

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Manuela Fischer, den Richter Mag. Robert Posch sowie die fachkundigen Laienrichter ***2*** und ***1***, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Wiedeschitz Josef, Bahng 43, 2700 Wiener Neustadt, und APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27. September 2013 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Entscheidung des Senats in der Verhandlung vom 28. Mai 2021 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde betreffend Haftungsbescheide Lohnsteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.
Die Bescheide bleiben unverändert.
- II. Der Beschwerde betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2010, 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben zu Spruchpunkt II. sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (idF Bf.) ist ein im Kur- und Reha-Bereich tätiger Gesundheitsbetrieb mit Sitz in Ort ***1***. Laut Firmenbuch befanden sich die Gesellschaftsanteile iHv Euro

1.100.000,00 zu 50% im Eigentum der BeteiligungsgesmbH und zu je 25% im Eigentum zweier Privatstiftungen.

Die Geschäftsführerin der Bf. Frau GfIn (idF Geschäftsführerin) war im Prüfungszeitraum auch bei der Beteiligungsgesellschaft sowie weiteren zum Unternehmenskreis (der sogenannten „UKreis“) gehörigen Gesellschaften als Geschäftsführerin tätig. Als weiterer Geschäftsführer der Bf. war Herr GF bestellt.

Im Jahr 2013 fand bei der Bf. eine, die Zeiträume 2010 – 2012 betreffende, Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (**GPLA**) statt. U.a. waren Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag Gegenstand der Prüfung.

Im Bericht zur GPLA vom 27.9.2013 und in der Niederschrift zur Schlussbesprechung samt Beilagen vom 11.9.2013 waren hinsichtlich dieser Abgaben u.a. folgende Feststellungen enthalten, die zu Abgabennachforderungen führten.

- 1) Nachversteuerung von Aufwandsentschädigungen, Kilometergeld, das die Bf. steuerfrei an die Geschäftsführerin ausbezahlt hatte;
- 2) Qualifizierung des Geschäftsführers GF (idF Geschäftsführer) als Dienstnehmer der Bf., keine Anerkennung der Drittanstellung über die Unternehmensberatungs-GmbH;
- 3) Qualifizierung von bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzten als Dienstnehmer.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der GPLA und erließ mit Datum 27.9.2013 die entsprechenden **Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2010 – 2012**.

Die Nachforderungen aufgrund dieser Feststellungen betrugen:

2010: Lohnsteuer – 4.029,90, DB – 4.904,88, DZ – 435,99;
2011: Lohnsteuer – 4.029,90, DB – 5.356,65, DZ – 476,14;
2012: DB – 5.149,06, DZ – 457,70.

Insgesamt betrug die Nachforderung 24.840,22, die Säumniszuschläge betrugen 469,41 Euro.

Zu 1) Aufwandsentschädigung - Auszahlung Kilometergeld an die Geschäftsführerin

Laut Feststellungen der GPLA vertrat die Geschäftsführerin die Bf. seit 2008 selbständig. Sie stand in einem Dienstverhältnis zur Bf., wobei darüber kein schriftlicher Dienstvertrag vorlag. Der Wohnsitz der Geschäftsführerin befand sich in Ort ***2*** bzw. in Ort ***3***. Die Geschäftsführerin der Bf. war auch bei weiteren zum Unternehmenskreis gehörigen Betrieben als Geschäftsführerin tätig (BWGmbH, CLGmbH, BeteiligungsgesmbH).

Im Prüfungszeitraum wurden, bis inklusive November 2011, für diverse mit dem Privat-PKW getätigte Fahrten zu den verschiedenen Tätigkeitsorten (u.a. Wien, Linz, Kärnten, Sitz der Bf. in Ort ***1***) Kilomergelder verrechnet und diese durch die Bf. bis zu 30.000 km steuerfrei abgerechnet. Ab Dezember 2011 stand der Geschäftsführerin ein Firmen-PKW zur Verfügung.

