

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein des Schriftführers S in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Adresse1, über die Beschwerde vom 5. April 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 21. März 2016 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2014 nach der am 3. April 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 21. März 2016 wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2011 bis 2014 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. Darin wurde ausgeführt, schon bei der letzten Prüfung sei festgestellt worden, dass die Arbeitsleistungen des ärztlichen Leiters für die Beschwerdeführerin nicht im Rahmen eines Werkvertrages, sondern in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erbracht worden seien. Dies sei im Rechtsmittelverfahren vom Bundesfinanzgericht und betreffend die Versicherungspflicht auch vom Bundesverwaltungsgericht bestätigt worden. Die Nachverrechnung der Beiträge und Lohnabgaben sei auf Basis der ausbezahlten Honorare erfolgt.

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 5. April 2016. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte Folgendes vor:

„Der GPLA-Prüfer verwies in seiner Sachverhaltsdarstellung, dass schon bei der letzten GPLA-Prüfung festgestellt wurde, dass die Arbeitsleistungen des ärztlichen Leiters Dr. (...), sowie des Nachfolgers Dr. (...) für das B nicht im Rahmen eines Werkvertrages/Freien Dienstvertrages sondern in einem Dienstverhältnis nach § 47 (2) EStG erbracht wurden. Die Nachverrechnung

der Beiträge erfolgte auf Basis der ausbezahlten Honorare.

Am 21. 9. 2015 erging jedoch zu W209 2004442-1/2E ein Erkenntnis mit einer geänderten Rechtsansicht durch das Bundesverwaltungsgericht, in dem sehr wohl das Dienstverhältnis einer Ärztin als ärztliche Leiterin nach § 47 (2) EStG festgestellt wurde, jedoch lag ein freies Dienstverhältnis vor und keines, das nach § 4 Abs. 4 ASVG pflichtversichert war (wegen der Subsidiaritätsklausel). Die Ärztin war gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 FSVG als ordentliche Angehörige der Ärztekammer pflichtversichert und ging diese Pflichtversicherung der Versicherung als freie Dienstnehmerin gemäß § 4 Abs. 4 ASVG vor.

Dieses oben genannte Erkenntnis ist genau auf unseren Sachverhalt anzuwenden: Dr. (...), als auch Dr. (...) übten und üben ihre Tätigkeit als ärztlicher Leiter ausschließlich in den Betriebsräumlichkeiten des B aus. Sie konnten und können ihre Arbeitszeit frei gestalten und war/ist diesbezüglich weder an Weisungen ihres Dienstgebers gebunden noch mussten/müssen sie sich an betriebliche oder organisatorische Erfordernisse orientieren. Auch wenn sich nach den gesetzlichen Vorgaben eine tägliche Anwesenheitsverpflichtung des ärztlichen Leiters ableiten ließe, begründet dies nicht zwangsläufig eine persönliche Abhängigkeit, da jedenfalls Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit weithin selbst bestimmt werden kann (vgl. VwGH, 31. 01. 2007, 2005/08/0176 = WPA 9/2007, Artikel Nr. 309/2007).

Es ist auch nicht von einer „stillen Autorität“ in Bezug auf das arbeitsbezogene Verhalten von Dr. (...) bzw. Dr. (...) auszugehen, weil die Dienstnehmer als ärztliche Leiter sachliche Entscheidungsbefugnisse hatten/haben, die ihm einen gewissen Spielraum für eine eigenständige Gestaltung der Tätigkeiten eröffnet, die - insbesondere bei Fehlen der Einbindung in eine Betriebsorganisation - für die Sphäre persönlicher Ungebundenheit und für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses sprechen (VwGH, 25. 06. 2013, 2013/08/0079 = WPA 15/2013, Artikel Nr. 471/2013). Da ein weiteres Merkmal der Unselbständigkeit - wie ein das Arbeitsverfahren betreffende Weisungsrecht - unstrittig nicht vorliegt, ist in Bezug auf die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der ärztlichen Leitung von einem Überwiegen der Merkmale persönlicher Unabhängigkeit gegenüber jenen persönlicher Abhängigkeit auszugehen.

Verstärkt wird unsere Auffassung auch aufgrund der Entscheidung des BFG vom 19.11.2015 zu RV/2100115/2014: Die Ärzte sind bei ihrer Tätigkeit eigenverantwortlich tätig und haften auch dafür, was absolut einem Unternehmerrisiko entspricht.

Da Dr. (...) und Dr. (...) somit in persönlicher Unabhängigkeit tätig wurden/sind, liegt gegenständlich eindeutig ein freier Dienstvertrag iSd § 4 Abs. 4 ASVG vor. Dr. (...) und Dr. (...) sind als ordentliche Angehöriger der Ärztekammer gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 FSVG pflichtversichert. Somit ginge diese Pflichtversicherung der Versicherung als freier Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 4 ASVG vor (Subsidiaritätsklausel) und fallen weder DB noch DZ und Kommunalsteuer an.

Es wird somit der Antrag gestellt, die angeführten Bescheide aufzuheben und unter

Außerachtlassung der Festsetzung von DB und DZ für das freie Dienstverhältnis von Dr. (...) und Dr. (...) neu zu erlassen.“

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 29. April 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der umfangreichen Begründung wurde neben der Wiedergabe von Rechtsvorschriften und grundsätzlichen Ausführungen im Wesentlichen ausgeführt, bereits in einer vorangegangenen Prüfung sei die Feststellung getroffen worden, beim jeweiligen ärztlichen Leiter seien Dienstverhältnisse vorgelegen. Das damals gegen die Festsetzung der Abgaben eingebrachte Rechtsmittel sei vom Bundesfinanzgericht als unbegründet abgewiesen worden. Der Hinweis auf eine mittlerweile ergangene Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts könne dem gegenständlichen Rechtsmittel nicht zum Erfolg verhelfen, es sei nicht behauptet worden, dass sich die Umstände gegenüber der Vorprüfung geändert hätten. Dem vom Bundesverwaltungsgericht entschiedenen Fall lägen andere Bestimmungen zugrunde als dem gegenständlichen Fall und auch der Sachverhalt unterscheide sich wesentlich. Nachdem in der Beschwerde nicht behauptet worden sei, dass sich die Umstände gegenüber dem zuvor rechtlich abgehandelten Zeiträumen geändert hätten, gelange das Finanzamt weiterhin zur Feststellung, bei der Tätigkeit des ärztlichen Leiters sei nach dem Gesamtbild von einer nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen.

Dagegen richtete sich – nach zwei Ersuchen der Beschwerdeführerin um Verlängerung der Frist – der Vorlageantrag vom 30. August 2016. Darin führte die Beschwerdeführerin, wiederum vertreten durch V, aus (auszugsweise):

„Weiters nehmen wir zu den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung vom 29.4.2016 Stellung und ergänzen unsere Beschwerdebegründung:

Es stimmt, dass bereits im Zuge der GPLA 1.1.2006 - 31.12.2010 das Beschäftigungsverhältnis des ärztlichen Leiters, Herrn Dr. (...) als Dienstverhältnis nach § 47 Abs 2 EStG beurteilt wurde und das damals erhobene Rechtsmittel durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/2100964/2011 vom 15.1.2015 als unbegründet abgewiesen wurde, weil nach dem Gesamtbild der Beschäftigungsmerkmale von einer Nichtselbständigen Tätigkeit auszugehen gewesen sei.

Die Beschwerde wurde aufgrund der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes W209 2004442-1/2E vom 21.9.2015 eingebracht. In diesem Verfahren wurde das Beschäftigungsverhältnis einer ärztlichen Leiterin in einem Wiener Ambulatorium untersucht und festgestellt, dass es sich dabei NICHT um ein gem. § 4 Abs 2 ASVG versicherungspflicht[ig]es Dienstverhältnis handelt. Nach Meinung des Finanzamtes sei aus dieser Entscheidung nichts für den vorliegenden Fall zu gewinnen, weil

- Das Dienstverhältnis gem. ASVG anders als gem. § 47 Abs 2 EStG definiert sei;*
- Das Auftragsverhältnis im vom BVwG beurteilten Fall auf dem Wiener KrankenanstaltenG, das im Beschwerdefall zu beurteilende Auftragsverhältnis aber auf dem Steiermärkischen KrankenanstaltenG beruht;*

- In der Beschwerde in keinsten Weise behauptet wurde, dass sich die Umstände gegenüber dem zuvor rechtlich abgehandelten Zeitraum geändert hätten;
- Der Richter in der Entscheidung vom 15.1.2015 ausreichend Gründe angeführt hatte, die beim ärztlichen Leiter, Herrn Dr. (...), das Vorliegen eines Dienstverhältnisses untermauerten. Im Folgenden wird auf diese Beurteilungen detailliert eingegangen und die Sachverhaltselemente dargestellt werden, wodurch die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses als Dienstverhältnis gem. § 47 Abs 2 EStG zu verneinen ist und aus diesem Grund keine Abgabenverpflichtung gem. § 41 FLAG bzw. § 122 Abs 7, 8 WKG vorliegt.

A) Aktenwidrig dargestellter Sachverhalt

In der BVE wird der dem Bescheid zugrunde gelegte Sachverhalt ausführlich dargestellt. Dieser widerspricht aber teilweise der Sach- und Aktenlage. Nach Ausführungen der Behörde würden die ärztlichen Leiter (bis 3/2014 Dr. (...), ab 4/2014 Dr. (...)) laufend hoch qualifizierte Dienstleistungen erbringen, nämlich die Leitung der Krankenanstalt und Patientenbehandlungen.

Dies ist tatsächlich nicht der Fall. Die Leitung der Krankenanstalt obliegt ausschließlich der Geschäftsführung der (...) GmbH. Die ärztlichen Leiter haben (lediglich) die Verantwortung über die Leitung des ärztlichen Dienstes. Sie führen auch keine Patientenbehandlungen durch, sondern sind ausschließlich nicht kurrativ tätig. Ihre Haupttätigkeit besteht in der Begutachtung von Patienten und der Überprüfung bzw. Bestätigung der von den überweisenden Ärzten erfolgten Anweisung/Verordnung.

Art und Ausmaß des dem ärztlichen Leiter zustehenden Entgelts Erhielt der Leiter (Dr. (...)) bis 31.3.2014 als Abgeltung für seine Tätigkeit einen fixen Entgeltanteil pro Monat zuzüglich

Dies ist tatsächlich nicht der Fall. Die vertraglichen Grundlagen wurden mit 1.7.2011 neu und anders vereinbart. Ab 1.7.2011 erhielt Herr Dr. (...) eine von den tatsächlich erbrachten Stunden unabhängige Pauschalvergütung.

Als Bemessungsanteil für den variablen Entgeltanteil diente eine Stundenaufzeichnung, welche vom ärztlichen Leiter zur Gegenzeichnung vorzulegen war.

Dies ist tatsächlich nicht der Fall. Entgegen der ur[s]prünglichen Vereinbarung wurden die Stundenaufzeichnungen nie vorgelegt. Siehe dazu Niederschrift vom 21.7.2011. Aus den verbuchten Beträgen 1-6/2011 ergibt sich die Verrechnung von stets 3 Stunden pro Woche.

Weiters erhielt er einen Fahrtkostenzuschuss in Höhe des amtlichen Kilometergeldes für Fahrten im Auftrag der Beschwerdeführerin. Es wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Fahrten zwischen dem Wohnsitz bzw. der Dienststelle des ärztlichen Leiters und der Anstalt unter diesen Fahrtkostenersatz fallen.

