

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 20.9.2011 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre XXX9 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 21.10.2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin betreibt eine nach den Bestimmungen des S Krankenanstaltengesetzes genehmigte Krankenanstalt für Therapie und benötigt zur ordnungsgemäßen Betriebsführung einen ärztlichen Leiter, welcher von der Beschwerdeführerin im Werkvertrag beschäftigt wird. Daneben betreibt er eine Facharztordination und ist weiters bei B teilzeitbeschäftigt.

Im Zuge einer GPLA stellte der Prüfer laut Bericht vom 20.9.2011 über das Ergebnis der Außenprüfung unter anderem fest, dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt beim ärztlichen Leiter ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen würde. Die Nachverrechnung der Beiträge und Steuern sei auf Basis der ausbezahlten Honorare erfolgt und im Einvernehmen mit dem Steuerberater ermittelt worden. Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wäre erst mit Jänner XXX9 angefallen, da zuvor das NEUFÖG anzuwenden sei.

Die Beschwerdeführerin hat mit Dr. C , Facharzt für D , eine Vereinbarung abgeschlossen, wonach dieser ab 14.1.XXX8 die Funktion eines ärztlichen Leiters der

von der Beschwerdeführerin betriebenen Krankenanstalt im Sinne des § 10 T KALG übernimmt. Darin wird vereinbart, dass dem ärztlichen Leiter ein Stellvertreter zur Seite gestellt wird. Der ärztliche Leiter wird in eigener Verantwortung und eigener sachlicher, fachlicher und zeitlicher Disposition dafür Sorge tragen, dass die für die ärztliche Leitung notwendigen Maßnahmen, wie Visite, Rufbereitschaft, so von ihm und seinem stellvertretenden ärztlichen Leiter durchgeführt werden, dass sie den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und den individuellen Bedürfnissen der betriebenen Krankenanstalt entsprechen. So fern nicht einschlägige gesetzliche Bestimmungen zuwider stehen, kann der ärztliche Leiter die Erfüllung der ihn treffenden Aufgaben durch Dritte entsprechend fach- und sachkompetenten Personen vornehmen lassen. Dies auf eigene Kosten und eigene Gefahr des ärztlichen Leiters. Die begründete vertragliche Beziehung kann von jeder Vertragspartei unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum letzten eines jeden Kalendervierteljahres gekündigt werden.

Art und Ausmaß des dem ärztlichen Leiter zustehenden Entgelts werden in einer gesonderten Vereinbarung (Beilage A) geregelt. Demnach erhält der ärztliche Leiter als Abgeltung für seine Tätigkeit einen fixen Entgeltanteil im Ausmaß von Euro X,- pro Monat. Weiters einen variablen Entgeltanteil in Ansehung der vom ärztlichen Leiter tatsächlich pro Monat geleisteten Arbeitsstunden, wobei die Abgeltung einer Arbeitsstunde mit einem Betrag in Höhe von Euro XX,- erfolgt. Als Bemessungsanteil für den variablen Entgeltanteil dient eine Stundenaufzeichnung, welche vom ärztlichen Leiter selbständig zu führen und dem Geschäftsführer mindestens zweimal monatliche zur Gegenzeichnung vorzulegen ist. Weiters erhält der ärztliche Leiter einen Fahrkostenzuschuss in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für Fahrten im Auftrag der Beschwerdeführerin. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass die Fahrten zwischen dem Wohnsitz bzw. der Dienststelle des ärztlichen Leiters und dem Anstalt. unter diesen Fahrkostenersatz fallen.

Der ärztliche Leiter hat aus Eigenem für die Versteuerung seines Entgeltes und auch für allfällige Leistungen an einen Sozialversicherungsträger zu sorgen. Die Kosten für den Abschluss einer zweckdienlichen Ärzthaftpflichtversicherung (nur im erforderlichen Ausmaß für die Abdeckung der Risiken eines ärztlichen Leiters eines E Ambulatoriums) werden nach entsprechender Belegvorlage von der Beschwerdeführerin vergütet.

Der ärztliche Leiter hat zu seiner Tätigkeit anlässlich einer Zeugenbefragung durch das Finanzamt am 21.7.2011 angegeben, dass er ab Mai XXX6 seine Tätigkeit als ärztlicher Leiter im Anstalt in F begonnen habe. Ab 14.01.XXX8 habe er zusätzlich die Tätigkeit als ärztlicher Leiter im Anstalt G (später übersiedelt nach H) übernommen. Seine Tätigkeit im Anstalt erfolge über Fixtermine, an denen er Patienten untersuche und eventuelle Therapieänderungsvorschläge mache. Es gebe zwei fixe Tage pro Anstalt., an denen er anwesend sei. Einerseits würden die Termine vom Therapeuten bzw. von der Rezeptionistin mit den Patienten vereinbart. Manchmal mache auch er selbst Termine aus. Er sei 2 Tage fix in jedem Anstalt., die Beginnzeit sei vorgegeben, das Ende richte sich nach der Anzahl der Patienten. Für die restliche Zeit sei er telefonisch erreichbar. Wenn er angerufen werde, fahre er selbstverständlich zum jeweiligen Anstalt. hin.