Nach den Angaben der Bf. habe die Geschäftsführerin über ein Büro in Ort ***3*** verfügt welches ihr als Hauptarbeitsplatz gedient hätte. Dementsprechend seien die durchgeführten Fahrten als Dienstreisen mit der Bf. verrechnet worden. Schriftliche Unterlagen, wonach das Büro in Ort ***3*** auch als Dienstort für die Geschäftsführungstätigkeit bei der Bf. vereinbart worden wäre, lagen nicht vor. Die GPLA habe nicht feststellen können ob im genannten Büro Tätigkeiten für die Bf. erfolgt seien. Seitens der Bf. wurde angegeben, dass diese Vorgangsweise traditionell so erfolgt sei und habe man darüber keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen.

Die der GPLA vorgelegten monatlichen Aufzeichnungen stellten sich als Excel-Listen dar, in denen Datum, Zielort (teilweise nur Abkürzungen), Reisedauer in Tagen und km-Anzahl angegeben waren. Ergänzend wurden im Laufe der Prüfung, gleiche Zeiträume betreffend, weitere Excel-Listen beigebracht, die zusätzlich Abfahrts- und Ankunftszeit sowie Anmerkungen enthielten. Die Listen enthielten weder Angaben über den Abfahrtsort (z.B. Büro in Ort ***3*** oder Wohnsitz der Geschäftsführerin) noch darüber ob Fahrten Wohnort/Arbeitsstätte, d.h. private Kilometer enthalten, gewesen seien. Es fehlten Angaben zur exakten Trennung der dienstlichen Kilometer. Die verzeichneten Fahrten betrafen neben Fahrten zum Sitz der Bf. auch Fahrten zu jenen Fremdfirmen für die die Geschäftsführerin ebenfalls tätig war. Mit welchem Fahrzeug die Fahrten durchgeführt worden waren, seien ebenfalls den Listen nicht zu entnehmen gewesen. Die steuerfreie Abrechnung der Kilomergelder erfolgte nur über die Bf.

Aufgrund der vorgelegten mangelhaften Aufzeichnungen und der fehlenden schriftlichen Nachweise zum Verrechnungsmodus sei eine Nachversteuerung eines Teils der jährlichen Kilomergelder durchzuführen gewesen. Die GPLA legte der Berechnung monatliche fünf Fahrten zum Sitz der Bf. sowie eine Fahrt zum Clubhotel in Kärnten zugrunde. Sonstige Dienstreisen, z.B. nach Wien und St. Pölten seien anerkannt worden.

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Anteiles sei jener Teil, der von der Bf. wegen Überschreitung der 30.000 km Grenze bereits bisher steuerpflichtig behandelt worden sei, entsprechend berücksichtigt worden. Die sich ergebenden Differenzen betreffend Kilomergelder, für die der Bezug zur Bf. nicht nachgewiesen worden war, seien als steuerpflichtig beurteilt worden und dementsprechend Lohnsteuer sowie DB und DZ nachverrechnet worden.

2010: Lohnsteuer – 4.029,90; DB – 362,69; DZ – 32,24

2011: Lohnsteuer – 4.029,90; DB – 362,69; DZ – 32,24.

Zu 2) Geschäftsführer GF – keine Anerkennung der Drittanstellung

GF war bei der Bf. seit September 2008 zum Geschäftsführer bestellt und übte diese Tätigkeit unentgeltlich aus.

Zwischen der Bf. und der Unternehmensberatung GmbH bestand seit März 2009 ein Auftragsverhältnis hinsichtlich der Beratung der Bf. bei strategischen Entscheidungen, Investitionen, Budgetierung und Controlling. Für die Unternehmensberatung wurde ein monatliches Management Fee sowie Kilometergeld in Rechnung gestellt. Die Unternehmensberatungs-GmbH stand zu 100% im Eigentum des GF. Sein Geschäftsführerbezug bei der Unternehmensberatungs-GmbH betrug jährlich 84.000 Euro.