Tatsächlich wurde die Entfernung und die daraus anfallenden Kosten ursprünglich durch einen höheren Stundensatz (in (...) € 90,-, in (...) € 80,-) berücksichtigt. KM-Geld wurde nie abgerechnet. Siehe dazu Niederschrift vom 21.7.2011. Allerdings hat Dr. (...) fallweise auch die Anfahrtzeit verrechnet. Dies ist ein weiteres Indiz für die selbständige Tätigkeit, da es in

verschiedenen Bereichen (z.B. Handwerker) durchaus üblich ist, für die Anfahrt etwas zu verrechnen - entgegen den Usancen bei Dienstverhältnissen. Seit 7/2011 wird überhaupt nur mehr ein Pauschalhonorar - unabhängig von der Anzahl der erbrachten Stunden vergütet.

Entsprechend der Vorgaben im Krankenanstaltengesetz wurde dem ärztlichen Leiter in der Vereinbarung vom 5.8.2008 ein stellvertretender Leiter zur Seite gestellt. Herr Dr. (...) sorgt selbst für seine Vertretung, indem er sich mit Kollegen Dr. (...) in Verbindung setzt.

Nach den Vorgaben im Krankenanstaltengesetz muss der ärztliche Leiter im Verhinderungsfall von Krankheit und Urlaub durch einen entsprechenden Facharzt vertreten werden. Wer für die Vertretung zu sorgen hat, ist gesetzlich jedoch nicht geregelt. Die Vereinbarung vom 5.8.2008 wurde 2011 neu geregelt. Herrn Dr. (...) ist ab 1.7.2017 von der Krankenanstalt auch vertraglich kein Vertreter mehr „zur Seite gestellt“, sondern organisiert er sich – wie tatsächlich auch schon davor – seine Vertretung selbst.

B) Gesetzliche Grundlagen

Bewilligungsvoraussetzung für den Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums ist gem. § 9 Abs 1 Z 5 Stmk KrankenanstaltenG (StKAG), dass eine geeignete Ärztin/ein geeigneter Arzt zur verantwortlichen Leitung des ärztlichen Dienstes ... namhaft gemacht wurde sowie glaubhaft gemacht wird, dass auch im übrigen die nach dem Anstaltszweck und dem in Aussicht genommenen Leistungsangebot erforderliche personelle Ausstattung gesichert sein wird. Diese Regelung entspricht § 6a Abs 1 Z 4 Wiener KrankenanstaltenG (Wr.KAG) bzw § 3 Abs 4 lit e Krankenanstalten- und KuranstaltenG (KAKuG).

§ 22 StKAG regelt diese medizinische Leitungsfunktion genauer. Bei fachbezogenen Krankenanstalten ist eine Fachärztin/ein Facharzt des einschlägigen medizinischen Sonderfaches zur verantwortlichen Leitung des ärztlichen Dienstes ... zu bestellen. In Krankenanstalten, deren Größe dies erfordert, (jedenfalls im Landeskrankenhaus Universitätsklinikum Graz) ist die Leitung des ärztlichen Dienstes hauptberuflich auszuüben. Das Verfügungsrecht des Rechtsträgers der Anstalt in organisatorischen und wirtschaftlichen Angelegenheiten (§ 39) bleibt unberührt. Für den Fall der Verhinderung ist die Vertretung durch eine in gleicher Weise qualifizierte, zur ärztlichen Berufsausübung ... berechnigte Person sicherzustellen. Die Bestellung einer Person zur ärztlichen Leitung bedarf der Genehmigung durch die Landesregierung. Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn die in Betracht kommenden Ärztinnen und Ärzte den für Ihre Bestellung in den Abs 1 bis 3 und § 23 Abs 1 vorgesehenen Bedingungen entsprechen. Ähnlich ist dies in § 12 Wr.KAG sowie in § 7 KAKuG geregelt.

Wir halten fest: Der ärztliche Leiter hat daher (siehe auch Aufgabenkatalog Seite 9 BFG RV/2100964/2011) insbesondere eine Kontroll- und Aufsichtsfunktion, wobei zu beachten ist, dass einige der genannten Leistungen aufgrund der betriebspezifischen Besonderheit eines Physikalischen Ambulatoriums, das mit einer „normalen“ Krankenanstalt (z.B. keine Bettenstation, keine Operationen) nicht vergleichbar ist, gar nicht anfallen. Die rechtlichen Grundlagen in der Steiermark entsprechen zwar nicht wortgetreu aber sinngemäß den

rechtlichen Grundlagen in Wien. Die gesetzliche Grundlage für die Bestellung als ärztlicher Leiter wurde am 16.10.2012 durch das Stmk. KrankenanstaltenG 2012 neu geregelt – sodass jedenfalls formell - eine Änderung gegenüber dem rechtlich abgehandelten Zeitraum 2006 - 2010 eingetreten ist.

C) Vertragliche Grundlagen

C/1: Vertragsverhältnis Dr. (...)

Herr Dr. (...) hat ab 1/2008 die Funktion eines ärztlichen Leiters im Sinne § 10 Stmk.KALG übernommen. Tatsächlich erbringt Herr Dr. (...) nicht nur Leistungen als verantwortlicher ärztlicher Leiter, sondern auch als ärztlicher Dienst, wobei festzuhalten ist, dass er diese Leistungen ebenfalls eigenverantwortlich erbringt und dabei niemanden unterstellt ist. Er wird in eigener Verantwortung und eigener sachlicher, fachlicher und zeitlicher Disposition tätig und trägt dafür Sorge, dass die für die ärztliche Leitung notwendigen Maßnahmen, wie Visite und Rufbereitschaft, so von ihm oder seinem Vertreter durchgeführt werden, dass sie den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und den individuellen Bedürfnissen der von der Beschwerdeführerin betriebenen Krankenanstalt entsprechen.

Hervorzuheben ist, dass es sich bei diesen Leistungen insbesondere um die Aufnahmeuntersuchung von Patienten (Visite) und Überwachung, sowie um die ärztliche Hilfe bei Bedarf (Sicherstellung der Rufbereitschaft) handelt. Sofern nicht einschlägige gesetzliche Bestimmungen zuwider stehen, kann Herr Dr. (...) die Erfüllung der ihn treffen[d]en Aufgaben durch dritte, entsprechend fach- und sachkompetente Personen - auf eigene Gefahr und Kosten - vornehmen lassen.

Bis 30.6.2011 erhielt Herr Dr. (...) ein monatliches Fixum von € 300,- und eine von der Anzahl der tatsächlich erbrachten Stunden abhängige variable Vergütung von € 90,00 je Stunde. Aus der für die Monate 1-6/2011 ausbezahlten Gesamtvergütung von insgesamt € 8.820,00 (einschließlich Fixum von 1.800,-) ergibt sich somit eine vergütete Gesamtstundenanzahl von etwa 78 Stunden in 6 Monaten. Tatsächlich wurden offensichtlich immer genau 3 Stunden je Woche abgerechnet. Ab 1.7.2011 wurde das Auftragsverhältnis vertraglich neu geregelt. Der Aufgabenumfang wurde um die ärztliche Notversorgung erweitert, der vom Auftraggeber „zur Seite gestellte“ Vertreter ist entfallen und die Vergütung der Funktion und Tätigkeit wurde dabei auf ein von der tatsächlichen Arbeitsleistung unabhängiges Pauschalhonorar von monatlich € 1.000,- bzw. ab 10/2011 auf monatlich € 1.100,- umgestellt. Dieses Pauschalhonorar wird entsprechend dem Kassentarif valorisiert und betrug von 1/2012 bis 11/2013 € 1.109,00, von 12/2013 bis 3/2014 € 1.127,00. Aufgrund der späteren Tarifierung erfolgten in diesem Zeitraum zusätzlich Nachzahlungen in Gesamthöhe von € 444,31, wodurch sich die im Gesamtzeitraum ausbezahlte Vergütung von gesamt € 45.579,31 ergibt.

Wir halten fest: Dies stellt nicht nur eine formale Änderung der Abwicklung dar, sondern hat sich der Vertragsinhalt und die Vergütung insgesamt geändert. Im Wesentlichen wird nun die übernommene Verantwortung durch die Funktion des ärztlichen Leiters und das damit

einhergehende (offensichtlich erst im Zuge der GPLA 2006 – 2010 / Einvernahme, so richtig bewusst gewordene) Haftungsrisiko (in Sinne einer Haftungsprovision) und nicht mehr (wie bisher) überwiegend die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung vergütet.

Aufgrund dieser Umstellung entfiel ab 7/2011 auch das bisherige (formale) Erfordernis, zwecks Verrechnung die geleisteten Arbeitsstunden aufzuzeichnen und dem Geschäftsführer zu melden. Tatsächlich wurden die Stunden auch im Vorzeitraum 2006 - 2010 dem Geschäftsführer nicht gemeldet. Dies ist der Niederschrift von Dr. (...) vom 27.7.2011 zu entnehmen. Dieser Sachverhalt wird in der BVE aktenwidrig dargestellt. Auch der in der Sachverhaltsdarstellung erwähnte Fahrtkostenzuschuss in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (auch für Fahrten zwischen Wohnung/Dienststelle und der Krankenanstalt widerspricht den Tatsachen und den Aussagen in der Niederschrift.

Wie sich aus den bis 30.6.2011 erfolgten (Stunden)-Abrechnungen ergibt, entsprechen die im Verfahren bisher angenommenen Arbeitsstunden (2 fixe Tage) nicht den Tatsachen. Das Vertragsverhältnis mit Dr. (...) wurde mit 31.3.2014 beendet.

C/2: Vertragsverhältnis Dr. (...)

Ab 1.4.2014 hat Herr Dr. (...) die Funktion der ärztlichen Leitung übernommen und erhält dafür eine monatliche Pauschalvergütung von € 1.100,-. Mit 1.10.2015 hat Herr Dr. (...) seine bisher in (...) angesiedelte Wahlarztordination nach (...) verlegt und zu diesem Zweck in den Institutsräumlichkeiten einen Raum um € 300,- monatlich möbliert angemietet, in dem er auch die Begutachtungen für das Institut durchführt. Darüber hinaus ist Herr Dr. (...) unverändert auch in (...) als Wahlarzt tätig. Dieser Ordinationsraum steht seinem Vertreter, Herrn Dr. (...) zur Verfügung. In seinen ordinationsfreien Zeiten (in (...)) kann sein Ordinationsraum auch vom Institut für Therapien genutzt werden. Die von Dr. (...) für die Leistungen an das B genutzte Infrastruktur wird ihm daher (zumindest seit 1.10.15) nicht kostenlos zur Verfügung gestellt, sondern ganz im Gegenteil, er erbringt seine Leistungen an das Institut im Rahmen seiner wahlärztlichen Tätigkeit vor oder während seiner Praxiszeiten.

D) Abgabenrechtliche Grundlagen (soweit hier relevant)

(...)

Wir halten fest: Obwohl sich der Dienstnehmerbegriff gem. § 47 Abs 2 EStG in der Fo[r]mulierung nicht zur Gänze mit dem Dienstnehmerbegriff gem. § 4 Abs 2 ASVG deckt, kommt bei beiden Bestimmungen der persönlichen Weisungsbefugnis des Arbeitgebers bzw. der persönlichen Weisungsbindung des Arbeitnehmers eine entscheidende Bedeutung zu. Aufgrund der Unschärfe der Bestimmungen und der Schwierigkeit der Abgrenzung hat der Gesetzgeber zur Sicherstellung der durchgängigen Sozialversicherungspflicht bestimmt, dass ein Dienstnehmer gem. § 47 Abs 2 EStG (Lohnsteuerabzugspflicht) jedenfalls auch ein Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs 2 ASVG ist. Besser wäre es gewesen, in beiden Gesetzen, die Bestimmung so klar und eindeutig zu formulieren, dass die zahlreichen Rechtsverfahren, welche die schwammigen Formulierungen bewirken, nicht notwendig wären. Trotz dieses Unterschiedes kann die Auseinandersetzung und Beurteilung des BVwG mit einem eindeutig

vergleichbaren Sachverhalt nicht gänzlich irrelevant sein. Daher ist es schon beachtlich, dass - und aus welchen Gründen – das BVwG in seiner Entscheidung W 209 200442-1 vom 15.1.2015 festgestellt hat, dass die ärztliche Leiterin eines Physikalischen Ambulatoriums in Wien keine Dienstnehmerin gem. § 4 Abs 2 ASVG ist. Offensichtlich fehlte hier die steuerrechtliche Feststellung der Lohnsteuerpflicht, welche sonst automatisch die Einstufung in die Versicherungspflicht gem. § 4 Abs 2 ASVG bewirkt hätte - sodass sich eine vertiefende Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt erübrigt hätte (wie im Vorverfahren BVwG G302 2004542-1.).