Aufgrund der gesetzlichen Vorgabe sei er meistens jeden Tag einmal in H und einmal in F im Anstalt. . Für den Fall, dass er nicht Zeit habe, komme seine Vertretung Dr. IL aus K , beschäftigt im LKH L . In jedem Anstalt. habe er ein eigenes Büro mit einem Computer, wo er auf alle Patientendaten zugreifen könne. Für den Zugang zum Computer habe er ein eigenes Passwort, seine Vertretung habe auch ein eigenes. Dann schaue er sich die Überweisungen an, ob die jeweiligen Verordnungen passen könnten. Danach würden die für ihn bestellten Patienten kommen. Diese würden von ihm untersucht werden, er führe das ärztliche Gespräch und passe die Therapie entsprechend an. Nach den Patientenkonsultationen sei er noch ca. 1/2 Stunde im Anstalt. , damit er für die Therapeuten für eventuelle Fragen erreichbar sei. An medizinischen Geräten benötige er nur einen Reflexhammer, einen Winkelmesser und ein Maßband, die er selbst gekauft habe. Mehr Instrumente brauche er nicht.

Seine Tätigkeit umfasse eigentlich nur medizinische Belange, keine Verwaltungstätigkeiten. Im Anstalt. sei er mit seiner normalen Privatkleidung, vom Anstalt. habe er keine Visitenkarten erhalten. Er habe dort auch keine eigene E-Mailadresse. Die Gespräche mit Mitarbeitern des Anstalt. es würden sich nur auf Patienten beziehen. Besprechungen mit dem Geschäftsführer würden eigentlich kaum stattfinden. Dabei gehe es in erster Linie um Kontaktpflege. Seine Ansprechpartner im Anstalt. sei die Rezeptionistin, die ihn telefonisch kontaktieren würde. Mit dem Therapiepersonal werde nur über die Patienten gesprochen. Die Abrechnung der Behandlungen erfolge ausschließlich über das Anstalt. . Er habe kein Handy vom Anstalt. zur Verfügung gestellt, er sei über sein eigenes Ordinationshandy erreichbar.

Für das Anstalt. in H erhalte er ein höheres Honorar, da er dorthin einen weiteren Anfahrtsweg habe. Die Stundenanzahl, die er in den beiden Anstalt. en verbringe, sei ungefähr gleich. Die Honorare für seine Vertretung würde Dr. IL direkt an ihn stellen. Er würde ihm dann den entsprechenden Betrag überweisen, wobei dies nur für seine 5 Urlaubswochen der Fall sei. Die anderen Ärzte, Dr. M und Dr. O , würden nur dann als Ärzte tätig werden, wenn er und Herr Dr. IL verhindert sein sollten. In den letzten Jahren sei dieser Fall nie eingetreten. Anfänglich habe Herr Dr. O ihn manchmal in F vertreten, in H sei er nie gewesen. Im neuen Folder der Anstalt. e würden nur Dr. IL und er als Ärzte aufscheinen. Für das Anstalt. habe er einen eigenen Schlüssel.

Die ärztliche Notversorgung gehöre nicht zu seinem Aufgabengebiet. Er habe eine Ärzte-Haftpflichtversicherung für seine Ordination und einen Zusatz für die ärztliche Leitung abgeschlossen. Diesen Mehrbetrag (ca. EUR XXX,- pro Jahr) habe er nie beim Anstalt. geltend gemacht. Bis zum Juni 2011 sei sein Entgelt mit einem Fixum von jeweils EUR X,- pro Monat und pro Anstalt. zuzüglich EUR XX,- in H bzw. EUR XA,- in F pro geleisteter Stunde abgerechnet worden. Teilweise werde ihm auch die Fahrzeit in Höhe dieses Stundenlohnes vergütet. Seine Stunden habe er in seinem Ordinationsbuch mit den ganzen Patiententerminen mitgeschrieben. Anhand dieser Aufzeichnungen erstelle er dann seine Honorarnoten. Die Abrechnung erfolge rein nach Stunden und hätte nichts mit der Anzahl der Patienten zu tun gehabt. Die Stundenaufzeichnungen habe er in Form