Da die Unentgeltlichkeit der Geschäftsführungstätigkeit bei der Bf. nicht schriftlich vereinbart gewesen sei, die Beratungs GmbH über keine Angestellten verfügte und die Leistungen durch GF selbst erbracht worden seien, sei die Drittanstellung seitens der GPLA nicht anerkannt worden. Das Gesamtbild der Tätigkeit, die Übernahme einer fortlaufenden Geschäftsführung, habe nach der Beurteilung der GPLA ein Dienstverhältnis zur Bf. ergeben. Die Honorare seien daher in Einkünfte aus einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 1 EStG umqualifiziert worden. Deren Versteuerung sei so vorzunehmen gewesen, als ob der Geschäftsführer die Bezüge direkt von der Bf. erhalten hätte. Lohnsteuer sei nicht festgesetzt worden. DB und DZ seien in folgender Höhe festgesetzt worden.

2010: DB – 1.961,39; DZ – 174,35

2011: DB – 1.868,76; DZ – 166,11

2012: DB – 1.837,64; DZ – 163,35.

Zu 3) Qualifizierung der bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzte als Dienstnehmer

Die GPLA habe, wie im Bericht, der Niederschrift zur Schlussbesprechung und den Beilagen im Detail ausgeführt, festgestellt, dass die bisher auf Honorarbasis ausgeübte Tätigkeit der Ärzte bzw. der Psychologin (Dr.***1***, Dr.***2*** und Mag.***1***) als Tätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen gem. § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG 1988 zu beurteilen gewesen sei. Die GPLA kam nach Beurteilung der Ergebnisse von Niederschriften und Gesprächen mit der ärztlichen Leiterin sowie mit den Geschäftsführern der Bf. und aufgrund der vorgelegten Werkverträge und Arbeitszeitaufzeichnungen zum Schluss, dass, entgegen der bisherigen Vorgangsweise der Bf., keine Werkverträge, keine Zielschuldverhältnisse in Erfüllung eines oder mehrerer konkreter Aufträge vorgelegen seien. Die genannten Ärzte stellten ihre Arbeitskraft auf eine bestimmte oder unbestimmte zeitliche Dauer zur Verfügung, sodass Dauerschuldverhältnisse gegeben gewesen seien.

Für die Tätigkeiten der Ärzte Dr.***1***, und Dr.***2*** sowie der Psychologin Mag.***1*** seien die angeführten DB und DZ festzusetzen gewesen. Die Vorschreibung der Lohnsteuer entfiel, da bereits Einkommensteuer entrichtet worden sei.

Dr.***1***

2010: DB – 2.160,00; DZ – 192,00

2011: DB – 2.160,00; DZ – 192,00

2012: DB – 2.142,00, DZ – 190,40.

Dr.***2***

2011: DB – 539,69, DZ – 47,97

2012: DB – 582,59, DZ – 51,79.

Mag.***1***

2010: DB – 420,80, DZ – 37,40

2011: DB – 425,51, DZ – 37,82

2012: dB – 586,83, DZ – 52,16.

Das mit Schreiben vom **21.10.2013 eingebrachte Rechtsmittel** (vormals Berufung nunmehr Beschwerde) richtete sich gegen die zu den Jahren 2010 – 2012 ergangenen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 27.9.2013 und die daraus resultierenden Abgabennachforderungen samt Nebengebühren.

Es wurde die Aufhebung sämtlicher Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt und dies u.a. wie nachstehend angeführt, begründet. Zudem wurden die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Schriftsatz wurde eingangs festgehalten, dass im Bericht, auf den in den angefochtenen Bescheiden Bezug genommen wird, die Sachverhaltsfeststellungen fehlten bzw. nicht vollständig seien. Die Bescheidebegründung sei daher mangelhaft und stelle dies einen schwerwiegenden Verfahrensfehler dar.

In der Folge wurde zu den einzelnen Beschwerdepunkten ausgeführt.