Aufgrund der Pflichtversicherung nach FSVG konnte auch keine Versicherungspflicht als freie Dienstnehmerin iS § 4 Abs 4 ASVG folgen. In diesem Fall lag daher auch keine Abgabepflicht gem. § 41 Abs 2 FLAG und davon abgeleitet auch keine Verpflichtung gem. § 122 Abs 7+8 WKO vor.

E) BVwG W209 2004442-1 v. 21.9.2015, vergleichbare Rechtsgrundlage/Sachverhalt

Der Vergleich von StKAG und Wr.KAG ergibt, dass die Regelungen für das Erfordernis/die Aufgaben und die Bestellung eines ärztlichen Leiters sowie dessen Vertretung im StKAG und im Wr.KAG zwar nicht wortgleich aber sinngleich geregelt sind. Auch der im Erkenntnis dargestellte Sachverhalt ist im Wesentlichen mit dem in diesem Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt vergleichbar:

- In beiden Fällen handelt sich um eine Kontrollfunktion, insbesondere um die ärztliche Fachaufsicht, welche nur eine geringe Arbeitsleistung erfordert.
- Die von der Wiener Ärztin zusätzlich erbrachten Tätigkeiten, welche die Behandlung von Patienten umfasste, waren nicht Gegenstand des Wiener Verfahrens. Dr. (...)/Dr. (...) erbringen im Rahmen ihrer Tätigkeit für das B keinerlei kurative Tätigkeit. Diese erfolgen ausschließlich in seiner (im gleichen Gebäudekomplex liegenden) Wahlarztpraxis. Dr. (...) erbringt seit 10/2015 auch die Leistungen an das Institut in seiner Praxis.
- Die wesentlichen Betriebsmittel im Institut werden vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt. (Seit 10/15 hat Herr Dr. (...) diese angemietet!).
- Beide Ärzte können sich im Falle der Verhinderung von einem geeigneten Vertreter ihrer Wahl auf eigene Kosten und ohne Rücksprache mit der Institutsleitung vertreten lassen.
- Die gesetzlichen Grundlagen (StKAG / Wr.KAG) sehen keine Bindung an bestimmte Arbeitszeiten vor.
- Die getroffenen Einzelvereinbarungen zwischen ärztlichem Leiter und Institutsleitung sehen ebenfalls keine entsprechende Verpflichtung vor.

Die Aussage in der BVE vom 6.4.2016 dass sich Herr Dr. (...)/Herr Dr. (...) verpflichtet hätten, an zwei fixen Tagen pro Woche (Patientenuntersuchungen, Therapievorschlüsse) und dass darüber hinaus zumindest für einen gewissen Zeitraum - eine tägliche Anwesenheit gesetzlich vorgeschrieben sei, widerspricht der Rechtslage, der Vertragslage und den tatsächlich Verhältnissen. Dies lässt sich auch aus der bis 30.6.2011 ausbezahlten Vergütung in Gesamthöhe von € 8.820,00 ableiten. Nach Berücksichtigung des Fixums von monatlich

€ 300,-- verbleibt für die Stundenabgeltung ein Honorar von € 7.020,00. Bei einem zugrunde gelegten Stundensatz von € 90,00 ergibt sich für das 1. Halbjahr 2011 eine Gesamtstundenanzahl von 78 Stunden, bzw pro Woche (Zeiten von Urlaub und Krankheit waren ebenfalls direkt an den ärztlichen Leiter zu vergüten) von 3 Std pro Woche. Dieses Arbeitsausmaß mag den gesetzlichen Anforderungen nicht voll entsprechen. Dies liegt in der Verantwortung des Institutsträgers und in der Verantwortung des ärztlichen Leiters, sodass auch dieser ein entsprechendes Haftungsrisiko trägt. Maßgeblich für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Beschäftigungsverhältnisses ist keinesfalls eine (vermeintliche) gesetzliche Verpflichtung sondern gem. § 21 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt.

- Generelle Vertretungsbefugnis, Umfang der Vertretung

Grundsätzlich sollte sich der ärztliche Leiter sowohl gem. StKAG, als auch gem. Wr.KAG nur im Verhinderungsfall vertreten lassen können, sodass die Vertretungsmöglichkeit auf die Fälle des Urlaubs und der Krankheit, sowie wohl auch der Fortbildung etc, eingeschränkt wäre. Diese Einschränkung betrifft nur den eingeschränkten Tätigkeitsbereich als ärztlicher Leiter. Soweit Herr Dr. (...)/Herr Dr. (...) Leistungen den ärztlichen Dienstes erfüllen, ist ihre Vertretungsbefugnis (auch gesetzlich) nicht eingeschränkt. Zudem ist die Dauer des Urlaubs im Kalenderjahr jedenfalls nicht auf nur 5 Wochen beschränkt. Gerade Herr Dr. (...) war in den Jahren 2013 / 2014 wiederholt segeln und hat sich in diesen Wochen vertreten lassen. Da eine Rücksprache mit der Institutsleitung nicht erforderlich war und ist und die Vertretung von Dr. (...) selbst koordiniert und verrechnet wurde, liegen der Beschwerdeführerin dafür keine gesonderten Aufzeichnungen vor. Dem Geschäftsführer ist der Umstand der Segelurlaube nur aus informellen Kontakten bekannt.

- In beiden Fällen waren die ärztlichen Leiter neben dieser Tätigkeit (zumindest) als Wahlarzt tätig.

F) BVwG W209 2004442-1 v. 21.9.2015, rechtliche Beurteilung

Nach intensiver Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt hat das BVwG entschieden, dass die Wiener ärztliche Leiterin in persönlicher Unabhängigkeit tätig wurde und deshalb kein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs 2 ASVG vorlag. Aufgrund ihrer Pflichtversicherung nach FSVG war sie auch nicht nach § 4 Abs 4 ASVG als freie Dienstnehmerin zu versichern.

Diese Entscheidung wurde folgend begründet:

- Es handelte sich um ein Dauerschuldverhältnis.
- Da sich das Vertretungsrecht (gesetzlich) nur auf die Fälle der Verhinderung bezieht liegt persönliche Arbeitspflicht vor, unabhängig davon, dass die Beschäftigte den Vertreter selbst bestimmen konnte und im Vertretungsfall keine Rücksprache halten musste.
- Deshalb war zu prüfen, ob bei Erfüllung der übernommenen Arbeitsverpflichtung die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit gegenüber jener der Unabhängigkeit überwiegen. Für das Vorliegen der persönlichen Abhängigkeit sind als Ausdruck der weitgehenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch seine Beschäftigung nur eine Bindung an Ordnungsvorschriften über den Arbeitsort, die Arbeitszeit, das arbeitsbezogene

Verhalten sowie die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse und die damit engverbundene (grundsätzlich) persönliche Arbeitspflicht unterscheidungskräftige Kriterien. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Dienstnehmerin ihre Tätigkeit ausschließlich in den Räumen der Dienstgeberin ausübte. Dieser Umstand ist jedoch nicht unterscheidungskräftig, weil die Ausübung der vereinbarten Tätigkeit (Leitung des ärztlichen Dienstes) der Natur der Sache nach nur im Institut der Dienstgeberin möglich war. Wie den Feststellungen zu entnehmen ist, konnte die Dienstnehmerin ihre Arbeitszeit (jedenfalls hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit als ärztliche Leiterin) frei gestalten und war diesbezüglich weder an Weisungen ihres Dienstgebers gebunden noch musste sie sich an betrieblichen oder organisatorischen Erfordernissen orientieren. Auch von einer "stillen Autorität" in Bezug auf ihr arbeitsbezogenes Verhalten ist - entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Kasse - nicht auszugehen, weil die Dienstnehmerin als ärztliche Leiterin sachliche Entscheidungsbefugnisse hatte, die ihr einen gewissen Spielraum für eine eigenständige Gestaltung der Tätigkeiten eröffneten, die - insbesondere bei Fehlen der Einbindung in eine Betriebsorganisation - für die Sphäre persönlicher Ungebundenheit und für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses sprechen (E VwGH, 25.06.2013, 2013/08/0079 mwN).

Da weitere - allenfalls zu berücksichtigende - Merkmale der Unselbständigkeit, wie ein das Arbeitsverfahren betreffendes Weisungsrecht, unstrittig nicht vorliegen, ist in Bezug auf die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der ärztlichen Leitung von einem Überwiegen der Merkmale persönlicher Unabhängigkeit gegenüber jenen persönlicher Abhängigkeit auszugehen.

Nach Meinung des Finanzamtes unterscheide sich der vom BVwG beurteilte Fall auch hinsichtlich des Arbeitsausmaßes. Wogegen sich die ärztlichen Leiter im B (...) zum Tätigwerden an zwei fixen Tagen pro Woche verpflichtet hätten und darüber hinaus zumindest für einen gewissen Zeitraum - tägliche Anwesenheit gesetzlich vorgeschrieben - hätte die ärztliche Leiterin im Fall des BVwG im Jahre 2003 (4-10) ihre Tätigkeit nicht nur für lediglich 5 Stunden pro Woche, sondern über einen längeren Zeitraum hindurch sogar lediglich nur für zwei Stunden pro Woche ohne Konsequenzen versehen.

Tatsächlich ergibt sich für die strittigen Auftragsverhältnisse aus der abgerechneten Vergütung eine maximale Stundenanzahl von 3 Stunden pro Woche - und zwar nicht nur für einen eingeschränkten Zeitraum von ein paar Monaten sondern über den Gesamtzeitraum.

G) BFG RV/2100964/2011 v. 15.1.2015

Das Finanzamt stützt sich - verständlich - in erster Linie auf die abweisende Erledigung des BFG im Vorverfahren für den Zeitraum 2006 - 2010, wonach vom zuständigen Richter ausreichend Gründe angeführt wurden, die beim ärztlichen Leiter dieser Krankenanstalt für Physiotherapie das Vorliegen eines Dienstverhältnis untermauern würden.

Aus diesem Grunde soll auf die Entscheidungsbegründung zu den Themen / Sachverhalten

- Weisungsgebundenheit

- Eingliederung in den Organismus
- Vertretungsrecht / persönliche Arbeitspflicht
- Unternehmerrisiko
- Sonstige Indizien

bzw. auf die aus der Entscheidung in die Begründung der BVE übernommenen Aussagen eingegangen werden.

- Weisungsgebundenheit:

Seite 8 BFG bzw. Seite 7 BVE

Unter Hinweis auf Doralt, EStG Kommentar, Tz 34 zu § 47 wird ausgeführt, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes bei höher qualifizierten Leistungen in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund träte. Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt und bei einem Arzt stehe die Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung der Annahme eines Dienstverhältnisses nicht entgegen und kommt zum Schluss, dass eine derartige Weisungsgebundenheit auf den ärztlichen Leiter voll und ganz zuträfe.

