in den Vorjahren – im Kanton Aargau steuerbar ist. Umstritten ist hingegen, ob die Rekurrenten aufgrund der privatärztlichen Tätigkeit (ambulante und stationäre Behandlungen) des Ehemannes am Kantonsspital Basel im Kanton Basel-Stadt wirtschaftlich zugehörig und demnach beschränkt steuerpflichtig sind.

4. a) Die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt beruht entweder auf persönlicher oder auf wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Der Ort, zu welchem eine Person in besonders enger Beziehung steht, ist das Hauptsteuerdomizil dieser Person. Es handelt sich regelmässig um den Ort, mit welchem sie – durch Wohnsitz oder Aufenthalt – in persönlicher Hinsicht am engsten verbunden ist. Die Person wird an diesem Ort aufgrund persönlicher Zugehörigkeit als steuerpflichtig erklärt (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, N 2 zu § 6; § 1 Abs. 1 lit. a StG). Persönliche Zugehörigkeit zieht eine unbeschränkte Steuerpflicht nach sich, das heisst, dass die steuerpflichtige Person ihr ganzes Einkommen und Vermögen an diesem Ort zu versteuern hat. Nebensteuerdomizile sind Orte, zu denen eine Person in einer steuerrechtlich relevanten Beziehung steht, die weniger eng ist als die Beziehung zum Hauptsteuerdomizil. Als solche kommen in erster Linie wirt-

schaftliche Beziehungen in Betracht. Sie bestehen im Besitz von Vermögen an jenem Ort bzw. aus dem Bezug von Einkünften aus jenem Ort (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., N 3 zu § 6). Diese wirtschaftliche Zugehörigkeit hat eine teilweise Steuerpflicht zur Folge. Kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit und damit im Kanton Basel-Stadt teilweise steuerpflichtig ist, abweichende bundesrechtliche und staatsvertragliche Vorschriften vorbehalten, insbesondere, wer als Inhaber oder Teilhaber im Kanton Basel-Stadt ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte eines solchen unterhält (§ 1 Abs. 1 lit. b Ziff. 3 StG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit erstreckt sich die Steuerpflicht auf den Tatbestand, an den sie anknüpft (§ 1 Abs. 2 Satzteil 2 StG).

b) Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV am Geschäftsort (Nebensteuerdomizil/Spezialsteuerdomizil) zu versteuern. Umgekehrt ist das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unabhängig davon, wo die Tätigkeit ausgeübt wird, am Hauptsteuerdomizil steuerbar (vgl. BGE 121 I 259 ff., insbesondere S. 261 mit Hinweisen; StR 53 (1998), S. 346; siehe auch Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, 2. Bd., § 5, I B, Nr. 8). Eine wirtschaftliche Zugehörigkeit des Rekurrenten zum Kanton Basel-Stadt ist also mithin zu bejahen, wenn er hinsichtlich seines Einkommens aus privatärztlicher Tätigkeit als Selbständigerwerbender zu qualifizieren ist, und zu verneinen, wenn seine Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit anzusehen ist.

5. a) Der Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt hat in § 8 Abs. 1, der gestützt auf die §§ 9 und 17 des baselstädtischen Spitalgesetzes vom 26. März 1981 (nachfolgend Spitalgesetz genannt) erlassenen Verordnung vom 8. Februar 1994 betreffend die privatärztliche Tätigkeit der vom Kanton angestellten Ärztinnen und Ärzte (nachfolgend Privatarzt-Verordnung genannt) festgelegt, dass die Honorare aus privatärztlicher Tätigkeit als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gelten. Nach § 8 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung (in der Fassung vom 29. Februar 2000, wirksam seit 5. März 2000; wobei diese Änderung auf ein Urteil des Bundesgerichts vom 17. September 1996 [BGE 122 V 281], auf das nachfolgend noch weiter eingegangen wird, zurückzuführen ist; vgl. hierzu den Bericht des Sanitätsdepartements Basel-Stadt an den Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt vom 31. Januar 2000 betreffend sozialversicherungsrechtliche Anpassungen, Änderung der Verordnung betreffend die privatärztliche Tätigkeit) gelten die Honorare aus privatärztlicher Tätigkeit bezüglich der Eidgenössischen Sozialversicherung (aber) als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit.