Zu 1) Frage der Anerkennung von Aufwandsentschädigungen – km-Geld

Es werde bestritten, dass die Geschäftsführerin im Büro in Ort ***3*** keine Tätigkeiten für die Bf. ausgeführt habe. Der Prüfer hätte sich vor Ort überzeugen können, dass die Geschäftsführerin ihre Haupttätigkeit für die Bf. in diesem Büro erbracht habe und ein Dienstort vorgelegen sei. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass die Geschäftsführungstätigkeit für ein Gesundheitsresort in der Größe der Bf. nur an fünf Tagen im Monat hätte ausgeübt werden können. Dass die Geschäftsführerin ihre Tätigkeit für die Bf. in

Ort ***3*** ausgeübt habe, sei mit der Bf. vereinbart und dadurch dokumentiert gewesen, dass die Fahrten von Ort ***3*** zum Sitz der Bf. als Dienstreisen anerkannt und mit Kilometergeld abgegolten worden seien. Der Arbeitsplatz am Sitz der Bf. habe erst seit kurzem bestanden.

Zu den festgestellten Aufzeichnungsmängeln wurde ausgeführt, dass aus den Aufzeichnungen eindeutig hervorgehe an welchen Tagen, welche Strecke zu welchem Zweck zurückgelegt worden sei. Es sei nicht erforderlich genaue Zeitangaben zu machen oder ein vollständiges Fahrtenbuch zu führen. Es seien zwei Dienstorte vorgelegen und aufgrund der Länge der Strecke zum Sitz der Bf. sei auch für die Fahrten zu einer weiteren Arbeitsstätte von der Wohnung aus der Aufwandsersatz zugestanden. Die Kosten der Dienstreisen für andere Unternehmen seien an diese weiterverrechnet worden. Die Bf. habe die Geschäftsführerin auch dem Clubhotel als Geschäftsführerin zur Verfügung gestellt. Diese Tätigkeit sei nicht schriftlich, sondern nur mündlich vereinbart gewesen.

In einer Ergänzung zum Rechtsmittel brachte die Bf. vor, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen darüber gegeben habe, dass die Geschäftsführerin ihre Tätigkeiten für die verschiedenen Unternehmen überwiegend in Ort ***3*** ausüben sollte und könne. Dies sei mündlich vereinbart gewesen. Die Hauptarbeitsstätte Ort ***3*** habe sich auch aufgrund des dort befindlichen ständigen Wohnsitzes der Geschäftsführerin ergeben. An die Bf. habe von Seiten des Unternehmens Ort ***3*** keine Kostenverrechnung für das Büro stattgefunden. Die Geschäftsführerin habe über ihre Tätigkeiten für die einzelnen Unternehmen keine Aufzeichnungen im Detail geführt. Dies sei nicht erforderlich gewesen, da sich die Gesellschaften auf eine pauschale Abgeltung geeinigt hatten.

Zu 2) Dienstnehmereigenschaft Geschäftsführer GF

Die Feststellung hinsichtlich der Zurechnung der im Prüfungszeitraum an die Bf. verrechneten Vergütungen der Unternehmensberatung GmbH für die Tätigkeit des GF direkt an diesen im Sinne von Bezügen aus einem Dienstverhältnis werde bestritten.

GF sei seit 16.9.2008 zum Geschäftsführer bei der Bf. bestellt gewesen.

Es habe seit März 2009 ein Beratungsvertrag zwischen der Bf. und der Unternehmensberatung GmbH bestanden; nicht jedoch zwischen der Bf. und dem Geschäftsführer. Das Honorar, das die Bf. an die Unternehmensberatung-GmbH leistete, sei auf Basis von Beratungsleistungen im Umfang von zwei Manntagen pro Monat geschätzt und festgelegt worden. Der Beratungsauftrag hatte u.a. die Beratung und Begleitung der Überleitung der Bf. von einem Hotel mit Kur zu einer Sonderkrankenanstalt zum Inhalt.

Die Unternehmensberatung GmbH sei als Unternehmensberatungsgesellschaft nicht nur für die Bf. sondern für mehrere verschiedene Unternehmen tätig geworden. Sie habe über die Möglichkeit der Nutzung einer entsprechenden Infrastruktur verfügt und sei daher eigenes

Personal entbehrlich gewesen. GF habe als Geschäftsführer der Unternehmensberatung-GmbH Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen und seien für diese Einkünfte Einkommensteuer sowie DB, DZ und Kommunalsteuer abgeführt worden. Bei der GSVG habe eine Pflichtversicherung bestanden.