Dieser Aussage kann nicht gefolgt werden. Leitende Angestellte (§ 36 Abs 2 ArbVG) sind Personen, denen maßgeblicher Einfluss auf die Führung des Betriebes zusteht. Dies ist der Fall, wenn diese aufgrund rechtlicher Möglichkeiten betriebstechnische, kaufmännische oder administrative Verfügungen eigenverantwortlich treffen können, welche die Führung des Betriebes maßgeblich beeinflussen, und wenn sie zumindest auf bestimmten Teilgebieten dem Unternehmer gleichgestellt sind (zB Direktoren, Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder). Der Umstand, dass der leitende Angestellte Weisungen der Geschäftsleitung zu befolgen hat, ist unerheblich. Den ärztlichen Leitern, Herrn Dr. (...)/Herrn Dr. (...) stehen keinerlei Einflussmöglichkeit auf betriebstechnische, kaufmännische oder administrative Verfügungen zu. (§ 39 StKAG). Ihre Aufgabe ist lediglich die verantwortliche Leitung des ärztlichen Dienstes im Ausmaß des für die Krankenanstalt notwendigen Umfangs. Sie z.B. mit einem Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied gleichzusetzen, ist unsachlich. Ein Arzt kann unstrittig - in bestimmten Fällen - trotz seiner fachlichen Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung Dienstnehmer sein - und zwar dann, wenn er einer persönlichen Weisungspflicht unterliegt - wie z.B. der angestellte Arzt im Krankenhaus hinsichtlich Dienstplan, Einsatzplan (z.B. Operationsplan), Vorschriften über Dokumentationspflichten etc. Die Weisungspflicht ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass der ärztliche Leiter im Auftrag und im Namen der Krankenanstalt tätig wird und seine Leistungen - wie jene der Physiotherapeuten mit der Krankenanstalt abgerechnet werden. Wenn dies so wäre, gäbe es keinen Subunternehmer. Auch dieser Vorlageantrag wird im Auftrag (und im Namen) der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin von einem „Sub-Steuerberater“ verfasst – dessen Leistungen auch nicht direkt an die Beschwerdeführerin verrechnet werden. Wäre die Abrechnung der Leistung tatsächlich ein Indiz für eine Weisungsgebundenheit bzw. ein Dienstverhältnis, dann liegt dieses im Fall des ärztlichen Leiters keinesfalls vor. Denn die von

ihm erbrachten Leistungen (Befundung) werden nämlich nur in Wien von der Krankenkasse honoriert. In der Steiermark fehlt eine entsprechende Tarifposition. Seine Leistungen sind in der Kostenkalkulation (wie die Kosten für die Verwaltungsmitarbeiter, Raumkosten etc) als allgemeiner Aufwand zu berücksichtigen, stehen aber keinem Umsatzerlös gegenüber.

Seite 9 BFG

Nach der Auflistung der Aufgaben des ärztlichen Leiters einer Krankenanstalt (Auskunft des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung) wird festgestellt, dass der ärztliche Leiter neben der rein ärztlichen Tätigkeit für verschiedenste Bereiche der Beschwerdeführerin als Krankenanstalt verantwortlich ist und aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmungen als weisungsgebunden anzusehen sei.

Auch dieser Schlussfolgerung muss entschieden entgegen getreten werden. Nur weil der ärztliche Leiter mit der Übernahme dieser Funktion bestimmte - gesetzlich definierte - Aufgaben übernimmt, macht ihn das nicht persönlich weisungsgebunden. Zudem fallen viele dieser Aufgaben im Unternehmen der Beschwerdeführerin als Physikalisches Institut erst gar nicht an. Aus der Verantwortung für die anderen Aufgaben - wie z.B. Kenntnisnahme vom Ergebnis der Überprüfung der medizinischen Geräte..., Unterfertigung von Krankengeschichten ergibt sich keine persönliche Weisungsgebundenheit. Nochmals: Die ärztlichen Leiter Dr. (...)/Dr. (...) sind mangels Einflussnahmemöglichkeit auf die Führung des Unternehmens (wirtschaftliche und kaufmännische Belange) keinesfalls als leitender Angestellte zu beurteilen - selbst, wenn sie tatsächlich in einem Angestelltenverhältnis stehen würden. Sämtliche Ausführungen und Schlussfolgerungen hinsichtlich Weisungsgebundenheit und leitende Angestellte gehen daher zwangsläufig ins Leere.

Seite 10 BFG bzw. Seite 7 BVE

Wieder Verweis auf Weisung im Sinne einer leitenden Tätigkeit. Auch würde der ärztliche Leiter nicht über das Ausmaß seiner Tätigkeit selbst entscheiden, sondern richte sich diese 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 (auch an Sonn- u. Feiertagen) erreichbar. Wenn sie angerufen werden, fahren sie selbstverständlich zum Institut.

Auch dieser Aussage muss widersprochen werden. Der ärztliche Leiter gibt - im Rahmen seiner freien Zeiteinteilung - selbst vor wann er die von ihm übernommenen Aufgaben erfüllt. Um die Befundung von Patienten durchführen zu können, ist eine entsprechende Terminvereinbarung mit den Patienten erforderlich. Effizienterweise hat Herr Dr. (...)/Herr Dr. (...) deshalb Tage und Uhrzeit benannt, ab dem für ihn entsprechende Terminvereinbarungen getroffen werden können, in welchem Zeitrahmen er Patientenbefundungen durchführen wolle. Die ärztlichen Leiter haben darüber entschieden und sie selbst können diese Anordnung jederzeit ändern. Da sowohl Herr Dr. (...), als auch Dr. (...) die Aufgaben eines ärztlichen Leiters nur neben anderen beruflichen Tätigkeiten erfüllt, ist es für die eigene Koordination sinnvoll und notwendig, diesen Tätigkeiten einen regelmäßigen zeitlichen Rahmen zu geben. Nur so ist es ihm möglich,

neben anderen Tätigkeiten (z.B. im Dienstverhältnis zur Pensionsversicherung, wahlärztliche Tätigkeit) auch die Funktionen der ärztlichen Leitung in (...) zu erfüllen - welche sowohl zeitlich, als auch wirtschaftlich nachrangige Beschäftigungen darstellt. Nicht die Beschwerdeführerin gibt hinsichtlich der möglichen Terminvereinbarungen die organisatorischen Vorgaben, sondern der ärztliche Leiter - Herr Dr. (...) bzw. seit 1.4.2014 Herr Dr. (...). Dem Institutsträger wäre es genauso recht, die Patientenbefundungen an anderen Tagen bzw. zu anderen Tageszeiten durchzuführen. Die Relevanz der telefonischen Erreichbarkeit an Sonn- und Feiertagen ist überhaupt nicht nachvollziehbar, da die Krankenanstalt der Beschwerdeführerin an diesen Tagen geschlossen ist und eine telefonische Erreichbarkeit daher keinesfalls erforderlich ist.

Zur Weisungsgebundenheit bzw. -freiheit halten wir fest:

- Die Bindung an den Arbeitsort hinsichtlich der Befundung der Patienten ergibt sich aus der Natur der Sache. Hinsichtlich der anderen Leistungen (z.B. Erstellung ärztlicher Atteste, Kommunikation mit den überweisenden niedergelassenen Ärzten hinsichtlich Therapieverordnung) gibt es auch keine Bindung an einen bestimmten Arbeitsort.
- Hinsichtlich Arbeitszeit gibt es keine Bindung. Es liegt im freien Willen von Herrn Dr. (...)/Dr. (...) wann er für Patientenbefundungen zur Verfügung steht. Der von ihm vorgegebene Zeitrahmen kann von ihm jederzeit geändert werden. Außerhalb dieses vom ärztlichen Leiter vorgegebenen Zeitrahmens können Patiententermine nur nach Rücksprache mit dem ärztlichen Leiter vereinbart werden.
- Auch hinsichtlich des Arbeitsverhaltens, der Arbeitsabläufe unterliegt er keinerlei Anweisungen. Dies betrifft nicht nur die fachliche Ungebundenheit im Sinne der eigenverantwortlichen ärztlichen Tätigkeit, sondern auch die davon nicht betroffenen Weisungsmöglichkeiten, z.B. Reihenfolge des Arbeitsablaufes, Verwendung von Hilfsmitteln, Melde- und Berichtspflichten.

- Eingliederung in den Organismus

Seite 10 BFG bzw. Seite 5 BVE

Die obengenannten Verhältnisse bet[r]effend Terminvereinbarung mit Patienten zwecks Befundung würden neben einer gewissen Weisungsgebundenheit vor allem auch von der Eingliederung in den Organismus der Beschwerdeführerin zeugen. Weiters würde sich die Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers auch darin manifestieren, dass wesentliche Funktionen des Unternehmens des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer ausgefüllt werden (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Diesen Aussagen ist entgegen zu halten: Die zitierte Entscheidung betrifft den Fall eines Bauunternehmens, welches 17 „Subauftragsnehmer“ für Verspachtelarbeiten von Rigipsplatten beschäftigte. Diese waren nach Ansicht des VwGH im Hinblick auf das Fehlen eigener Bauhilfsarbeiter ein unverzichtbarer Bestandteil des vom Beschwerdeführer betriebenen Bauunternehmens[s]. Dieser Fall ist wohl nicht, mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt vergleichbar. Das B benötigt für den Betrieb einer Krankenanstalt zwar einen ärztlichen Leiter, die eigentliche Tätigkeit wird aber nicht durch diesen, sondern durch die

beschäftigten Physiotherapeuten und Masseur erbracht. Laut Homepage sind dies aktuell 8 Physiotherapeuten, 1 Ergotherapeutin und 8 Masseur. Diese unterstehen der Therapieleitung, Frau (...). Würde man tatsächlich die Entscheidung des VwGH im dargestellten Sinne des BFG interpretieren, wäre ein Aussourcen von einzelnen Tätigkeiten (z.B. Reinigungsdienst oder Rechnungswesen - ohne die kein einziges Unternehmen auskommt!) nicht möglich. Auch der bei fehlender Berufsbefugnis des Unternehmers erforderliche gewerberechtliche Geschäftsführer ist nicht automatisch Dienstnehmer, nur weil er eine für das Unternehmen notwendige Funktion übernimmt. Allerdings kann seit einigen Jahren zwecks Vermeidung von Missbrauch und (Schein)Funktion nur mehr ein zumindest halbtägig beschäftigter Dienstnehmer oder bei Kapitalgesellschaften der handelsrechtliche Geschäftsführer die Funktion des gewerberechtlichen Geschäftsführers übernehmen. Im Gegensatz zur GewO fehlt eine entsprechende Regelung im StKAG. § 22 Abs 1 StKAG regelt dagegen lediglich: Ist der Rechtsträger der Anstalt eine physische Person und selbst mit der Führung von ärztlichen Angelegenheiten befasst, so kann von der Bestellung einer eigenen Person als ärztlicher Leiter abgesehen werden. Aber auch im übrigen Recht finden sich Bestimmungen, wonach zwingend Ärzte zur Übernahme einer Aufgabe/einer Funktion zu bestellen sind, ohne dass diese deshalb Dienstnehmer wären. So z.B. § 79 ArbeitnehmerschutzG, wonach Arbeitgeber Arbeitsmediziner zu bestellen haben. Diese Verpflichtung ist zu erfüllen durch 1. Die Beschäftigung von geeigneten Ärzten im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses (betriebseigene Arbeitsmediziner) 2. Inanspruchnahme externer Arbeitsmediziner oder 3. Durch Inanspruchnahme eines arbeitsmedizinischen Zentrums. StKAG enthält keine entsprechenden Regelungen in welchem Verhältnis der ärztliche Leiter zur Krankenanstalt stehen müsste. Daraus kann nicht geschlossen werden, dass nur die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses vorgesehen ist. Lediglich für die Zentralkrankenanstalt wurde bestimmt, dass die Leitung des ärztlichen Dienstes hauptberuflich auszuüben ist. In diesem Verfahren geht es auch nicht darum, üblicherweise tatsächlich als Dienstnehmer beschäftigte Personen, die in Form einer Scheinunternehmerschaft beschäftigt werden, richtig zuzuordnen. Hier geht es um einen als Wahlärzte selbständig tätige Ärzte, die im Rahmen dieser selbständigen Tätigkeit die Funktion eines ärztlichen Leiters übernommen haben und diese eigenverantwortlich ausüben. Sie werden gerade nicht - wie die oben genannten Spachtler - organisiert, koordiniert und kontrolliert.