b) Nach dem Willen des Ordnungsgebers sollen die Honorare aus privatärztlicher Tätigkeit also – mit Ausnahme des Sozialversicherungsbereichs (!) – als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gelten. Dieser Qualifikation der privatärztlichen Tätigkeit (auf Verordnungsebene) kommt jedoch – zumindest soweit sie das Steuerrecht betrifft – keinerlei Bedeutung zu. Hierfür sind vielmehr allein die höherstufigen Normen des kantonalen und, soweit – wie vorliegend – die Abgren-

zung der kantonalen Steuerhoheiten zur Diskussion stehen, des eidgenössischen Steuerrechts sowie die von der Rechtsprechung dazu entwickelten Grundsätze massgebend. Kantonale Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen vermögen Bundesrecht nicht zu derogieren (vgl. Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 4. Auflage, Zürich 1998, S. 127). Die in § 8 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung vorgenommene Qualifikation ist folglich – unabhängig davon, ob diese Bestimmung im interkantonalen Steuerrecht gegen Bundesrecht verstösst oder nicht, für die steuerliche Beurteilung der privatärztlichen Tätigkeit als selbständige oder als unselbständige Erwerbstätigkeit irrelevant (vgl. hierzu etwa BGE 122 V 281 ff., insbesondere Erw. 5c; vgl. ferner zum Ganzen das Gutachten von Prof. Kurt Jenny vom 8. September 1999 betreffend die «Privatärztliche Tätigkeit an den öffentlichen Spitälern des Kanton Basel-Stadt/Abklärungen zur rechtlichen Qualifikation der verschiedenen davon betroffenen Rechtsverhältnisse», nachfolgend Gutachten genannt, S. 9 f.). Entscheidend ist im vorliegenden Fall einzig, ob die privatärztliche Tätigkeit des Rekurrenten nach den Vorgaben des Bundesrechts resp. nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit betrachtet werden muss.

6. Das Eidgenössische Versicherungsgericht resp. das Bundesgericht hat sich in der Vergangenheit bereits mehrfach mit der Frage auseinandergesetzt, ob die privatärztliche Tätigkeit im Bereich des Sozialversicherungsrechts bzw. im Bereich des Steuerrechts als Einkommen aus selbständiger oder aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Aus den neueren, in diesem Zusammenhang ergangenen Urteilen lässt sich Folgendes entnehmen:

a) Nach dem Eidgenössischen Versicherungsgericht gelten die Bezüge der Chefärzte, Co-Chefärzte und Leitenden Ärzte für die stationäre Behandlung der Patienten der Privatabteilung im Rahmen eines öffentlichen Spitals hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Beitragspflicht als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. das Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 17. September 1996 in Sachen Kanton Luzern gegen Ausgleichskasse Luzern und Verwaltungsgericht des Kantons Luzern = BGE 122 V 281 ff., insbesondere S. 285 ff.). In BGE 124 V 97 ff. (= Extrait de l'arrêt du 10 février 1998 dans la cause Caisse cantonale genevoise de compensation et Hôpitaux universitaires de Genève contre L. et Commission cantonale de recours en matière d'AVS/AI; Genève) bestätigte es diese Rechtsprechung bezüglich stationärer Behandlung von Patienten der Privatabteilung. Andererseits hielt es dafür, dass die Honorare, welche Chefärzte für die Pflege beziehen, die sie ihren ambulanten Patienten in einem vom Spital zur Verfügung gestellten privaten Sprechzimmer zukommen lassen, sozialversicherungsrechtlich als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren seien. Der fragliche Chefarzt durfte seine Privatpatienten persönlich in einem vom Spital zur Verfügung gestellten Sprechzimmer behandeln und diesen seine Rechnungen in eigenem Namen zukommen lassen. Dabei trug er einerseits das Risiko von Honorarausfällen und musste andererseits für jede durchgeführte Konsultation die pauschale Abgeltung für die Benützung der Spitalinfrastruktur leisten. Diese den Kanton Genf betreffende Differenzierung hat allerdings das Bundesgericht in einem Urteil vom

11. August 1998 relativiert. Im Zusammenhang mit einer neuen Infrastrukturabgabe auf den Arzthonoraren an öffentlichen Spitälern im Kanton Genf hat es beide Komponenten der privatärztlichen Tätigkeit eines Chefarztes als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert (vgl. Pra 88 [1999] Nr. 3). Zum gleichen Schluss ist das Eidgenössische Versicherungsgericht in seinem Urteil vom 19. März 2002 bei der Beurteilung der privatärztlichen Tätigkeit eines Chefarztes für Radiologie an einem Regionalspital im Kanton Bern gekommen (vgl. das Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts H.201/2000 vom 19. März 2002 in Sachen P. gegen Ausgleichskasse Bern und Verwaltungsgericht des Kantons Bern).