Es sei hinsichtlich der erfolgten Bestellung zum Geschäftsführer der Bf. ein Bestellungsakt und kein Anstellungsakt vorgelegen. Als Geschäftsführer sei er an der Bf. nicht beteiligt gewesen; er sei von dieser weder wirtschaftlich noch persönlich abhängig gewesen. Es habe für ihn kein Wettbewerbsverbot bestanden. Er habe weder über ein Büro bei der Bf. verfügt noch deren Betriebsmittel verwendet. Es seien keine sonstigen Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegeben gewesen. Er sei nicht befugt gewesen für die Bf. operative Handlungen vorzunehmen; die operative Geschäftsführung sei ausschließlich bei der Geschäftsführerin gelegen. Aufgrund der Beschränkung der Funktion sei die Bestellung zum Geschäftsführer ausdrücklich unentgeltlich erfolgt. Daraus folge, dass für diese Bestellung allein außersteuerliche Gründe vorgelegen seien.

Rechtlich relevant sei, dass der Geschäftsführer nicht unter der Leitung der Bf. tätig gewesen und nicht verpflichtet gewesen sei, den Weisungen der Generalversammlung zu folgen. Der Geschäftsführer sei ausdrücklich unentgeltlich bestellt und im Innenverhältnis nicht mit allen Befugnissen ausgestattet gewesen, über die ein klassischer Geschäftsführer ex lege verfüge.

Die GPLA habe ausgeführt, dass Einkünfte dann der Person des Geschäftsführers unmittelbar zuzurechnen seien, wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der materiell gewollte Leistungserbringer nicht die „zwischengeschaltete“ Gesellschaft, sondern die Person des überlassenen Geschäftsführers sei. Gerade dies sei hier nicht der Fall. Denn nicht GF als Geschäftsführer sei der gewollte Leistungserbringer gewesen, sondern sei dies die Beratungsgesellschaft in ihrer Beratungsfunktion gewesen.

Es habe der GPLA eine gesetzlich fundierte Handhabe gefehlt, um das von der Bf. an die Beratungsgesellschaft bezahlte Beraterhonorar in ein an Herrn GF zuzurechnendes Entgelt für ein Anstellungsverhältnis umzuqualifizieren. Es seien im Fall der Bf. weder Missbrauch noch Umgehungshandlungen vorgelegen.

Zu 3) Frage der Dienstverhältnisse von selbständigen Ärzten

Es werde bestritten, dass hinsichtlich der durch den Prüfer genannten Ärzte Dienstverhältnisse zur Bf. bestanden hätten. Der Prüfer habe dies mit der Aufnahme der Ärzte in den Dienstplan und der dadurch gegebenen Eingliederung in den Betrieb der Bf. sowie mit dem nicht genutzten Vertretungsrecht begründet.

Ein Dienstverhältnis sei dadurch definiert, dass der Dienstnehmer in einem Verhältnis der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit zu seinem Dienstgeber stehe. Laut OGH (8 ObA 55/07g) sei für einen Dienstvertrag die weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit

des Arbeitnehmers wesentlich. Dieser sei hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenem Verhalten dem Weisungsrecht des Arbeitgebers bzw. dessen Kontrolle unterlegen. Zum Vertretungsrecht stellte der OGH fest, dass es nicht darauf ankomme, dass dieses der Arzt tatsächlich nutze. Es sei ausreichend, wenn dies im Urlaub genutzt werde. Es müssten konkrete Anhaltspunkte vorliegen, um von einem „Scheinvertretungsrecht“ auszugehen.