Seite 11 BFG bzw. Seite 7 BVE

Allein durch die Zuverfügungstellung dieser Arbeitsmittel (Büro für Patientenbefundung und Computer mit Passwort für Zugang zu den Patientendaten) ist eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin erkennbar, da der ärztliche Leiter ohne Patientendaten der Beschwerdeführerin seiner vom 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.

Dieser Schlussfolgerung wird widersprochen. Der Zugang zu den Patientendaten ist aus der zu erfüllenden Ausgabe heraus und daher sachlich erforderlich. Auch der Wirtschaftsprüfer - dessen Testat jedes prüfungspflichtige Unternehmen benötigt - wird üblicherweise nicht zur Gänze, aber im wesentlichen Umfang im geprüften Unternehmen tätig, hat dabei Zugang zu den dafür erforderlichen Daten (Buchhaltung, Warenwirtschaftssystem etc) und könnte ohne diese Daten seine Aufgabe auch nicht erfüllen. Unzweifelhaft ist er aber nicht Dienstnehmer des geprüften Unternehmens - selbst dann, wenn er als Einmannunternehmen selbst keine Dienstnehmer beschäftigt. Der Wirtschaftsprüfer hat in der Regel einen Werkvertrag (wird jedes Jahr neu bestellt). Der Steuerberater, welcher in größeren Unternehmen bei der Unterstützung des Jahresabschlusses in der gleichen Weise (vor Ort, Zugang zum EDV-System,) tätig wird, hat dagegen üblicherweise einen Dauer(dienst)vertrag, mutiert aber deshalb auch nicht zum Dienstnehmer.

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. 81/14/0196). In ihrer Gesamtheit stellt die gesetzlich vorgeschriebene Tätigkeit des ärztlichen Leiters ohne Zweifel eine wesentliche Funktion im Rahmen des Unternehmens dar, was für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin spricht.

Auch dieser Aussage ist entgegenzutreten. Die zitierte Entscheidung des VwGH betrifft Hausbesorger bzw. Aufräumerfrauen. Der Rechtssatz lautet vollständig: Hausbesorger bzw. Aufräumerfrauen stehen regelmäßig in einem Dienstverhältnis (Hinweis E 25.5.1982, VwSlg 5690 F 1982). Eine gewisse Freizügigkeit hinsichtlich der Arbeitszeit und die Möglichkeit ein Ausgabenpauschale vorteilhaft zu nutzen, ändert daran nichts. Diesen Rechtsatz 1:1 auf den ärztlichen Leiter einer Krankenanstalt umzulegen erscheint unsachlich. Wie schon oben dargestellt, bestehen erhebliche Zweifel, dass allein die Übernahme einer wesentlichen Funktion im Rahmen eines Unternehmens, für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens spricht. Die Position und Funktion ist nicht vergleichbar mit der Eingliederung von handelsrechtlichen Geschäftsführern. Die Relevanz der Ausführungen hinsichtlich Kontakt zu anderen Dienstnehmern ist unklar. Aufgrund dieser sachverhaltsbezogenen Elemente des zu beurteilenden Beschäftigungsverhältnisses muss nach Auffassung des BFG von der Eingliederung des ärztlichen Leiters in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin ausgegangen werden. Wir sind der Meinung, dass die dargestellten sachverhaltsbezogenen Elemente keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus aufzeigen und aus diesem Grunde die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht rechtfertigen.

- Vertretungsrecht / persönliche Arbeitspflicht

Seite 12 BFG bzw. Seite 7 BVE

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. 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. Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun. Das Vertretungsrecht reduziere sich nur auf die Zeit des Urlaubs des ärztlichen Leiters. Er überbindet seine Verpflichtung gegenüber der Beschwerdeführerin jedoch nicht an eine von ihm frei wählbare Person, sondern auf 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.

Auch diese Ausführungen sind schwer nachvollziehbar. § 22 Abs 2 StKAG regelt, dass bei Verhinderung der Person, die zur ärztlichen Leitung bestellt ist, diese durch eine geeignete Ärztin/einen geeigneten Arzt vertreten werden muss. Das Gesetz bestimmt nicht, dass ein bestimmter Arzt (auf Dauer) als Vertreter zu bestellen ist, es regelt auch nicht, wer den Vertreter bestimmt und wer die Kosten dafür zu tragen hat. Tatsächlich bestimmen die ärztlichen Leiter wann und durch wen er sich vertreten lässt und tragen dafür die Kosten bzw. gleichen diese Vertretungsleistungen wiederum durch eigene Vertretungsleistungen aus (Vertretung von/durch Dr. (...)). Aufgrund des notwendigen Zuganges zu den Patientendaten und der ärztlichen Verschwiegenheitsverpflichtung muß der Vertreter allerdings in der EDV des B als entsprechend berechtigter Nutzer angelegt werden. Dies erfolgt auf Anforderung des ärztlichen Leiters durch die Beschwerdeführerin. Praktikabel ist es daher, bereits im System berechnete Personen mit der Vertretung zu beauftragen, sodass sich die ärztlichen Leiter (...)/(...) sinnvollerweise soweit möglich gegenseitig vertreten. Derzeit wird Herr Dr. (...) in (...) wegen Urlaub bis 4.9.16 von Herrn Dr. (...) vertreten. Sollte Dr. (...) die übernommene Vertretung z.B. infolge Krankheit nicht erfüllen können, wäre es notwendig, dass er sich von einem anderen Facharzt vertreten lässt - und zwar sowohl in (...), als auch in (...). Dass solche Fälle bisher noch nie vorgekommen sind, ist erfreulich. Wir meinen, daß - auch in der ständigen Rechtsprechung des VwGH - zum Vertretungsrecht und der persönlichen Arbeitspflicht eine ganz wesentliche Überlegung bisher möglicherweise unbeachtet blieb. Charakteristisch für das Dienstverhältnis ist die Verpflichtung, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen. Das Recht sich vertreten zu lassen, hat zur Folge, daß eine persönliche Arbeitspflicht nicht vorliegt und die Beschäftigung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt. Für den Fall, dass dieses Recht eingeschränkt ist auf die Verhinderungsfälle Urlaub und Krankheit soll diese Vertragslage keine Einschränkung der persönlichen Arbeitspflicht bewirken und in solchen Fällen deshalb - unter Voraussetzung von Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den Organismus - ein Dienstverhältnis vorliegen. Tatsächlich hat ein Dienstnehmer im Verhinderungsfall von Urlaub und Krankheit jedoch gar keine Arbeitspflicht.

Ist für den Fall der Verhinderung von Urlaub und Krankheit daher eine Vertretung - und zwar auf Kosten des Auftragnehmers - vorgesehen, so führt das nicht zu einem (eingeschränkten) Vertretungsrecht, sondern zu einer (uneingeschränkten)

Vertretungspflicht.

In diesem Fall muss der Auftragnehmer dafür Sorge tragen, dass auch im Verhinderungsfall von Krankheit und Urlaub die übernommene Arbeitspflicht durch einen Vertreter erfüllt wird. Das spricht gerade gegen eine (nur) persönliche Arbeitspflicht sondern für eine Erfüllungspflicht hinsichtlich der übernommenen Aufgaben, wie sie in vielen Dienstleistungsverträgen vorgesehen ist. Vergleiche z.B. Wartungspflichten EDV.

Dass gerade aus dieser (uneingeschränkten) Erfüllungspflicht, welche absolut untypisch für ein Dienstverhältnis ist, ein Dienstverhältnis resultieren soll, scheint absurd.

- Unternehmerrisiko

Seite 12/13 BFG bzw. Seite 7 BVE

Die bis 6/2011 geübte Vergütungsregelung mit monatlichem Fixum von € 300,00 und von den erbrachten Arbeitsstunden abhängigen Stundenhonorar von € 90,00 spräche grundsätzlich auf Grund des Fehlens einer erfolgsabhängigen Leistungskomponente für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Weiters seien in den geprüften Jahren (2006 - 2010) die Honorare weitgehend gleichgeblieben und aufgrund der damit zusammenhängenden geringen Einnahmenschwankungen läge kein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmensrisiko vor. Auch Ausgabenseitig sein kein wesentliches Unternehmensrisiko zu ersehen.

Zum Unternehmensrisiko halten wir fest: Seit 7/2011 wird das übernommene Haftungsrisiko und die erbrachte Arbeitsleistung mit einem von den tatsächlichen Arbeitsstunden unabhängigen, monatlichen Pauschalhonorar vergütet. Ausgabenseitig sind beim Unternehmensrisiko auch die Kosten für die Vertragserfüllung im Verhinderungsfall von Urlaub und Krankenstand zu berücksichtigen. Auch wenn sich diese bislang nicht wesentlich niedergeschlagen haben bzw. durch „Gegenvertretung“ kompensieren lie[ß]en, stehen sie als Risiko im Raum. Insbesondere die Vertretungskosten für den Fall der Krankheit sind tatsächlich nicht kalkulierbar. Unter Berücksichtigung der vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten (zum Quartal mit einer Frist von 3 Monaten) kann dies bei längerer Krankheit zu einer erheblichen Kostenbelastung führen. Beispiel: Erkrankung am 2.7., früheste Kündigungsmöglichkeit mit 31.12., Kostenbelastung für die Vertretungsleistungen für praktisch 6 Monate. Weiters ist das Haftungsrisiko zu beachten. Dieses ist nicht mit den Kosten für die abgeschlossene Haftpflichtversicherung zu bewerten. Die zu leistende Versicherungsprämie ist eine Sache, die Höhe der allfällig geltend gemachten Haftungsanspruchnahme und deren Deckung durch die Versicherung eine andere. Dabei sind die Fragen des Selbstbehaltes sowie die Möglichkeit einer Unterdeckung oder Nichtdeckung des Versicherungsfalles zu berücksichtigen. Gerade in den letzten Jahren ist eine Veränderung in der Bereitschaft Haftungen einzuklagen zu bemerken. Amerikanische Verhältnisse haben wir glücklicherweise noch nicht, eine beunruhigende Tendenz ist jedoch nicht zu leugnen. Nach unserer Beurteilung wird dieses Haftungsrisiko umso höher, je weniger Arbeitsstunden der ärztliche Leiter für sein Pauschalhonorar tatsächlich leistet. Kommt er seiner Überwachungspflicht (z.B. Kontrolle Therapieverlauf, Abschlussuntersuchung) nicht nach, so erhöht sich das Risiko dass ein Patient versucht, aus diesem Titel einen Schadenersatz zu lukrieren.

- Sonstige Indizien

Seite 10 BFG

Der Umstand, dass der ärztliche Leiter neben einem Fixbezug von € 300,00 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.

Seit 7/2011 wird das übernommene Haftungsrisiko und die erbrachte Arbeitsleistung mit einem von den tatsächlichen Arbeitsstunden unabhängigen, monatlichen Pauschalhonorar vergütet.