b) Im Rahmen einer Doppelbesteuerungsbeschwerde beurteilte das Bundesgericht im Jahre 1998 Honorareinnahmen für die privatärztliche Tätigkeit an einem öffentlichen Spital als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. das Urteil des Bundesgerichts vom 24. Februar 1998 in Sachen A. gegen die Kantone Zürich und Schwyz, publ. in: StR 53 [1998], S. 347; siehe auch Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 5, I B Nr. 8). Dabei war von Bedeutung, dass die Behandlung nicht in eigenen oder vom Spital gemieteten Räumen, sondern im Rahmen des Spitals erfolgte. Es waren keine eigenen Organisationsmassnahmen zu treffen und es wurde kein eigenes Kapital eingesetzt, da – wenn auch gegen pauschale Abgeltung – die Infrastruktur, die Räume und das Personal des Spitals beansprucht wurden. Somit war kein eigentliches Unternehmerrisiko gegeben. Die Rechnungen wurden über das Spital gestellt. Dass der Arzt für die Honorare das Inkassorisiko trug und er durch das Spital nur auf der Basis seines Grundgehalts gegen Unfall versichert war bzw. bei Krankheit Leistungen beanspruchen konnte, vermochte angesichts der engen vertraglichen Schranken für die privatärztliche Tätigkeit und deren Ausübung im Rahmen des Spitalbetriebes nichts an der Qualifizierung als unselbständige Erwerbstätigkeit zu ändern, zumal der Arzt sozialversicherungsrechtlich für seine gesamte Tätigkeit als unselbständig behandelt wurde (vgl. auch Locher/Locher, a.a.O., § 5, II A Nr. 11). Dagegen hat das Bundesgericht einen an einem Privatspital im Kanton Luzern tätigen Arzt als selbständigerwerbend betrachtet. Anders als im vorerwähnten Fall stand in diesem Verfahren nicht eine selbständige Erwerbstätigkeit in Verbindung mit einer unselbständigen in Frage, sondern war die Tätigkeit des Arztes insgesamt als selbständige oder als unselbständige zu qualifizieren. Das Bundesgericht hat erwogen, das Inkassorisiko des Arztes betreffe das gesamte Einkommen. Die Höhe der Einkünfte sei vollumfänglich von den gemeinsam mit den zwei anderen am Spital tätigen Ärzten tatsächlich erbrachten Leistungen abhängig und es bestehe weder eine Unfallversicherung beim Spital noch ein Anspruch auf Leistungen bei Krankheit, wie dies bei einem Arbeitsvertrag der Fall sei. Insgesamt erscheine die persönliche und wirtschaftliche Freiheit bei der Gestaltung der honorarberechtigten ärztlichen Tätigkeit als hinreichend weit, so dass diese Arbeit als selbständige zu qualifizieren sei (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2P.325/1999 vom 15. Juni 2000, publ. in: StE 2001 A 24.32 Nr. 5).

c) Ob eine Erwerbstätigkeit steuerrechtlich als selbständig oder als unselbständig zu qualifizieren ist, hängt nach der dargelegten Rechtsprechung in erster Linie vom

persönlichen und wirtschaftlichen Freiraum des Steuerpflichtigen ab (vgl. hierzu auch Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 81). Eine selbständige Erwerbstätigkeit beruht im Allgemeinen auf einer frei gewählten eigenen Organisation, tritt nach aussen in Erscheinung und wird auf eigene Rechnung und Gefahr ausgeübt (vgl. Höhn/Mäusli, a.a.O., N 5 ff. zu § 13; vgl. auch Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 13 zu Art. 8 StHG; Bericht des Bundesrates vom 14. November 2001 über eine einheitliche und kohärente Behandlung von selbständiger bzw. unselbständiger Erwerbstätigkeit im Steuer- und im Sozialversicherungsabgaberecht, BBl 2002, 1126 ff., insbesondere S. 1139 f.). Dagegen ist die unselbständige Erwerbstätigkeit dadurch gekennzeichnet, dass Arbeit auf bestimmte oder unbestimmte Zeit gegen Lohn in Abhängigkeit von einem Arbeitgeber geleistet wird, an dessen Instruktionen der Arbeitnehmer gebunden ist (vgl. BGE 121 I 259 ff., insbesondere S. 263; vgl. nochmals StR 53 [1998], S. 346; Locher/Locher, a.a.O., § 5, I B, Nr. 8; Höhn/Mäusli, a.a.O., N 6 zu § 12; vgl. zum Ganzen auch die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 13. November 2001, S. 6). Die steuerrechtliche Qualifikation beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalls; ausschlaggebend ist dabei stets das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. Reich, a.a.O., N 15 zu Art. 8 StHG; BBl 2002, 1142).