Für den VwGH (vgl. 93/08/0162) sei der Umstand, dass sich die Ärzte grundsätzlich an Dienstpläne zu halten hatten, kein geeignetes Kriterium gewesen, um ein Dienstverhältnis zu begründen. Das Einhalten von Dienstplänen sei in einem Krankenhaus notwendig, um einen reibungslosen Ablauf zu gewährleisten. Auch die Verpflichtung zur Einhaltung der Krankenanstaltsordnung spreche nicht zwangsläufig gegen die Annahme von Werkverträgen. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass durch die Werkverträge eine Einbindung in den Krankenhausbetrieb erfolgen sollte, aber nur eine „bloß lockere Einbindung“ die nicht ausreiche, um ein Dienstverhältnis zu unterstellen.

Der Prüfer habe festgestellt, dass Dr.***1*** Mitspracherecht bei der Zeiteinteilung hatte und für den Fall seiner Verhinderung durch drei selbständige Ärzte vertreten werde. Im Werkvertrag sei ausdrücklich eine freie Zeiteinteilung vereinbart gewesen, die aber nur in Abstimmung mit dem Dienstplan durchgesetzt werden können. Es sei auch öfter vorgekommen, dass Dr.***1*** eigenständig Dienste verschoben habe. Seine Dienstverrichtung sei daher in den einzelnen Wochen sehr unterschiedlich. Der Prüfer habe nicht festgestellt, dass Dr.***1*** mittels Weisung durch die Bf. zu Leistungen verpflichtet worden wäre. Aus der regelmäßigen Verrichtung der Dienste könne keine ein Dienstverhältnis begründende Eingliederung abgeleitet werden. Dass Dr.***1*** über eine eigene Klappe am Sitz der Bf. verfügt habe, sei damit erklärbar, dass er dort eine Privatordination unterhalten habe und könne dies kein Argument für eine Eingliederung in den Betrieb der Bf. sein. Die Führung von Arbeitsaufzeichnungen sei auch für die Gewährleistung der Abrechnung der Leistungen von Werkvertragsnehmern erforderlich und sage nichts über den Grad der Eingliederung in den Betrieb aus. Die PVA schreibe vor, dass die Dienste von Ärzten entsprechend nachzuweisen seien, lasse jedoch zu, dass die Dienste auch im Werkvertrag erbracht werden.

Bei Dr.***2*** und Mag.***1*** sei die Situation anders. Dr.***2*** decke keine Zeiten ab, die der Versicherung nachzuweisen seien. Sie habe auch immer wieder kurzfristig Termine und Dienstzeiten abgesagt. Mag.***1*** habe selbst entscheiden können, wann sie ihre Dienste erbringe und sei teilweise nur sporadisch anwesend gewesen. Im Laufe der Prüfung habe der Prüfer mitgeteilt, dass die Ärzte als freie Dienstnehmer einzustufen seien, sei jedoch bei der Schlussbesprechung davon abgegangen.

Aus der Sicht der Bf. sei keiner der drei Ärzte so eng in den Betrieb eingegliedert gewesen oder seien die Leistungen in persönlicher Abhängigkeit erbracht worden, um daraus Dienstverhältnisse ableiten zu können.

Durch die Beurteilung bei der gegenständlichen GPLA werde auch der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Dr.***1*** und Mag.***1*** seien schon früher für die Bf. tätig gewesen. Eine für den Zeitraum 2005 bis 2009 durchgeführte GPLA habe deren Werkverträge anerkannt. Dadurch sei ein Treu- und Glaubensschutz bei der Bf. begründet worden und habe diese in der Folge ihre Rechtsverhältnisse danach gestaltet.

Der Beschwerde lagen drei Rechnungskopien der Bf. an CLGmbH betreffend die Jahre 2010, 2011 und 2012 bei. Darin waren für das jeweilige Jahr „Lt. Gesellschafterbeschluss“ anteilige Geschäftsführerkosten für die Geschäftsführerin sowie Kilometergeld und Taggeld verrechnet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 6.3.2014** wies die Behörde die Beschwerde in allen Punkten ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Zu 1) Aufwandsentschädigung, Kilometergeld für die Geschäftsführerin