Seite 10 BFG bzw. Seite 5 BVE

Das Vertragsverhältnis wurde laut Vertrag vom 30.6.2008 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Nach der Judikatur (vgl. VwGH v. 24.9.2003, 2000/13/0182) stelle 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[s] es sich beim Vertrag um ein Dauerschuldverhältnis handelt ist unbestritten. Daß ein entsprechendes Beschäftigungsverhältnis damit eine nichtselbständige Tätigkeit darstellen würde, wird vehement bestritten. Dies hätte ja zur Folge, dass jedes Dauerschuldverhältnis einem Dienstverhältnis entspräche. Diese - in der Entscheidung im Vorverfahren abgeleitete Konsequenz lässt sich aus der zitierten Entscheidung nicht ableiten. Der Rechtssatz der zitierten Entscheidung lautet: Dass die von der belangten Behörde festgestellten Merkmale der in Rede stehenden Vertragsverhältnisse, wie Auftragsübernahme auf unbestimmte Zeit unter Einräumung eines Probemonats und einer Kündigungsfrist für beide Teile, Beistellung des erforderlichen Reinigungsmaterials durch die Beschwerdeführerin (Auftraggeberin), Meldepflicht jeglichen Mangels oder Schadens bei sonstiger Schadenersatzpflicht des Auftragnehmers (woraus sich eine grundsätzliche Haftung der Beschwerdeführerin für durch ihre Auftragnehmer verursachte Schäden annehmen lässt) und Möglichkeiten der Beschwerdeführerin zur Beschränkung bei der Beauftragung von Hilfskräften, die belangte Behörde zum Ergebnis führten, es handle sich um eine nichtselbständige Tätigkeit, kann der Verwaltungsgerichtshof nicht für rechtswidrig befinden. Ebenso wenig begegnet der Umstand Bedenken des Gerichtshofes, dass die belangte Behörde demgegenüber eine leistungsabhängige Entlohnung in den Hintergrund treten ließ und das Fehlen einer Vereinbarung über arbeitsrechtliche Ansprüche des Auftragnehmers für nicht ausschlaggebend hielt. Die im Beschwerdefall vorliegende Vereinbarung spricht für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis (Hinweis E 30. November 1999, 99/14/0270).

Seite 13 BFG

Im gegenständlichen Fall werden laufend hoch qualifizierte Dienstleistungen (Leitung der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin und Patientenbehandlungen) erbracht.

Die wirtschaftliche und kaufmännische Leitung des Rechtsträgers obliegt tatsächlich

ausschließlich dem Geschäftsführer (Herr ...). Herr Dr. (...)/Herr Dr. (...) üben ausschließlich die medizinische Leitungsfunktion gem. § 22 StKAG (ärztlicher Leiter) aus. Sie sind nicht kurativ tätig, sondern beschränken ihre Leistungen am Patienten auf deren Befundung, die Überwachung des Therapieverlaufes etc. Allfällige Behandlungen der Patienten durch sie als Arzt führt er ausschließlich in ihrer Privatpraxis auf eigene Rechnung aus. Die Privatordeination von Dr. (...) befindet sich in (...) und (...) bzw. statt (...) seit 10/2015 im gegen angemessene Miete angemieteten Ordinationsraum im Institut. Physiotherapeuten und Masseur, welche die vom B angebotenen Leistungen erbringen, sind der Therapieleitung (Fr. ...) unterstellt.

Seite 7 BVE

Die Bestellung einer Person zur ärztlichen Leitung Bedarf der Genehmigung der Landesregierung. Eine solche Genehmigung ist bei der Errichtung einer Krankenanstalt gleichzeitig mit der Bewilligung zum Betrieb und sonst vor Dienstantritt der Ärztin/des Arztes zu erteilen.

Allein die Definition „und sonst vor Dienstantritt,“ deutet nach Ansicht des Finanzamtes darauf hin, dass beim ärztlichen Leiter ein Dienstverhältnis vorliegen muss, zumal bei Werkverträgen die Wortwahl „vor Dienstantritt“ sinnwidrig wäre.

Seit Jahren resultieren Verständigungsschwierigkeiten, weil die Begriffe Dienstvertrag und Werkvertrag falsch verwendet werden. Tatsächlich liegt hier jedenfalls ein Dienstvertrag vor. Das bedeutet aber nicht, dass ein Dienstverhältnis vorliegt. Jeder Steuerberater, der von einem Unternehmen den Auftrag für die laufende Buchhaltung, Lohnverrechnung, Abschlusstätigkeit, Vertretung vor dem Finanzamt etc. übernimmt, hat in der Regel einen (Dauer)Dienstvertrag. Im Gegensatz dazu wäre aber auch ein Werkvertrag möglich, wenn z.B. nur der Jahresabschluss 2015 beauftragt werden würde. Dienstvertrag (und somit auch „Dienstantritt“) bedeutet aber noch lange kein Dienstverhältnis. Daran knüpfen sich neben einem Anspruch auf Leistung und Vergütung noch eine Vielzahl von anderen Ansprüchen und Verpflichtungen - hinsichtlich Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht.

H) BFG RV/2100115/2014 v. 19.11.2015

Bemerkenswert und auch für dieses Verfahren aussagekräftig ist die Beurteilung der Beschäftigung von 2 Vertretungsärztinnen eines Urologen, als selbständige Tätigkeit - kein Dienstverhältnis. Auch wenn diese Entscheidung wegen ao Revision wegen vermeintlicher Verfahrensmängel noch nicht endgültig ist, so scheinen uns die dargestellten Sachverhaltselemente im Wesentlichen vergleichbar und deren rechtliche Beurteilung daher richtungsweisend. In der zitierten Stellungnahme des Beschwerdeführers wird ausgeführt, dass diese weitgehend durch Hofrat Dr. (...) (Autor des Kommentars zum Ärztegesetz) erstellt wurde und Dr. (...) dabei äußerst fundiert die berufsrechtlichen Rahmenbedingungen beleuchten und auch im steuerlichen Bereich für wichtige Klarstellungen sorgen würde. Ausdrücklich wurde auch darauf hingewiesen, dass berufsrechtliche Pflichten nicht fälschlich als Weisung des Auftraggebers zu werten seien. Bezüglich Weisungsgebundenheit/Weisungsfreiheit von Ärzten hatte sich das Finanzamt auf VwGH

93/08/0162 vom 31.5.1994 und 93/08/0267 vom 3.9.1996 gestützt. In diesen Entscheidungen vermeint der VwGH, dass die eigenverantwortliche, also in fachlicher Hinsicht weisungsfreie Tätigkeit mit der Ausübung dieser Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnis[s]es iSd § 1151 ABGB und somit des Beschäftigungsverhältnisses nach § 4 Abs 2 ASVG durchaus vereinbar ist, und zitiert dazu u.a. (...) im (alten) Kommentar zum ÄrzteG Bei diesen Literaturstellen handelt es sich durchwegs um ältere und auf Grund der geänderten Lehrmeinung nicht mehr haltbare Auffassungen. Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit sei zwischen angestellten Ärzten - diese sind auch fachlich weisungsgebunden, wobei eine verstärkte Einspruchspflicht bei fachlich umstrittenen Weisungen besteht) und nicht angestellten Ärzten, also niedergelassenen Ärzten oder Wohnsitzärzten und somit auch Vertretungsärzten zu unterscheiden. Diese sind nicht weisungsgebunden, sondern voll eigenverantwortlich.

Hinsichtlich der Relevanz der fachlichen Weisun[g]sgebundenheit von Dr. (...)/Dr. (...) bezieht sich das Finanzamt bzw. BFG im Vorverfahren auf eine wesentlich ältere VwGH-Entscheidung. Deren berufsrechtliche Grundlage muss daher auch überholt sein. Dr. (...)/Dr. (...) erbringen ihre Leistungen im Rahmen ihrer Tätigkeit als Wahlarzt (= niedergelassener Arzt ohne Kassenvertrag). Auch sie sind daher nicht weisungsgebunden.

In Verbindung der obigen Ausführungen von Dr. (...) iVm der Entscheidung OGH v. 22.1.2008, 4 Ob 210/07 vertritt der BFG im Fall der Vertretungsärztinnen die Auffassung, dass diese eigenverantwortlich tätig sind und daher auch zur Haftung herangezogen werden können, was einem Unternehmerrisiko gleichkommt.

Auch Dr. (...)/Dr. (...) haben unstrittig ein entsprechendes Haftungs- und damit Unternehmensrisiko zu tragen.

Es ist auch in verschiedenen anderen Berufsgruppen durchaus als gegeben anzusehen, dass ein Anderer Leistungen für den Unternehmer erbringt und nicht sein Angestellter ist. Ein Weisungsrecht durch den Ordinationsinhaber liegt nach der Aktenlage ebenfalls nicht vor.

Auch bei Dr. (...)/Dr. (...) ist nicht zu ersehen, in welcher Hinsicht Weisungen erfolgt wären. Hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit und Fixhonorar unabhängig von den Arbeitsstunden oder der Patientenanzahl sind die Fälle jedenfalls vergleichbar.

I) Zusammenfassung

Es besteht keine persönliche Weisungsgebundenheit, insbesondere organisieren sich Dr. (...)/Dr. (...) ihre Arbeitsleistung vollkommen autonom. Sie geben vor, wann sie für Patiententermine - insbesondere Erstbegutachtungen - zur Verfügung stehen. Nur in diesem - von ihnen festgelegten Zeitrahmen - können entsprechende Termine ohne Rücksprache mit dem ärztlichen Leiter vereinbart werden. Wie bei jedem anderen selbständig Tätigen ist die Einhaltung von vereinbarten Terminen keine Pflicht, die aus einem Dienstverhältnis resultiert. Auch bei einem selbständigen Handwerker wäre es angenehm, wenn man sich auf die zugesagten Termine verlassen könnte. Dass die ärztlichen Leiter im B tätig werden, ergibt sich aus der Sache - und ist nicht Folge eines Dienstverhältnisses. Sowohl Dr. (...), als auch Dr. (...)

haben eigene Ordinationsräume. Sie wären daher keinesfalls auf die Zurverfügungstellung von Raum und Einrichtung durch den Auftraggeber angewiesen, sondern erbringt ihre Leistung im Interesse des B in deren Räumen. Auch das macht ihn nicht zum Dienstnehmer. Sie können sich in ihrer Tätigkeit ohne Rücksprache mit der Beschwerdeführerin auf eigene Kosten vertreten lassen bzw. müssen dafür Sorge tragen, dass die übernommenen Leistungspflichten auch im Verhinderungsfall von Krankheit und Urlaub auf Kosten der ärztlichen Leiter erfüllt werden. Sie tragen aufgrund dieses Umstandes und seiner möglichen Haftung jedenfalls ein Unternehmerrisiko. Die Vereinbarung von Patiententerminen durch die Rezeptionistinnen des Instituts führt (wie die Leistungen der Ordinationsassistentinnen in der Ordination des vertretenen Urologen) nicht zu einer Eingliederung in den Organismus des B.