7. a) Der Rekurrent arbeitet – wie erwähnt – als Co-Chefarzt im «Departement X.» am Kantonsspital Basel. Der diesbezügliche «Dienst- resp. Arbeitsvertrag» liegt nicht vor. Als «Angestellter» des Kantonsspitals Basel (vgl. § 1 der Privatarzt-Verordnung) unterliegt er aber unzweifelhaft den einschlägigen personalrechtlichen Erlassen des Kantons Basel-Stadt (vgl. etwa das Gesetz betreffend die Dienstverhältnisse der Beamten und Angestellten des Kantons Basel-Stadt sowie betreffend die Haftbarkeit von Behörden und Staat [Beamtengesetz] vom 25. April 1968 resp. das seit dem 1. Juli 2000 wirksame Personalgesetz vom 17. November 1999; das Gesetz betreffend Einreihung und Entlohnung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Kantons Basel-Stadt [Lohngesetz] vom 18. Januar 1996; das Gesetz betreffend die Pensionskasse des Basler Staatspersonals vom 20. März 1980 und die dazugehörigen Verordnungen). Ebenso dürfte unbestritten sein, dass der Rekurrent die privatärztliche Tätigkeit im Rahmen der entsprechenden kantonalrechtlichen Vorschriften auszuüben hat (vgl. hierzu das Gutachten, a.a.O., S. 10 f.). Auf diese resp. auf die darin gemachten Vorgaben ist im Folgenden näher einzugehen.

b) aa) Gemäss § 9 Abs. 1 des Spitalgesetzes resp. nach § 4 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung ist die privatärztliche Tätigkeit an den staatlichen Spitälern, Kliniken und Instituten bewilligungspflichtig. Sie steht Chefärztinnen und -ärzten, leitenden Ärztinnen und Ärzten sowie – in Vertretung – Oberärztinnen und -ärzten unter Berücksichtigung ihres Ausbildungsstandes zu. Die Bewilligung wird auf Antrag der Spitaldirektion durch das Sanitätsdepartement erteilt (§ 4 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung). Die Bewilligung berechtigt dazu, in eigenem Namen privatärztliche Leistungen zu erbringen und dafür ein Honorar zu verlangen (§ 4 Abs. 3 der Privatarzt-Verordnung). Die privatärztliche Tätigkeit umfasst: die stationäre Behandlung von Patientinnen und Patienten der Privat- und Halbprivatabteilung; die ambulante

Behandlung in der privaten Sprechstunde, einschliesslich der operativen Tätigkeit, der nichtoperativen spezialärztlichen Tätigkeit, Konsilien und konsiliarische Beratung; das Erstellen von Berichten und Gutachten; die konsiliarische Behandlung von Privat- und Halbprivatpatientinnen und -patienten (§§ 2 und 3 der Privatarzt-Verordnung). Die Arzneimittelabgabe ist hingegen keine privatärztliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 3 der Privatarzt-Verordnung). Der Rekurrent ist seit dem 1. April 1989 im Besitze einer (solchen) Bewilligung zur privatärztlichen Tätigkeit und erhält dafür vom «Departement X.» (Pool) Honorare ausbezahlt.

bb) Ärztliche Leistungen gelten nur dann als privatärztliche Tätigkeiten, wenn sie von der berechtigten Ärztin/vom berechtigten Arzt selber ausgeführt oder von ihr überwacht und instruiert werden (§ 2 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung). Dementsprechend entsteht der Anspruch auf Honorar auch nur für persönlich erbrachte Leistungen (§ 10 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung). Nach § 9 Abs. 2 des Spitalgesetzes bzw. § 5 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung haben die dienstlichen Pflichten jedoch gegenüber der privatärztlichen Tätigkeit Vorrang. Des Weiteren müssen Ort und Zeit der Privatsprechstunde mit der Spitaldirektion abgesprochen werden (vgl. § 6 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung).

cc) Die privatärztliche Tätigkeit des Rekurrenten ist in die Dritthaftpflichtversicherung des Kantonsspitals eingeschlossen. Dieses ist denn auch für einen ausreichenden Versicherungsschutz verantwortlich. Die daraus resultierende Mehrprämie wird allerdings pauschal auf die berechtigten Ärztinnen und Ärzte umgelegt (§ 7 der Privatarzt-Verordnung).