von fertigen Honorarnoten dem Geschäftsführer zukommen lassen und nach diesen sei sein Honorar überwiesen worden. Kilometergelder habe er noch nie abgerechnet. Es seien bisher auch keine entsprechenden Fahrten angefallen. Gelegentlich würde er auch Rücksprache mit den behandelnden Ärzten der Patienten und auch mit dem chefarztlichen Dienst der Gebietskrankenkasse halten.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.9.2011 wurde in diesem Zusammenhang ergänzend festgehalten, dass wohl kaum vom Tragen eines Unternehmerrisikos gesprochen werden könne, da im gegenständlichen Fall neben Fixum und Bezahlung der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden auch teilweise die Fahrzeit vergütet werde.

Das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers liege insbesondere dann vor, wenn dieser auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes, usw. zumindest potenziell (stille Autorität) Einfluss nehmen könne. Die Stärke des Weisungsrechtes sei abhängig von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen trete die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund. Wäre dem nicht so, könnten Berufsbilder, die auf Grund gesetzlicher Anordnung weisungsfrei auszuüben seien (z.B. Richter), niemals im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt werden. Laut VwGH vom 31.05.1994, 93/08/0162, ergebe sich schon aus dem Begriff der ärztlichen Tätigkeit, dass diese frei von detaillierten Weisungen des Arbeitgebers ablaufe.

Hinsichtlich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei festzuhalten, dass laut Homepage der Beschwerdeführerin alle P Patienten für die ersten 21 Einheiten direkt vom Hausarzt oder Facharzt dorthin überwiesen werden könnten, da die Beschwerdeführerin eine Krankenanstalt sei. Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass durch die Inanspruchnahme von Kassenleistungen keine Zuzahlungen zu leisten seien, da sie von den Versicherungsanstalten übernommen werden würden. Alle unter Behandlungen angeführten Leistungen zahle die GKK zu 100%. BVA, SVA, Bauernkrankenkasse würden die üblichen 20 % Selbstbehalt verlangen. Die Versicherungsanstalt für Eisenbahn und Bergbau habe 14% Selbstbehalt, die KFA 15%. Die vom ärztlichen Leiter sowie vom übrigen Personal der Krankenanstalt (Masseur, Therapeuten) erbrachten Leistungen würden somit ganz offensichtlich von der Krankenanstalt im eigenen Namen den Patienten bzw. SV-Trägern in Rechnung gestellt. Rechtsgrundlage für die beschäftigenden "Anstalt. e" sei somit das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz 1999 (KALG idF. LGBl. Nr. 44/2011). Gemäß § 10 Abs. 2 KALG sei für jede Krankenanstalt, durch deren Träger ein geeigneter Arzt, bei fachbezogenen Krankenanstalten ein Facharzt, des einschlägigen medizinischen Sonderfaches als verantwortlicher Leiter des ärztlichen Dienstes und für die mit der ärztlichen Behandlung der in Anstaltspflege genommenen Personen zusammenhängenden Aufgaben zu bestellen. Bei Verhinderung des ärztlichen Leiters müsse dieser durch einen geeigneten Arzt vertreten werden (Abs. 3). Gemäß § 10 Abs. 5 KALG bedarf die Bestellung des

ärztlichen Leiters der Genehmigung der Landesregierung. Auf Grund der Tatsache, dass sich einerseits der ärztliche Leiter zum Tätigwerden an zwei fixen Tagen pro Woche (Patientenuntersuchungen, Therapievorschläge) verpflichtet habe und darüber hinaus- zumindest für einen gewissen Zeitraum - tägliche Anwesenheit gesetzlich vorgeschrieben sei und andererseits die Bewilligung und das Betreiben einer Krankenanstalt nach dem KALG untrennbar mit der Bestellung eines ärztlichen Leiters verbunden sei, sei jedenfalls von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers auszugehen. Die Nachverrechnung der Beiträge und Steuern erfolge auf Basis der ausbezahlten Honorare und wurde im Einvernehmen mit dem Steuerberater ermittelt. Es werde jedoch die Nachversicherung bestritten, da der Steuerberater bzw. der Geschäftsführer die Ansicht vertreten würde, dass es sich bei der Tätigkeit des ärztlichen Leiters nicht um ein Dienstverhältnis, sondern um einen echten Werkvertrag handeln würde. Im Einvernehmen mit dem Finanzamt und dem Dienstgeber sowie Steuerberater sei vereinbart worden, dass für den gesamten Zeitraum keine Lohnzettel ausgestellt werden würden und der ärztliche Leiter seine Einkünfte für das Jahr 2010 als ärztlicher Leiter in seiner Einkommensteuerklrung erklärt (bis einschließlich XXX9 wurden die Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt abgegeben).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht vom 20.9.2011 als Begründung die angefochtenen Bescheide.