J) Anträge

Wir ersuchen die angeführten Bescheide aufzuheben und unter Außerachtlassung der Festsetzung von DB und DZ für die Vergütungen von Dr. (...)/Dr. (...) neu zu erlassen. Wir ersuchen gem. § 272 Abs 2 BAO um Entscheidung durch den Senat. Wir ersuchen gem. § 274 Abs 1 BAO um Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“

In der mündlichen Verhandlung führte die Beschwerdeführerin aus, die Vertragsgestaltung und auch der wirtschaftliche Gehalt hätten sich in den verfahrensgegenständlichen Jahren gegenüber den Jahren 2006 bis 2010 nicht geändert; allein bei den Abrechnungsmodalitäten seien Änderungen eingetreten. Für die Betriebsbewilligung eines Ambulatoriums sei zwingend ein ärztlicher Leiter erforderlich. Die von den zuweisenden Ärzten erstellten Überweisungsscheine enthielten Kurzdiagnosen mit Therapievorschlügen; diese Angaben würden von der Therapieleitung auf ihre Sinnhaftigkeit hin überprüft. Die Überweisungsscheine, bei denen nach Ansicht der Therapieleitung betreffend Therapie Änderungen oder Ergänzungen als notwendig erachtet würden, selektiere die Therapieleitung aus und versehe diese mit einem Vermerk. Diese aussortierten Überweisungsscheine würden dem ärztlichen Leiter bei dessen nächsten Anwesenheit übergeben. Nur dieser dürfe nach Begutachtung und Prüfung der ausselektierten Überweisungsscheine Änderungen anordnen. Der ärztliche Leiter bestätige die Änderungsvorschläge auf den Überweisungsscheinen und bespreche diese mit der Therapieleitung. In wenigen Ausnahmen (rund 10 bis 15 Fälle pro Monat) veranlassten die auf den Überweisungsscheinen angegebenen Diagnosen und Anamnesen den ärztlichen Leiter zu einer persönlichen Untersuchung der Patientinnen und Patienten; in diesen Fällen wolle oder könne der ärztliche Leiter ohne persönliche Begutachtung einen Behandlungsvorschlag nicht erstellen. Diese Untersuchungen fänden in einem Raum statt, der ansonsten für Physiotherapien benutzt werde. Der ärztliche Leiter verfüge über kein eigenes Untersuchungszimmer und auch über keinen eigenen Arbeitsplatzcomputer, sondern könne in dem ihm zur Verfügung gestellten Raum tätig werden und dort mittels Passwort auf die Patientendaten (gespeicherte Befunde, Krankengeschichte, etc.) zugreifen.

Die Termine mit den zu untersuchenden Patientinnen und Patienten vereinbarten die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin. Der ärztliche Leiter habe Tag und Uhrzeit seiner Anwesenheit im Vorhinein bekannt gegeben. Dies sei erforderlich gewesen, um die Termine mit den Patientinnen und Patienten vereinbaren zu können und dafür sorgen zu können, dass ein Therapiezimmer für den ärztlichen Leiter zur Verfügung gestanden sei. Im Regelfall sei der ärztliche Leiter an zwei fixen Tagen in der Krankenanstalt anwesend gewesen. Bei urlaubsbedingten Abwesenheiten seien die Tätigkeiten des ärztlichen Leiters von einem Vertreter wahrgenommen worden, bei kurzfristigen Verhinderungen seien die Termine mit den Patientinnen und Patienten abgesagt worden. In der Haupturlaubszeit sei man bemüht gewesen, den Untersuchungen von Patientinnen und Patienten eher auszuweichen. Die Überprüfung und Abzeichnung der von der Therapieleitung aussortierten Überweisungsscheine sei bei Abwesenheit des ärztlichen Leiters auch von dem ärztlichen Leiter des Instituts erfolgt, das im Eigentum der selben Personen ist wie die Beschwerdeführerin. Die Überprüfung und Abzeichnung der Überweisungsscheine habe der ärztliche Leiter auch oft in den Abendstunden erledigt, er habe mit einem Schlüssel jederzeit Zugang zu den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin gehabt. Der ärztliche Leiter habe den Physiotherapeutinnen und -therapeuten keine Weisungen erteilen können und eine direkte Kontaktaufnahme mit diesen sei nicht vorgekommen; eine solche sei über die Therapieleitung erfolgt. Der Umstand, dass für die Bewilligung des Betriebs der Beschwerdeführerin ein ärztlicher Leiter benötigt werde, reiche nicht für eine Eingliederung in organisatorischer Hinsicht. Die Tätigkeit des ärztlichen Leiters erfolge in einem sehr eingeschränkten Ausmaß, dieser habe Eigenverantwortung und bestimme selbst, welche Patientinnen und Patienten untersucht würden. Der ärztliche Leiter habe sicherstellen müssen, dass die Erstbefundungen zeitgerecht erfolgten, damit die Patientinnen und Patienten nicht zu lange auf die Behandlungen warten hätten müssen. Der ärztliche Leiter habe dafür zu sorgen, dass die Leistung erbracht werde; das habe kein Dienstnehmer. Kein Dienstnehmer habe eine Leistungsverpflichtung, der ärztliche Leiter habe für die Erledigung der von ihm übernommenen Leistungen zu sorgen gehabt. Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin, der Beschwerde stattzugeben.

Die belangte Behörde verwies auf die im bisherigen Verfahren getroffenen Feststellungen und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Krankenanstalt für Physiotherapie und bietet Bewegungstherapien, Ergotherapien, Heilmassagen und Entstauungstherapien, Ultraschalltherapien, Elektrotherapien und Thermo-Therapien an. Für die Beschwerdeführerin waren im Zeitraum Jänner 2008 bis März 2014 Herr C und ab April 2014 Herr D als ärztliche Leiter tätig. Die Patientinnen und Patienten wurden direkt von niedergelassenen Ärzten an die Beschwerdeführerin überwiesen. Die Therapieleitung

überprüft die Überweisungsscheine der zugewiesenen Patientinnen und Patienten und sortiert die Überweisungsscheine aus, wo sie der Ansicht ist, dass betreffend Behandlung gegenüber den Angaben auf den Überweisungsscheinen Änderungen oder Ergänzungen notwendig sind. Diese aussortierten Überweisungsscheine werden dem ärztlichen Leiter zur Begutachtung vorgelegt, denn nur dieser ist ermächtigt, Änderungen oder Ergänzungen von Behandlungen anzuordnen. Diese Fälle bespricht der ärztliche Leiter mit der Therapieleitung. In einem geringen Teil der Fälle ist für die Erstellung eines Behandlungsvorschlages eine persönliche Untersuchung der Patientinnen und Patienten durch den ärztlichen Leiter notwendig. Die Termine hierfür werden von den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Beschwerdeführerin mit den Patientinnen und Patienten vereinbart. Hierfür war erforderlich, dass der ärztliche Leiter der Beschwerdeführerin Tage und Zeiten seiner Anwesenheit im Betrieb der Beschwerdeführerin im Vorhinein bekannt gegeben hat. Im Regelfall war der ärztliche Leiter an zwei fixen Tagen in der Woche in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin anwesend. Die Dauer seiner Anwesenheiten im Betrieb der Beschwerdeführerin war von den zu befundenden Überweisungsscheinen und von der Anzahl der zu untersuchenden Patientinnen und Patienten abhängig. Außerhalb der Anwesenheitszeiten war der ärztliche Leiter für die Beschwerdeführerin telefonisch erreichbar. Dem (jeweiligen) ärztlichen Leiter wurde von der Beschwerdeführerin ein Raum zur Verfügung gestellt; in diesem konnte der ärztliche Leiter die Befundungen und Untersuchungen durchführen und hatte mit einem Passwort Zugang zur automationsunterstützten Datenverarbeitung der Beschwerdeführerin und somit auch Zugriff auf die Patientendaten (Untersuchungsbefunde, Krankengeschichte, etc.) der Beschwerdeführerin. Gelegentlich hatte der ärztliche Leiter Rücksprachen mit den behandelnden Ärzten der Patienten oder mit den Versicherungsanstalten zu halten. Der ärztliche Leiter verfügte über einen Schlüssel für das Institut der Beschwerdeführerin; C nahm Befundungen auch außerhalb der Öffnungszeiten der Krankenanstalt vor. Während seiner urlaubsbedingten Abwesenheiten wurde C bis zum Ende seiner Tätigkeit als ärztlicher Leiter von näher genannten Ärzten vertreten, die in einem Landeskrankenhaus tätig waren. Herr D wurde von C vertreten (dieser war danach weiterhin ärztlicher Leiter eines Instituts, das sich im Eigentum der selben Personen befindet wie die Beschwerdeführerin). Die Vertreter hatten ebenfalls über ein Passwort Zugang zu den Patientendaten. Andere Vertretungsgründe gab es nicht. Bei kurzfristigen Verhinderungen wurden die Untersuchungen von Patientinnen und Patienten verschoben. Als Entlohnung war ab Juli 2011 ein monatlicher Pauschalbetrag vereinbart, davor setzte sich diese aus einem fixen Entgeltanteil und einem variablen Entgeltanteil pro geleisteter Arbeitsstunde zusammen. Die zwischen der Beschwerdeführerin und dem ärztlichen Leiter abgeschlossene Vereinbarung sah eine dreimonatige Kündigungsfrist zum letzten eines jeden Kalendervierteljahres vor.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von

mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Aussagen des Herrn C im Verfahren betreffend die Vorjahre (auf die sich die Beschwerdeführerin selbst bezieht), der Aussagen des seit April 2014 für die Beschwerdeführerin tätigen Herrn D, der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes sowie unter Berücksichtigung der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Im verfahrensgegenständlichen Verfahren ist die belangte Behörde vom selben Sachverhalt (ausgenommen die Berechnung des Entgeltes) ausgegangen wie für die Jahre 2006 bis 2010. In der mündlichen Verhandlung hat die Beschwerdeführerin die Vergleichbarkeit mit den Vorjahren bestätigt. Aus den Eingaben und Ausführungen der Beschwerdeführerin lässt sich klar und eindeutig ableiten, dass der jeweilige ärztliche Leiter als solcher ausschließlich in den Betriebsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin tätig war; die Angabe der Beschwerdeführerin, Herr D habe seit Oktober 2015 Räumlichkeiten von der Beschwerdeführerin angemietet und verrichte seither dort die Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin, bestätigt den als erwiesen erachteten Umstand, dass in den verfahrensgegenständlichen Jahren der jeweilige ärztliche Leiter in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin tätig geworden ist. Ebenso ergaben sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin, dass seit Juli 2011 ein von der Arbeitsleistung unabhängiges monatliches Pauschalhonorar zur Auszahlung gelangt ist, der ärztliche Leiter an den von ihm vorgegebenen Tagen (zu den von ihm vorgegebenen Zeiten) die Patientinnen und Patienten untersucht hat, und dass der ärztliche Leiter die Befundungen und Besprechungen mit der Therapieleitung, etc. vorgenommen hat. Hervorgekommen ist auch, dass nur ein berechtigter Nutzer auf die automationsunterstützte Datenverarbeitung der Beschwerdeführerin und somit auf die Daten der Patientinnen und Patienten zugreifen konnte und dass andere als urlaubsbedingte Vertretungen nicht vorgekommen sind. Die Beschwerdeführerin brachte vor, die behauptete telefonische Erreichbarkeit der ärztlichen Leiter an Sonn- und Feiertagen sei nicht relevant gewesen. Daraus lässt sich aber der Schluss ziehen, dass – wie C und D auch ausgesagt haben – der (jeweilige) ärztliche Leiter zumindest an den Werktagen außerhalb der Anwesenheit im Betrieb für die Beschwerdeführerin erreichbar war.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war die Rechtmäßigkeit der Vorschriften strittig, und somit die Frage, ob zwischen der Beschwerdeführerin und den ärztlichen Leitern Dienstverhältnisse bestanden.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

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.

Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem der Arbeitnehmer grundsätzlich verpflichtet ist, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, 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 (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 27). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den Fällen, in denen beide Kriterien noch

keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlangt, so spricht der Umstand, dass ein Arzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimmt und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliegt, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kommt es nicht auf die Einflussmöglichkeit des ärztlichen Leiters auf betriebstechnische, kaufmännische oder administrative Angelegenheiten an. Vielmehr handelt es sich bei der Tätigkeit eines Arztes um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an Selbständigkeit innewohnt. Dementsprechend tritt das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerlichen Beurteilung der hier vom ärztlichen Leiter ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079). Dem Einwand der Beschwerdeführerin, der ärztliche Leiter unterliege hinsichtlich des Arbeitsverhaltens, der Arbeitsabläufe keinerlei Anweisungen und dies betreffe nicht nur die fachliche Ungebundenheit im Sinne der eigenverantwortlichen ärztlichen Tätigkeit, sondern auch die davon betroffenen Weisungsmöglichkeiten, wie die Reihenfolge des Arbeitsablaufes, die Verwendung von Hilfsmitteln sowie Melde- und Berichtspflichten, kam daher keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0057).