dd) Für die privatärztliche Tätigkeit hat der Rekurrent die Räume, die Einrichtungen und das Personal des Kantonsspitals Basel zu benutzen. Vorbehalten bleiben Konsilien und konsiliarische Beratung (§ 6 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung). Für die Benützung der Spitaleinrichtungen, die Mitarbeit des Spitalpersonals und den eingeräumten Sondervorteil haben die Bewilligungsinhaberinnen und -inhaber eine Abgabe bis zu 60% der Honorareinnahmen zu entrichten. Ein Anteil (10% der Bruttoeinnahmen sowie freiwillige Honorarabgaben) davon fliesst in die an den einzelnen Departementen der staatlichen Spitäler als selbständige, zweckgebundene Vermögen geführten Poolsysteme, die die Interessen des Spitals im Dienstleistungsbereich, so unter anderem in der Aus-, Weiter- und Fortbildung, in Lehre und Forschung sowie beim Einkommensausgleich unter den privatärztlich tätigen Ärztinnen und Ärzten, unterstützen (§ 9 Abs. 3 des Spitalgesetzes; § 9 Abs. 1 und 2 der Privatarzt-Verordnung; vgl. ferner § 1 Abs. 1, § 2 und § 4 des vom Sanitätsdepartement gestützt auf § 9 Abs. 3 der Privatarzt-Verordnung erlassenen Poolreglements vom 26. April 1994). Übersteigen die (individuellen jährlichen) Nettoeinkünfte aus privatärztlicher Tätigkeit zusammen mit dem Bruttolohn den doppelten Höchstbetrag der Lohnklasse 27, so fallen 80% des überschüssenden Betrages dem jeweiligen Pool und 20% der Bewilligungsinhaberin oder dem Bewilligungsinhaber zu (§ 9 Abs. 4 des Spitalgesetzes; § 13 Abs. 2 Privatarzt-Verordnung).

ee) Die Arzthonorare werden auf der Grundlage des Spitalkatalogs und eines allfälligen Zusatzkatalogs auf der Grundlage des durch die Medizinaltarifkommission UVG und VESKA jeweils vereinbarten Taxpunktwertes verrechnet (§ 11 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung). Für das Arzthonorar wird auf den Spitalleistungskatalog und den Zusatzkatalog ein Zuschlag festgelegt: bei Honoraren für stationäre Halbprivatpatientinnen und -patienten: 100% bzw. gemäss Halbprivatvereinbarung; bei Honoraren für stationäre Privatpatientinnen und -patienten: 120% bis 170%; bei Honoraren für ambulante Privatbehandlung: 50% (§ 11 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung). Wie § 8 der Privatarzt-Verordnung ist diese Bestimmung mit Regierungsratsbeschluss vom 29. Februar 2000 (wirksam seit 5. März 2000) revidiert worden. Neu wird in § 11 der Privatarzt-Verordnung «nur» noch festgehalten, dass sich die Berechnung der Honorare nach den in der Spitalverordnung und der Tarifordnung für die staatlichen Spitäler festgelegten Grundlagen richtet. Inhaltlich führte diese Revision zu keinen Änderungen, ist doch die bisherige Regelung in § 7 Abs. 3 der Spitaltarifverordnung resp. in Kapitel III Ziffer 2 der Tarifordnung für die staatlichen Spitäler vom 10. Januar 2000 übernommen worden (vgl. nochmals den Bericht des Sanitätsdepartements Basel-Stadt an den Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt vom 31. Januar 2000 betreffend sozialversicherungsrechtliche Anpassungen, Änderung der Verordnung betreffend die privatärztliche Tätigkeit, S. 2 f.). Für die konsiliarisch in die Privatsprechstunde zugewiesenen Patientinnen und Patienten mit Wohnsitz in Basel-Stadt gelangen für das Honorar jedoch die gleichen Tarife zur Anwendung, welche für den zuweisenden Arzt oder die zuweisende Ärztin verbindlich waren (§ 10 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung). Die Rechnungsstellung und das Inkasso der Honorare für die privatärztliche Tätigkeit erfolgen über die Spitalverwaltung, wobei bei der Revision vom 29. Februar 2000 ergänzt worden ist, dass die Rechnungsstellung namens der berechtigten Ärztin oder des berechtigten Arztes geschieht (§ 12 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung; vgl. wiederum den Bericht des Sanitätsdepartements Basel-Stadt an den Regierungsrat des Kantons Basel-Stadt vom 31. Januar 2000 betreffend sozialversicherungsrechtliche Anpassungen, Änderung der Verordnung betreffend die privatärztliche Tätigkeit, S. 3). Spital und Arzt übernehmen gegenseitig keine Garantie für die Einbringlichkeit der Honorarrechnungen (§ 14 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung). Bei bloss teilweiser Bezahlung einer Rechnung, mit welcher sowohl zugunsten der Ärztin oder des Arztes wie zugunsten des Spitals Leistungen verrechnet worden sind, wird der Ertrag beiden anteilmässig gutgeschrieben; vorbehalten bleibt eine andere Zuteilung, wenn klar erkennbar ist, welchen Rechnungsanteil die Schuldnerin oder der Schuldner bezahlen oder gegebenenfalls bestreiten will (§ 14 Abs. 2 der Privatarzt-Verordnung). Die Rechnungsstellung und das normale Inkasso (inklusive Mahnwesen) sind mit der Pauschalabgabe abgegolten. Die Kosten für ausserordentliches Inkasso sowie für Betreibungen usw. werden der Ärztin oder dem Arzt nach Aufwand in Rechnung gestellt (§ 14 Abs. 3 der Privatarzt-Verordnung). Über allfällige Bareinnahmen rechnet die Ärztin oder der Arzt mit der Spitalverwaltung vierteljährlich schriftlich ab (§ 14 Abs. 4 der Privatarzt-Verordnung).