Die dagegen erhobenen Beschwerden widersprechen dieser Feststellung in vollem Umfang und führen in der Folge aus, dass die Argumentation des Finanzamtes, dass der ärztliche Leiter dem Anstalt. seine Arbeitskraft schulden würde und nicht einen bestimmten Erfolg, ins Leere gehen würde, da der ärztliche Leiter den Auftrag habe, die für die ärztliche Leitung notwendigen Maßnahmen, wie Visite und Rufbereitschaft, so von ihm durchzuführen, dass sie den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und den individuellen Bedürfnissen der betreuten Krankenanstalt entsprechen würde. Dazu sei keine unbedingte Anwesenheit in den Räumlichkeiten des Anstalt.s erforderlich. Der ärztliche Leiter führe selbständig eine orthopädische Arztpraxis. Er entscheide selbst über das Ausmaß seiner Tätigkeit sowie über den Inhalt der Tätigkeit. Die Termine in den Räumlichkeiten des Anstalt.s würden vom ärztlichen Leiter selbst vorgegeben werden. Ausdrücklich bzw. im Vertrag werde darauf hingewiesen, dass die ärztliche Notversorgung im Sinne des Bescheides des Landes Steiermark nicht zu den Aufgaben des ärztlichen Leiters gehören würde. Die persönliche Weisungsgebundenheit sei bei einem Arzt im Rahmen seiner Tätigkeit nicht gegeben (zuletzt laut UFS vom 3.5.2011). Wenn der Umkehrschluss herangezogen werde, dass auch die nicht weisungsgebundenen Richter im Dienstverhältnis seien, so sei dies nicht vergleichbar. Ein Richter sei ein Organ des Staates und spreche seine Urteile im Namen der Republik. Somit müsse er im Justizwesen eingebunden sein. Der ärztliche Leiter könne sich vertraglich vertreten lassen und werde dies von ihm auch nachweislich gelebt.

Weiters wird die Argumentation des Finanzamtes zum fehlenden Unternehmerrisiko bemängelt, wonach dieses erst dann vorliegen würde, wenn der Erfolg der Tätigkeit

und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt werden würden, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssten. Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin liege der Erfolg der Tätigkeit des ärztlichen Leiters im ordentlichen Ablauf des Anstalt.-Betriebes nach ärztlichen Gesichtspunkten. Wie erwähnt, entscheide er selbst über das Ausmaß seiner Tätigkeit und somit auch über sein Entgelt. Das Argument, dass die Fahrzeit des ärztlichen Leiters vergütet werde, treffe genau den Typus der Selbständigkeit, da bei einem Dienstverhältnis die Fahrzeit zum Dienstort NICHT bezahlt werde. Jeder Handwerker oder Dienstleistende verrechne jedoch auch die Fahrzeit. Somit widerspreche sich dieses Argument völlig. Der zwischen der Beschwerdeführerin und dem ärztlichen Leiter bestehende Vertrag besage eindeutig, dass es sich um eine selbständige Tätigkeit handle. Dies werde auch tatsächlich so vollzogen. In der Niederschrift der Feststellungen werde ausgeführt, dass "die vom ärztlichen Leiter sowie vom übrigen Personal der Krankenanstalt (Masseure, Therapeuten) erbrachten Leistungen ganz offensichtlich von der Krankenanstalt im eigenen Namen den Patienten bzw. SV-Trägern in Rechnung gestellt wird". Natürlich würden die Leistungen z.B. der Masseure in Rechnung gestellt werden, eine Leistung des ärztlichen Leiters werde jedoch nicht direkt verrechnet. Der verrechnete Preis beinhalte ja die ganze Infrastruktur des Anstalt.es, somit auch letztendlich die Kosten des ärztlichen Leiters.

Der Begründung des Finanzamtes für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, wonach sich der ärztliche Leiter "einerseits zum Tätigwerden an zwei fixen Tagen pro Woche verpflichtet habe und darüber hinaus- zumindest für einen gewissen Zeitraum - tägliche Anwesenheit gesetzlich vorgeschrieben sei und andererseits die Bewilligung und das Betreiben einer Krankenanstalt nach dem KALG untrennbar mit der Bestellung eines ärztlichen Leiters verbunden sei," wird entgegengehalten, dass der ärztliche Leiter selbst über die Notwendigkeit seiner Anwesenheit entscheiden würde. Man könne den ärztlichen Leiter des Anstalt.es doch nicht mit einem Primararzt vergleichen, welcher ja einer genauen Dienstanleitung unterliege und voll in den Organismus seines Arbeitgebers eingegliedert sei. Aufgrund der Größe des Anstalt.es sei eine ständige Anwesenheit des ärztlichen Leiters im Gegensatz zu einem Primararzt in einer Landeskrankenanstalt nicht erforderlich. Es gebe unzählige Beispiele, wo das Betreiben eines Unternehmens mit dem Tätigwerden von gewissen Funktionen untrennbar verbunden sei bzw. solche Tätigkeiten gesetzlich normiert seien. Als Beispiel könne ein Aufsichtsrat herangezogen werden, welcher gesetzlich normiert sei und in der Struktur des jeweiligen Unternehmens eingebettet sei. Ein Aufsichtsrat betreibe seine Tätigkeit ebenso als Selbständiger.