Es habe keine schriftliche Vereinbarung darüber gegeben, dass Ort ***3*** der Dienstort für alle der Geschäftsführerin übertragenen Funktionen für die verschiedenen Unternehmen der sogenannten „Gruppe“ und auch der Bf. gewesen sei. Auch habe es keine Aufzeichnungen darüber gegeben ob und in welchem Umfang in Ort ***3*** Tätigkeiten für die Bf. und/oder die anderen Unternehmen erfolgt seien. Laut Reiserechnungen sei die Geschäftsführerin etwa fünfmal im Monat am Sitz der Bf. tätig gewesen und etwa zweimal im Clubhotel. Unstrittig seien Dienstreisen nach Wien, Baden oder St. Pölten gewesen. Die AP habe am Sitz der Bf., in Ort ***1***, festgestellt, dass die Geschäftsführerin über einen Arbeitsplatz verfügte und in der Gästeinformation der Bf. deren Erreichbarkeit unter einer eigenen Nebenstelle angeführt gewesen sei. Für die GPLA seien die Reiseaufzeichnungen mit Mängeln behaftet gewesen. Nur das Ziel der Reisen sei angegeben gewesen, jedoch nicht der Ausgangs- und Endpunkt der Reisen. Es sei daher davon auszugehen gewesen, dass bei den meist eintägigen Dienstreisen über weite Strecken nicht auch noch das Büro in Ort ***3*** besucht worden sei und somit Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte vorgelegen seien. Die Fahrten zum Clubhotel hätten zudem ein „fremdes“ Unternehmen betroffen, für das die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden sei. Da die Geschäftsführerin ihren Gehalt aufgrund des Dienstverhältnisses zur Bf. erhalten hatte, sei ein steuerfreier Ersatz des Kilometergeldes für Reisen zum Clubhotel nicht berechtigt.

Zu 2) Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers GF

Die Behörde hielt u.a. fest, dass die Drittanstellung nicht anzuerkennen sei und die Versteuerung so vorzunehmen sei, als hätte der Geschäftsführer die Beratungshonorare direkt von der Bf. erhalten. Die Zurechnungskriterien, wie z.B. ein eigener Geschäftsbetrieb und Mitarbeiter, seien bei der beratenden GmbH nicht vorgelegen. Es hätte nicht die Unternehmensberatungs-GmbH die Beratungsleistungen an die Bf. erbracht, sondern deren Geschäftsführer GF im Rahmen seiner Geschäftsführungsfunktion bei der Bf.. Die Honorare, die die Bf. an die Unternehmensberatungs-GmbH geleistet habe, seien daher steuerlich direkt dem

Geschäftsführer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 1 und 2 EStG zuzurechnen gewesen. Das Tätigwerden des Geschäftsführers GF als Unternehmensberater und Geschäftsführer bei anderen Betrieben in derselben Branche ändere nichts an dieser Einschätzung.

Zu 3) Qualifizierung von bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzten und einer Psychologin als Dienstnehmer

Die Behörde verwies auf das Organigramm der medizinischen Abteilung der Bf. Demnach obliege die ärztliche Leitung der Abteilung Gefäßerkrankungen Dr.***1***. Im Rahmen der AP habe die ärztliche Leiterin Dr. ***3*** angegeben, dass sie einen Dienstplan für die Ärzte erstelle und darin das Stammpersonal, u.a. Dr.***1***, Dr.***2***, Mag.***1***, eingeteilt werde. Die drei Genannten seien als Konsiliarärzte eingesetzt, aber auch für etwa nötige Erstuntersuchungen oder weiterführende Untersuchungen. Es werde auf die Terminwünsche der Ärzte eingegangen, z.B. werde der Dienstplan auf andere Dienste der Ärzte abgestimmt. Bei Ausfällen übernehme meist die ärztliche Leiterin selbst oder Vertretungsärzte, die auf Honorarbasis tätig würden. Die Einteilung der Vertretungen, die für Urlaubsvertretungen, Abdeckung von Spitzenzeiten, Samstagdienste, etc. herangezogen würden, liege im Verantwortungsbereich der ärztlichen Leiterin.