8. Im vorliegenden Fall ist die Qualifikation der gesamten privatrechtlichen Tätigkeit des Rekurrenten, also sowohl der stationären als auch der ambulanten, umstritten.

a) Es stellt sich zunächst die Frage, ob die Tätigkeit des Rekurrenten im ambulanten Bereich anders zu qualifizieren ist als im stationären Bereich. So vertrat Prof. Jenny in seinem Gutachten die Auffassung, dass «AHV-rechtlich» und in der Folge auch im Steuerrecht zwischen ambulanter und stationärer privatärztlicher Tätigkeit zu unterscheiden sei. Gestützt auf den BGE 122 V 281 ff. begründete er dies damit, dass anders als bei der stationären Behandlung bei der ambulanten Behandlung nicht die Spitalleistungen, sondern die Leistungen des Arztes überwiegen würden (vgl. das Gutachten, a.a.O., S. 7 f.). Diesem Standpunkt ist jedoch nicht zu folgen. Zum einen hat das Eidgenössische Versicherungsgericht seine Rechtsprechung mittlerweile – wie dargelegt – dahingehend geändert, dass es beide Komponenten der privatärztlichen Tätigkeit, also sowohl die stationäre als auch die ambulante Behandlung, als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert (vgl. hierzu Pra 88 [1999] Nr. 3). Diese jüngste Rechtsprechung hat das Eidgenössische Versicherungsgericht – wie ebenfalls schon erwähnt – inzwischen bestätigt (vgl. hierzu nochmals das Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts H.201/2000 vom 19. März 2002 in Sachen P. gegen Ausgleichskasse Bern und Verwaltungsgericht des Kantons Bern). Berücksichtigt man in diesem Zusammenhang ferner, dass das Bundesgericht im oben angeführten BGE 122 V 281 ff. entschieden hat, dass es keinen Anlass gebe, die selbständige und die unselbständige Erwerbstätigkeit ohne sachlichen Grund anders als im Beitragsrecht der AHV abzugrenzen, so spricht dies grundsätzlich dafür, die aktuelle Praxis des Eidgenössischen Versicherungsgerichts für das Steuerrecht zu übernehmen. Zum anderen gibt es im vorliegenden Fall auch keinen Grund, die Tätigkeit des Rekurrenten im ambulanten Bereich anders zu beurteilen als im stationären Bereich. Im Gegenteil! Wie noch zu zeigen sein wird, überwiegen in casu vielmehr die Gesichtspunkte, die für eine einheitliche unselbständige Erwerbstätigkeit sprechen und damit für eine Gleichstellung von stationärer und ambulanter Behandlung der privatärztlichen Tätigkeit des Rekurrenten.

b) Bezüglich der Qualifikation der privatärztlichen Tätigkeit des Rekurrenten ist in grundsätzlicher Hinsicht zunächst Folgendes festzustellen: Nach konstanter Praxis wird die hier zur Diskussion stehende Qualifikation bezüglich der privatärztlichen Tätigkeit primär nach den tatsächlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht nach der Rechtsnatur des zugrunde liegenden privatrechtlichen oder öffentlichrechtlichen Arbeitsverhältnisses vorgenommen. Immerhin können sich aus dem «Arbeitsvertrag» aber Anhaltspunkte für die eine oder andere Auslegung ergeben (vgl. BGE 122 V 281 ff., insbesondere S. 284; vgl. ebenfalls das Gutachten, a.a.O., S. 3). Insofern ist vorab festzuhalten, dass der Rekurrent beim Kantonsspital Basel aufgrund eines «öffentlichrechtlichen Dienst- resp. Anstellungsvertrags» angestellt ist. Bei der privatärztlichen Tätigkeit handelt es sich ferner um eine akzessorische Funktion, die mit den Hauptaufgaben unmittelbar verknüpft und ohne diese nicht denk- und ausführbar ist. Trotz ihrer Bezeichnung liegt die privatärztliche Tätigkeit im öffentlichen Interesse, trägt sie doch nicht unwesentlich bei zur