Der Prüfer stelle nur für die Jahre XXX9 und 2010 fest, dass es sich um eine nicht selbständige Arbeit handeln würde. Im Jahre XXX8 sei der ärztliche Leiter jedoch auch schon für das Anstalt. tätig gewesen - somit gehe die Behörde im Prüfungszeitraum

(XXX8) einerseits von einer selbständigen Tätigkeit und andererseits (XXX9-2010) von einer nicht selbständigen Tätigkeit aus.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines *Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag* gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VfGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden kann. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse ist nicht möglich, weswegen es zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann, was der VfGH aber nicht als unsachlich erkannt hat (Erk. v. 8.6.1985, B 488/80).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 jedoch nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00). Die beiden Merkmale "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VfGH 19.11.1979, 3508/78).

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende

Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Zur Weisungsgebundenheit wird in Doralt, EStG Kommentar, Tz 34 zu § 47 zutreffend ausgeführt:

*„Die **Stärke des geforderten Weisungsrechtes** ist abhängig von der Art der Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (E 17.5.1989, 85/13/0110 , ÖStZB 1989, 455 zu einem Vortragenden). Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (vgl E 25.10.1994, 90/14/0184 , ÖStZB 1995, 350). Eine weitgehende Entscheidungsfreiheit steht daher bei leitenden Angestellten einem Dienstverhältnis nicht entgegen (E 30.11.1993, 89/14/0300 , ÖStZB 1994, 315). Bei einem Arzt steht eine Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung der Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht entgegen (E 19.1.1984, 83/15/0114, ÖStZB 1984, 322); bei der Tätigkeit eines Arztes handelt es sich um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (E 16.9.1982, 81/15/0118, ÖStZB 1983, 250). “*

Eine derartige Weisungsgebundenheit trifft auf den ärztlichen Leiter voll und ganz zu. Bezüglich seiner medizinischen Tätigkeit ist aus der oben wiedergegeben Vereinbarung über die Tätigkeit und seiner Angaben zu ersehen, dass er, im Gegensatz zu seiner Tätigkeit in seiner Facharztordination, im Auftrag der Beschwerdeführerin bzw. in deren Namen tätig ist. Das ergibt sich insbesondere daraus, dass die Leistungsabrechnungen der durch den ärztlichen Leiter ebenso wie die durch das übrige Personal der Beschwerdeführerin (Masseure, Therapeuten, etc.) behandelten Patienten über die Beschwerdeführerin als Krankenanstalt erfolgen.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach die Tätigkeit des ärztlichen Leiters eigentlich nur medizinische Belange umfasst und keine Verwaltungstätigkeiten, womit offensichtlich zum Ausdruck kommen soll, dass der ärztliche Leiter in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung keinen Weisungen zu folgen verpflichtet ist, ist entgegen zu halten, dass eine derartige Weisungsungebundenheit bei leitendem Personal der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegensteht (vgl. das bereits oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19.1.1984, 81/15/0118).

Nach einer sich im Beschwerdeakt befindlichen Auskunft des Amtes der S Landesregierung, Fachabteilung für Sanitätsrecht und Krankenanstalten, sind folgende Aufgaben des ärztlichen Leiters den gesetzlichen Bestimmungen, dem S Krankenanstaltengesetz, zu entnehmen:

- Entscheidung über die Notwendigkeit und Dringlichkeit einer Behandlung, wenn mit Einholung der Zustimmung das Leben gefährdet sei oder mit der Gefahr einer schweren Schädigung der Gesundheit verbunden wäre (§ 11 Abs. 3)
- Kenntnisnahme vom Ergebnis der Überprüfung der medizinischen Geräte und der technischen Einrichtungen der Krankenanstalt durch den technischen Sicherheitsbeauftragten bzw. von festgestellten Mängeln und deren Behebung (§ 11 b Abs. 4)
- Zustimmung zur Erteilung von Auskünften, welche die Verschwiegenheitspflicht berühren (§ 12 Abs. 3)
- Unterfertigung von Krankengeschichten und Operationskontrollen (§ 13 Abs. 2)
- Anordnung des „therapeutischen Vorbehalts“ (§ 14 Abs. 2, Verweigerung der Übermittlung von Daten, die sich unmittelbar auf die Krankheit beziehen, wenn durch diese Übermittlung der Fortgang des Behandlungsprozesses nachteilig beeinflusst werden kann)
- Entgegennahme von Meldungen des Konsiliarapothekers über den mindestens vierteljährlich zu überprüfenden Arzneimittelvorrat der Krankenanstalt und allfällige Mängel (§ 15 Ab. 5)
- Bestimmung von Anstaltsärzten, die durch Untersuchung feststellen, ob eine in Anstaltspflege befindliche Person gebessert, geheilt oder ungeheilt entlassen wird (§ 31 Abs. 5)
- Vereinbarung von Terminen für eine Einsichtnahme in die Unterlagen der Anstalt bzw. für die Untersuchung des Patienten mit dem ärztlichen Leiter (§ 46 Abs. 2)
- Die Einsichtnahme in die Unterlagen der Anstalt bzw. die Untersuchung des Patienten hat in den von der Krankenanstalt hierfür bestimmten Räumen und im Beisein des ärztlichen Leiters oder des von ihm bestimmten Vertreters zu erfolgen (§ 46 Abs. 3).

Wenngleich der ärztliche Leiter nach seiner persönlichen Wahrnehmung als ärztlicher Leiter eigentlich nur in medizinischen Belangen tätig ist und keine Verwaltungstätigkeiten umfasst sind, zeigt diese Aufzählung, dass er neben der rein ärztlichen Tätigkeit für verschiedenste Bereiche der Beschwerdeführerin als Krankenanstalt verantwortlich ist. Der ärztliche Leiter ist daher bezüglich dieses Tätigkeitsbereiches aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen gegenüber der Beschwerdeführerin als weisungsgebunden anzusehen. Dies wird durch die oben zitierte Judikatur des VwGH bestätigt, wonach es bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln (vgl. VwGH vom 25.10.1994, 90/14/0184), und, dass eine weitgehende Entscheidungsfreiheit daher bei leitenden Angestellten einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht (VwGH vom 30.11.1993, 89/14/0300). Die Argumentation in der Beschwerde, der ärztliche Leiter habe den Auftrag, die für die ärztliche Leitung notwendigen Maßnahmen, wie Visite und Rufbereitschaft, so von ihm durchzuführen, dass sie den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und den individuellen Bedürfnissen der betreuten Krankenanstalt entsprechen würde, entspricht einer Weisung im Sinne einer leitenden Tätigkeit. Wenn die Beschwerdeführerin hiezu ausführt, dass keine unbedingte

Anwesenheit des ärztlichen Leiters in den Räumlichkeiten des Anstalt.s erforderlich sei, wird darauf hingewiesen, dass die Patienten der Beschwerdeführerin ausschließlich in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin untersucht und behandelt werden.

Auch über das Ausmaß seiner Tätigkeit entscheidet der ärztliche Leiter in diesem Zusammenhang nicht selbst, sondern danach, wie viele Patienten der Beschwerdeführerin zur Untersuchung bzw. Befundung heranstehen. Nach den eigenen Angaben des ärztlichen Leiters ist die Beginnzeit vorgegeben, das Ende richtet sich nach der Anzahl der Patienten. Für die restliche Zeit sei er telefonisch erreichbar. Wenn er angerufen werde, fahre er selbstverständlich zum Anstalt..

Weiters werden die Termine in den Räumlichkeiten des Anstalt.s vom ärztlichen Leiter nicht nur selbst vorgegeben, sondern werden vom Therapeuten bzw. von der Rezeptionistin mit den Patienten vereinbart. Manchmal macht auch er selbst Termine aus. Der ärztliche Leiter hat sich damit an die organisatorischen Vorgaben der Beschwerdeführerin hinsichtlich Personal und Räumlichkeiten zu richten, was neben einer gewissen Weisungsgebundenheit vor allem von der Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin zeugt.

Der Umstand, dass der ärztliche Leiter neben einem Fixbezug von Euro X,- ausschließlich nach der bei der Beschwerdeführerin verbrachten Zeit in Form eines Stundenlohnes entlohnt wird, spricht dafür, dass er - für ein unselbständiges Beschäftigungsverhältnis typisch - seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Das Vertragsverhältnis wurde laut Vertrag vom 30.6.2008 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Nach der Judikatur (vgl. VwGH vom 24.9.2003, 2000/13/0182) stellt ein Auftragsverhältnis auf unbestimmte Zeit unter Einräumung einer Kündigungsfrist für beide Teile ein Indiz für ein Dauerschuldverhältnis und damit für eine nichtselbständige Tätigkeit dar.