Eine organisatorische Eingliederung wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit

hergestellt (VwGH 25.3.2015, 2014/13/0027). Hierfür spricht insbesondere, wenn der Arbeitnehmer an einen bestimmten Arbeitsort gebunden ist, zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet ist oder der Arbeitgeber die Planung und Vorbereitung sowie die Kontrolle der Tätigkeit vornimmt oder vornehmen lässt. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich auch in der unmittelbaren Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0057).

Der ärztliche Leiter hatte an den Tagen, an denen er für die Beschwerdeführerin tätig war, die Überprüfung und Befundung der Überweisungsscheine, die die Therapieleitung der Beschwerdeführerin aussortiert hatte, zeitnah vorzunehmen. Auf die Anzahl der zu überprüfenden Überweisungsscheine (oder auf deren Komplexität) hatte der ärztliche Leiter keinen Einfluss. Darüber hinaus hatte der ärztliche Leiter an den Tagen, die der Beschwerdeführerin im Voraus bekannt waren (im Regelfall immer die selben Wochentage) die Patientinnen und Patienten, mit denen die Beschwerdeführerin Termine vereinbart hatte, zu untersuchen und stand für Besprechungen mit der Therapieleitung zur Verfügung. Er stellte somit während der Zeiten, in denen er für die Beschwerdeführerin in deren Räumlichkeiten tätig war, seine Arbeitskraft zur Verfügung und musste bei Bedarf die Therapien anpassen, diese mit der Therapieleitung besprechen, etc. Auch wenn der ärztliche Leiter die Tage und die Beginnzeiten im Vorhinein mit der Beschwerdeführerin vereinbaren konnte, so war dieser nach Festlegung der Tage und Beginnzeiten an diese gebunden, denn die Beschwerdeführerin vereinbarte mit den Patientinnen und Patienten die Termine. Ebenso war dem ärztlichen Leiter an diesen Tagen durch die Anzahl der von der Beschwerdeführerin bestellten Patientinnen und Patienten die Dauer seiner Dienste vorgegeben. Auch wenn die zu untersuchenden Patientinnen und Patienten vom ärztlichen Leiter im Zuge der Überprüfung der Überweisungsscheine bestimmt worden waren, so wurde dem ärztlichen Leiter die Anzahl der jeweils (an den jeweiligen Tagen) zu untersuchenden Patientinnen und Patienten von der Beschwerdeführerin vorgegeben, denn diese hat die Termine vereinbart. Der ärztliche Leiter stellte somit für die Zeit der von ihm übernommenen Dienste seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Darüber hinaus haben Herr C im Zuge einer Einvernahme am 21. Juli 2011 und Herr D im Rahmen seiner Einvernahme am 21. April 2016 niederschriftlich angegeben, sie seien jederzeit telefonisch erreichbar gewesen und im Bedarfsfall zum Institut der Beschwerdeführerin gefahren. Auch nach den einschlägigen Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes muss eine ärztliche Hilfe jederzeit erreichbar sein; auch wenn dies faktisch nicht jeder Zeit möglich war, ändert dies nichts daran, dass der ärztliche Leiter auch dadurch seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat. Die Verantwortung für die Patientinnen und Patienten, die der Beschwerdeführerin zugewiesen worden sind und die ihre Termine mit der Beschwerdeführerin vereinbart hatten, lässt nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge schließen, sondern stellt vielmehr eine persönliche Weisung dar, die von der Beschwerdeführerin angenommenen und somit von ihr vorgegebenen Patientinnen und

Patienten zu befunden (und gegebenenfalls zu untersuchen) und die sich ergebende Arbeit zu erledigen. Dem ärztlichen Leiter stand es auch nicht frei, den Patientenkreis frei zu wählen. Dem ärztlichen Leiter wurde der Patientenkreis von der Beschwerdeführerin vorgegeben, denn diese hat ihm die zu prüfenden Überweisungsscheine (nach Vorsortierung durch die Therapieleitung) vorgegeben und im Untersuchungsfall die Patiententermine vereinbart. Darin zeigt sich, dass der ärztliche Leiter der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft geschuldet hat und nicht eine Reihe von Aufträgen übernommen hat.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass Herr C die Tätigkeit des ärztlichen Leiters von Jänner 2008 bis März 2014 für die Beschwerdeführerin ausgeübt hat und auch Herr D längere Zeit für die Beschwerdeführerin tätig war (Beginn seiner Tätigkeit: April 2014; aufgrund der Ausführungen im Vorlageantrag vom 30. August 2016 stand fest, dass D zu diesem Zeitpunkt noch die Tätigkeit als ärztlicher Leiter ausgeübt hat). Erklärt sich jemand bereit, über einen längeren Zeitraum die gerade anfallenden Befundungen/Untersuchungen vorzunehmen, so überwiegen in entscheidender Weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses. Der ärztliche Leiter schuldet nicht bloß einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern für eine bestimmte Zeit seine Arbeitskraft. Er unterlag daher mit der Verpflichtung, jene Befundungen/Untersuchungen, die während der von ihm übernommenen Dienste notwendig waren, durchzuführen, auch den persönlichen Weisungen der Beschwerdeführerin (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Daran vermochte auch die Möglichkeit des ärztlichen Leiters, die Tage oder Zeiten, an denen der ärztliche Leiter für die Beschwerdeführerin tätig war, im Vorhinein festzulegen, nichts zu ändern. Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung spricht bei einer Tätigkeit wie bei der des ärztlichen Leiters weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit dieser noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Der ärztliche Leiter griff auf die Patientendaten der Beschwerdeführerin zu, er verrichtete seine Arbeit in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin, passte gegebenenfalls die von den zuweisenden Ärzten verordneten Therapien an, und musste dies auf den Überweisungsscheinen dokumentieren. Ebenfalls stand er der Therapieleitung für etwaige Fragen zur Verfügung. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur, zu der der ärztliche Leiter Zugriff hatte, spricht für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Daran vermochte auch der Umstand nichts zu ändern, dass der ärztliche Leiter nicht immer im Institut der Beschwerdeführerin anwesend sein musste. Die Tätigkeit des ärztlichen Leiters war somit ein unverzichtbarer Bestandteil der von der Beschwerdeführerin angebotenen Leistungen und somit des von der Beschwerdeführerin betriebenen Unternehmens. Hätte der (jeweilige) ärztliche Leiter seine Aufgaben nicht oder nicht zeitnah vorgenommen, so hätten die Behandlungen der Patientinnen und Patienten, deren Überweisungsscheine die

Therapieleitung bei ihrer Überprüfung aussortiert hatte, nicht oder nicht zeitgerecht vorgenommen werden können. Auch das ist ein typisches Merkmal für eine Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Eine für die Dauer der übernommenen Dienste bestehende Eingliederung des ärztlichen Leiters in den betrieblichen Organismus der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin lag daher vor. Dass der ärztliche Leiter keine Verwaltungstätigkeit ausgeübt hat und nicht durchgehend in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin tätig war, stand dem nicht entgegen (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0057).

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründen spricht auch die Art der Entlohnung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Der jeweilige ärztliche Leiter erhielt ab Juli 2011 ein monatliches Pauschalhonorar, das laut den eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag unabhängig von der tatsächlichen Arbeitsleistung war. In den Monaten Jänner bis Juni 2011 setzte sich die Vergütung aus einem monatlichen Fixum und aus einer Entlohnung nach den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden zusammen. Ein von den tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden unabhängiges monatliches Fixum und auch der für die ersten sechs Monate im Jahr 2011 ausbezahlte zeitabhängige Lohn stellen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass der im Betrieb der Beschwerdeführerin tätige ärztliche Leiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Selbst monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl von geleisteten Arbeitsstunden würden nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Der ärztliche Leiter hatte grundsätzlich während seiner Arbeitszeit die von der Therapieleitung aussortierten Überweisungsscheine zu befunden und die von der Beschwerdeführerin eingeteilten Patientinnen oder Patienten zu untersuchen oder musste für diese zur Verfügung stehen. Das Entgelt richtete sich zu Beginn des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes auch nach der Anzahl der geleisteten Stunden, danach gelangte ein monatlicher Pauschalbetrag zur Auszahlung. Das Entgelt war nicht davon abhängig, wie viele Überweisungsscheine der ärztliche Leiter zu überprüfen hatte oder wie viele Patientinnen oder Patienten er zu untersuchen hatte. Der ärztliche Leiter konnte seine Einnahmen auch durch Untersuchungen von vielen Patientinnen oder Patienten während seiner Anwesenheit im Betrieb der Beschwerdeführerin nicht beeinflussen.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Der ärztliche Leiter hatte nach Bekanntgabe der Tage, an denen er für die Beschwerdeführerin zur Verfügung stand, die ihm zukommenden Aufgaben zu erledigen, um den ordnungsgemäßen Ablauf im Betrieb der Beschwerdeführerin zu gewährleisten. Ebenso wenig konnte er den Arbeitsumfang selbst bestimmen, denn die Anzahl der Befundungen wurde ihm von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Ebenso sprach die mit dem (jeweiligen) ärztlichen Leiter vereinbarte Kündigungsfrist von drei Monaten zum letzten eines jeden Kalendervierteljahres nicht für die Übernahme einzelner Aufgaben, sondern für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft.

Dass der ärztliche Leiter nicht nur als solcher für die Beschwerdeführerin tätig war, sondern auch in einem weiteren Dienstverhältnis stand und/oder auch als Wahlarzt fungierte, stand der Annahme eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht entgegen (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0057).

Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob ein generelles Vertretungsrecht bestanden hat. Denn aufgrund der Aussagen der ärztlichen Leiter und aufgrund der Ausführungen und Angaben der Beschwerdeführerin stand fest, dass es - abgesehen von urlaubsbedingten Vertretungen - zu keinen Vertretungen des (jeweiligen) ärztlichen Leiters gekommen ist.

Ergänzend ist festzuhalten, dass Gegenstand des Verfahrens die Beantwortung der Frage war, ob die angefochtenen Abgabenbescheide vom 21. März 2016 zu Recht ergangen sind und somit, ob im verfahrensgegenständlichen Fall, der die Jahre 2011 bis 2014 betrifft, (jeweils) ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen ist. Es waren nicht eine etwaige Versicherungspflicht oder die Richtigkeit von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes oder Bundesfinanzgerichtes (nicht verfahrensgegenständliche Zeiträume betreffend) zu beurteilen. Zu dem im Vorlageantrag genannten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. November 2015, RV/2100115/2014, ist festzuhalten, dass diese Entscheidung vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20. Oktober 2016 aufgehoben worden ist.

Zu den einleitenden Ausführungen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung betreffend eine gewünschte Differenzierung des Dienstverhältnisses ist festzuhalten, dass das Einkommensteuergesetz nicht zwischen einem echten und einem freien Dienstverhältnis unterscheidet. Gemäß § 4 Abs. 2 letzter Satz ASVG gilt als Dienstnehmer jedenfalls auch, wer gemäß § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist. Mit den angefochtenen Abgabenbescheiden hat die belangte Behörde lediglich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Verwaltungsakten lässt sich kein Hinweis dafür entnehmen, dass die

Beschwerdeführerin für den (jeweiligen) ärztlichen Leiter für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung herangezogen worden wäre. Eine Bindung gemäß der genannten Bestimmung des ASVG scheidet daher mangels eines diesbezüglichen Haftungsbescheides aus (VwGH 30.9.2014, 2013/08/0255).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für das Bestehen eines Dienstverhältnisses die persönliche Abhängigkeit der Mitarbeiter und die Eingliederung der Mitarbeiter in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin entscheidend.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. April 2019