Attraktivität des öffentlichen Spitals und zur Bereitschaft, eine leitende ärztliche Funktion im Spitalbereich zu übernehmen. Dies ist zweifellos nicht «nur» im Interesse des Spitals, sondern kommt der gesamten Patientenschaft zugute (vgl. hierzu das Gutachten, a.a.O., S. 5).

c) Im vorliegenden Fall ist weiter festzustellen, dass der Kanton Basel-Stadt resp. das Kantonsspital Basel die privatärztliche Tätigkeit des Rekurrenten in organisatorischer und finanzieller Hinsicht in hohem Masse mitgestaltet:

aa) So führt der Rekurrent seine privatärztliche Tätigkeit nicht in eigenen oder vom Spital gemieteten Räumen durch. Wie erwähnt, darf und muss der Rekurrent hierfür die Räumlichkeiten des Spitals benutzen. Diese werden durch die Nutzung im Rahmen der privatärztlichen Tätigkeit auch nicht zu einer «Privatpraxis» des Rekurrenten, sondern bleiben Betriebsteile des öffentlichen Spitals, die derselben Aufsicht unterstehen wie die Allgemeinen Abteilungen. Darüber hinaus hat der Rekurrent – gegen eine pauschale Abgabe – das Personal und die Infrastruktur des Kantonsspitals Basel in Anspruch zu nehmen, wobei das Personal vom Spital angestellt und die Einrichtungen von der öffentlichen Hand bestimmt und finanziert werden (vgl. Ziffer 7, b, dd der Erwägungen dieses Entscheids; vgl. zudem das Gutachten, a.a.O., S. 5). Er hat somit also kein eigenes Kapital einzusetzen und keine eigenen Organisationsmassnahmen zu treffen.

bb) In finanzieller Hinsicht fällt sodann in Betracht, dass der Rekurrent die Arzthonorare für die Behandlung von Privatpatientinnen und -patienten nicht frei gestalten kann, sondern diese nach den Grundlagen der kantonalen Spitalverordnung und der Tarifordnung zu bemessen hat (vgl. Ziffer 7.b. ee der Erwägungen dieses Entscheids). Sämtliche Rechnungen, also sowohl diejenigen für die stationären als auch diejenigen für die ambulanten Behandlungen, werden namens der berechtigten Ärztin/des berechtigten Arztes über das Spital gestellt, welches jedoch für uneinbringliche Forderungen nicht haftet. Allein darin ein Unternehmerrisiko zu erblicken, welches für eine selbständige Erwerbstätigkeit sprechen würde, ginge allerdings zu weit, ist doch dem Rekurrenten über die Grundbesoldung ein Mindesteinkommen garantiert, so dass sein Risiko bescheiden ist (vgl. etwa Ziffer 7.b. dd der Erwägungen dieses Entscheids). Kommt hinzu, dass der Rekurrent bei seiner privatärztlichen Tätigkeit weitgehend gebunden ist und nur über wenig Freiraum verfügt; so ist er im Rahmen seines Anstellungsvertrages – ungeachtet der Pflegeklasse – zur Betreuung aller Patientinnen und Patienten verpflichtet (§ 1 der Privatarzt-Verordnung). Zudem haben die dienstlichen Pflichten gegenüber der privatärztlichen Tätigkeit Vorrang. Des Weiteren müssen Ort und Zeit der Privatsprechstunde mit der Spitaldirektion abgesprochen werden. Ärztliche Leistungen gelten überdies nur dann als privatärztliche Tätigkeiten, wenn sie von der berechtigten Ärztin/vom berechtigten Arzt selber ausgeführt oder von ihr überwacht und instruiert werden. Schliesslich kann die Bewilligung zur privatärztlichen Tätigkeit sachlich und zeitlich eingeschränkt und entzogen werden (vgl. Ziffer 7, b, bb der Erwägungen dieses Entscheids; vgl. zudem das Gutachten, a.a.O., S. 5; vgl. § 4 Abs. 4 der Privatarzt-

Verordnung). Dies alles verdeutlicht, dass der Rekurrent für seine privatärztliche Tätigkeit arbeitsorganisatorisch vom Kantonsspital Basel abhängig ist.