Das weitere im Gesetz genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist nach der Judikatur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Sie manifestiert sich aber auch darin, dass wesentliche Funktionen des Unternehmens des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer ausgefüllt werden (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Der Arbeitsort als ärztlicher Leiter ist in medizinischen Angelegenheiten bezüglich der Untersuchung und Behandlung von Patienten unzweifelhaft in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin. Hiezu wird ihm von der Beschwerdeführerin ein eigenes Büro mit einem Computer, wo er auf alle Patientendaten zugreifen kann, zur Verfügung gestellt. Für den Zugang zum Computer hat er ein eigenes Passwort. Allein durch die Zurverfügungstellung dieser Arbeitsmittel ist eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin erkennbar, da der ärztliche Leiter

ohne die Patientendaten der Beschwerdeführerin seiner von ihm beschriebenen Tätigkeit (er schaut sich die Überweisungen an, ob die jeweiligen Verordnungen passen könnten, danach untersucht er die für ihn bestellten Patienten, er führt das ärztliche Gespräch und passt die Therapie entsprechend an) nicht nachkommen kann. Die von ihm selbst erworbenen medizinischen Geräte (Reflexhammer, Winkelmesser und ein Maßband) sind im Hinblick darauf, dass auch nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern Werbungskosten zuerkannt werden, in diesem Zusammenhang als nicht aussagekräftig anzusehen.

Eine gewisse Freizügigkeit hinsichtlich der Arbeitszeit ändert nichts daran, dass von einer nicht selbständigen Tätigkeit bei derartigen Arbeiten auszugehen ist (vgl. VwGH 25.5.1982, 84/14/0196). In ihrer Gesamtheit stellt die gesetzlich vorgeschriebene Tätigkeit des ärztlichen Leiters ohne Zweifel eine wesentliche Funktion im Rahmen des Unternehmens der Beschwerdeführerin dar, was für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin spricht.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass der ärztliche Leiter keinen Kontakt zu den anderen Dienstnehmern der Beschwerdeführerin hat und auch nicht in betriebliche Abläufe direkt integriert ist, wird durch die eigenen Angaben des ärztlichen Leiters widersprochen. Demnach beziehen sich die Gespräche mit Mitarbeitern des Anstalts nur auf Patienten, seine Ansprechpartner im Anstalt sind die Rezeptionistin und das Therapiepersonal, mit dem er nur über die Patienten spricht. Weiters steht der ärztliche Leiter nach den Patiententerminen ca. eine halbe Stunde für Rückfragen des Therapiepersonals zur Verfügung.

Aufgrund dieser sachverhaltsbezogenen Elemente des zu beurteilenden Beschäftigungsverhältnisses muss von der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin ausgegangen werden.

Entsprechend der Vorgaben im Krankenanstaltengesetz wurde dem ärztlichen Leiter in der Vereinbarung vom 5.5.2008 ein stellvertretender ärztlicher Leiter zur Seite gestellt. Weiters kann der ärztliche Leiter die Erfüllung der ihn treffenden Aufgaben durch dritte, entsprechend fach- und sachkompetente Personen vornehmen lassen, so ferne nicht einschlägige gesetzliche Bestimmungen zuwider stehen. Dies auf eigene Kosten und eigene Gefahr.

Zur vorgebrachten Vertretungsbefugnis ist auszuführen, dass für das Dienstverhältnis die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung durch den Arbeitnehmer charakteristisch ist. Kann sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages. Voraussetzung hierfür ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH allerdings, dass eine generelle, dh. nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl. VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren

von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184).

In der Einvernahme vom 21.7.2011 gibt der ärztliche Leiter zu Protokoll, dass die Honorarnoten von seinem Vertreter, Dr. IL, für Vertretungen direkt von ihm an ihn gestellt werden. Er überweise ihm dann den entsprechenden Betrag, wobei dies nur für 5 Urlaubswochen der Fall sei. Die anderen Ärzte, Dr. M. und Dr. O, würden nur dann als Ärzte tätig werden, wenn er und Dr. IL verhindert sein sollten. In den letzten Jahren sei dieser Fall nie eingetreten. Anfänglich habe Dr. O ihn manchmal in F vertreten, in H sei er nie gewesen. Im neuen Folder der Anstalt scheinen nur Dr. IL und er als Ärzte auf.