cc) Sodann ist der Rekurrent gegen Haftpflichtansprüche Dritter im Rahmen seiner privatärztlichen Tätigkeit durch das Kantonsspital versichert, welches denn auch für einen ausreichenden Versicherungsschutz verantwortlich ist (vgl. Ziffer 7.b.cc der Erwägungen dieses Entscheids); dieses Faktum stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein gewichtiges Indiz für die unselbständige Erwerbstätigkeit dar (vgl. BGE 122 V 281 ff.; das Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts H.201/2000 vom 19. März 2002 in Sachen P. gegen Ausgleichskasse Bern und Verwaltungsgericht des Kantons Bern).

d) Aus dem Gesagten ergibt sich somit, dass die gesamte privatrechtliche Tätigkeit des Rekurrenten als unselbständige Erwerbstätigkeit und folglich (auch) die aus dieser Tätigkeit stammenden Honorare als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu betrachten sind. § 8 Abs. 1 der Privatarzt-Verordnung, der diese Honorare als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bezeichnet, erweist sich somit im interkantonalen Kontext als bundesrechtswidrig. Da Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit – wie ausgeführt – am Ort des Hauptsteuerdomizils steuerbar ist, sind die hier zur Diskussion stehenden Einkünfte steuerlich vollumfänglich vom Kanton Aargau zu erfassen. Die Rekurrenten sind demzufolge im Jahre 2000 im Kanton Basel-Stadt nicht steuerpflichtig. Insoweit ist der Rekurs gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2001 aufzuheben.

9. a) Die Rekurrenten beantragen ferner festzustellen, dass sie im Kanton Basel-Stadt auch für die Steuerperiode 2001 ff. nicht steuerpflichtig seien. Diesem Begehren kann aus den folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

b) Ein Steuerdomizilentscheid, mit dem das Besteuerungsrecht nicht explizit bis zu einem bestimmten Zeitpunkt (also auf unbestimmte Zeit) in Anspruch genommen wird, gilt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bis zum Ende der im Zeitpunkt des Entscheids laufenden Veranlagungsperiode. Für die Zeit danach ist gegebenenfalls eine Neuurteilung möglich (vgl. hierzu Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis, publ. in: ASA 68, S. 486 f. mit Verweis auf BGE 123 I 289 resp. mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 20. Mai 1999 i.S. X., publ. in: Locher/Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, 1. Bd., § 2, IV D, Nr. 37, resp. in: BStPra XV, S. 93 ff. oder in: StE 2000 A 25.5 Nr. 4). Die hier fragliche Verfügung über die Steuerpflicht der Rekurrenten datiert vom 19. Juni 2001. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hätte somit auch die überblickbaren künftigen Umstände bis zum Ende der Steuerperiode 2001 miteinbeziehen können. Dieselbe Möglichkeit würde grundsätzlich auch der Steuerrekurskommission zustehen, könnte diese doch die weiteren, bis zu ihrem Entscheid überblickbaren Verhältnisse berücksichtigen. Die Steuerverwaltung hat die Jahre 2001 ff. nie ausdrücklich in das Verfahren miteinbezogen (vgl. die Verfügung der Steuerverwaltung über die Steuer-

pflicht der Rekurrenten im Kanton Basel-Stadt vom 23. Juli 2001, vgl. ferner den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. September 2001). Infolgedessen können die Jahre 2001ff. auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein, weshalb der Rekurs in diesem Punkte abzuweisen ist. Da sich die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung nicht zur Steuerpflicht der Rekurrenten in den Jahren 2001 ff. geäußert hat, besteht nach Ansicht der erkennenden Kommission – trotz des erwähnten bundesgerichtlichen Urteils – keine Veranlassung, das hier zur Diskussion stehende Verfahren auf diese Perioden auszudehnen.

10. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gesamten privatärztlichen Einkünfte des Rekurrenten im Jahre 2000 als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und deshalb an deren Hauptsteuerdomizil in R. (Kanton Aargau) zu versteuern sind. Die Rekurrenten sind somit im Jahre 2000 im Kanton Basel-Stadt nicht steuerpflichtig, weshalb der Rekurs in diesem Punkte gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufzuheben ist. Nicht zu beurteilen ist in casu hingegen, ob die Rekurrenten auch in den Folgejahren (Steuerjahre 2001 ff.) im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig sind, ist diese Frage doch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Das diesbezügliche Feststellungsbegehren ist deshalb abzuweisen. Insgesamt erweist sich der Rekurs somit als teilweise begründet und ist demnach betreffend die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt für das Jahr 2000 gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird betreffend die Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt für das Jahr 2000 gutgeheissen, im Übrigen jedoch abgewiesen.