Aus einem Aktenvermerk des Prüfers ist ergänzend zu ersehen, dass nach einem weiteren Telefonat mit dem ärztlichen Leiter am 26.7.2011 die Abrechnung mit dem offiziellen Vertreter nunmehr nicht mit ihm, sondern direkt mit der Beschwerdeführerin erfolgen würde. Zuvor seien die Vertretungsstunden dem ärztlichen Leiter mitgeteilt worden und er habe diese Stunden mit der Beschwerdeführerin auf seinen Namen verrechnet. Dem ärztlichen Leiter seien daher keine zusätzlichen Kosten entstanden.

Wie aus diesen Ausführungen erkennbar ist, reduziert sich das Vertretungsrecht auf die Zeit desurlaubes des ärztlichen Leiters. Er überbindet seine Verpflichtung gegenüber der Beschwerdeführerin jedoch nicht an eine von ihm frei wählbare geeignete Person, sondern an seinen aufgrund des Gesetzes verpflichtend zu bestellenden Vertreter. Das Kriterium einer uneingeschränkten, generellen Vertretungsmöglichkeit durch frei wählbare geeignete Personen, was für eine selbständige Tätigkeit sprechen würde, ist somit nicht erfüllt.

Ein weiteres Merkmal für die Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses ist das Unternehmerrisiko. Es liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig ist und dadurch sowohl die Höhe der Einnahmen durch eigene Geschäftseinteilung als auch die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167).

Die Vergütung des ärztlichen Leiters erfolgt neben einem Fixum in Höhe von Euro X,- durch ein Stundenhonorar in Höhe von Euro XX,-. Die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden spricht grundsätzlich, auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente, für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH vom 18.10.1995, 94/13/0121). Aufgrund dieser Vergütungsmodalitäten, weiters der über die geprüften Jahre weitgehend gleichbleibenden Honorare und der damit zusammenhängenden geringen Einnahmenschwankungen liegt ein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht vor.

Ausgabenseitig wird dem ärztlichen Leiter die gesamte Infrastruktur (Räumlichkeiten, Betriebsmittel, Patientenverwaltung) von Seiten der Beschwerdeführerin bis

auf geringfügige Gegenstände (Reflexhammer, Winkelmesser und Maßband) für seine Tätigkeit zur Verfügung gestellt. Nachdem auch kein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerrisiko zu ersehen ist, kann zusammenfassend das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Unternehmerrisiko nicht erblickt werden.

Bezüglich des Einwandes der Beschwerdeführerin, der Erfolg der Tätigkeit des ärztlichen Leiters liege im ordentlichen Ablauf des Anstalt.-Betriebes nach ärztlichen Gesichtspunkten, ist darauf hinzuweisen, dass mit einem Werkvertrag iSd § 1151 ABGB die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, d.h. die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes vereinbart wird. Es kommt somit auf das Ergebnis der Arbeitsleistung an, d.h. dass ein Werk eine in sich geschlossene Einheit einer individualisierten und gewährleistungstauglichen Leistung darstellt. Die zu erbringende Leistung wird im Werkvertrag selbst konkretisiert und individualisiert. Ein Werkvertrag ist in der Regel bis zu einem bestimmten Termin zu erfüllen und stellt ein Zielschuldverhältnis dar, dem keine auf Dauer angelegte Leistungserbringung zu Grunde liegt. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet.

Im gegenständlichen Fall werden laufend hoch qualifizierte Dienstleistungen (Leitung der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin und Patientenbehandlungen) erbracht, die zusammenfassend jedoch nicht das Bild eines typischen Werkes ergeben.

Bezüglich des weiteren Einwandes, der ärztliche Leiter sei bereits im Jahr 2008 für das Anstalt. tätig gewesen - somit gehe die Behörde im Prüfungszeitraum (2008) einerseits von einer selbständigen Tätigkeit und andererseits (2009-2010) von einer nicht selbständigen Tätigkeit aus - wird auf die Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.9.2011 verwiesen, wonach der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erst mit Jänner 2009 angefallen sind, da zuvor das NEUFÖG anzuwenden war.

Die Berufungsentscheidung des UFS vom 3.5.2011, RV/0793-G/01, auf die in den Beschwerden verwiesen wird, wurde durch den VwGH mit Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/15/0122, aufgehoben.

Nach dem Gesamtbild der konkret im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Beschäftigungsmerkmale der Tätigkeit des ärztlichen Leiters der Beschwerdeführerin kommt das Bundesfinanzgericht, ebenso wie bereits das Finanzamt, zu der Ansicht, dass von einer nichtselbständigen Tätigkeit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs. 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungs- bzw. Verfassungsgerichtshofes wird verwiesen.

Graz, am 15. Jänner 2015