Bei einer Besprechung im Laufe der Prüfung am 2.9.2013 hätten die beiden Geschäftsführer der Bf. angegeben, dass die Dienstpläne der Ärzte für Auskünfte gegenüber der Pensionsversicherungsanstalt im Zusammenhang mit dem Leistungsprofil der Bf. ein wichtiger Punkt seien. Die Regelung der Tätigkeit der Konsiliarärzte mit Werkverträgen sei früher getroffen worden, jedenfalls vor der Zeit ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer der Bf. Dienstpläne und Arbeitsaufzeichnungen der Ärzte seien für den gesamten Prüfungszeitraum vorgelegen.

In der Folge enthielt die BVE eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung zu den drei in Rede stehenden Werkvertragsnehmern, zu den Werkverträgen, zu den Angaben auf der Web-Seite der Bf. sowie die Ergebnisse und Inhalte der durch die Behörde im Februar 2014 dazu aufgenommenen Niederschriften mit den betreffenden Personen.

Nach der dargelegten steuerlichen Würdigung der Tätigkeit der Konsiliarärzte und nach dem angeführten Gesamtbild der Tätigkeit hielt die Behörde an ihrem im Prüfungsverfahren getroffen Schluss fest, nämlich dass bei den Werkvertragsnehmern Dr.***1***, Dr.***2***, Mag.***1***, die Merkmale von Dienstverhältnissen überwiegend vorlägen.

Zum Vorwurf hinsichtlich der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben hielt die Behörde fest, dass dieser Grundsatz hier nicht anwendbar sei. Der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt stimme nicht mit den abgeschlossenen Werkverträgen überein. Die Werkverträge seien bereits vor der früheren GPLA abgeschlossen worden, sodass nicht von einer

Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse auf Basis einer Auskunft durch die Behörde gesprochen werden könne. Eine solche Auskunft sei nicht vorgelegen.

Mit **Schriftsatz vom 10.4.2014 wurde der Vorlageantrag** eingebracht. Es wurde die Entscheidung durch das Verwaltungsgericht gem. § 264 BAO durch den Senat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde dem BFG am 10. 6. 2014 vorgelegt.

Im Vorlagebericht nahm die Behörde nochmals zur Beschwerde und den einzelnen Beschwerdepunkten Stellung und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Vertretung der Bf. im Rechtsmittelverfahren brachte am **18.6.2020** beim BFG einen „**Ergänzender Schriftsatz** im Beschwerdeverfahren“ ein. Darin war u.a. in Ergänzung der Beschwerde und des Vorlageantrages wie folgt ausgeführt.

Zum Beratungsvertrag GF / Unternehmensberatung GmbH verwies die Bf. auf ein Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2014, Zl. 2011/15/0149.

Darin habe der VwGH entschieden, dass ein Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann, weil nach hL und Rsp die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden sei. Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft beschäftigt, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt und damit in einem Bestellungsverhältnis. Er steht aber auch in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft die ihn für die Geschäftsführungsfunktion an die andere Gesellschaft verleiht. Hier liege ein Beschäftigungsverhältnis vor, wofür der Geschäftsführer Bezüge aufgrund einer Entlohnungsvereinbarung erhält.

Zu unterscheiden sind davon jene Entgelte, die die verleihende Gesellschaft für die Gestellung des Geschäftsführers erhält. Wesentlich sei die Beantwortung der Frage, ob die Zwischenschaltung der gestellenden Kapitalgesellschaft aus außersteuerlichen Gründen erfolgte.

Im gegenständlichen Fall seien relevante außersteuerliche Gründe vorgelegen. Es sei Zielsetzung des GF gewesen, alle seine Tätigkeiten zentral über die Unternehmensberatung GmbH abzuwickeln. Dies insbesondere, da die Beratungstätigkeit im Vordergrund gestanden sei und nicht die Geschäftsführungstätigkeit. Die Vereinbarung zwischen der Bf. und der Unternehmensberatung GmbH habe klare Beratungsleistungen umfasst.

Für die Honorare, die die Unternehmensberatung GmbH an GF als ihren Geschäftsführer leistete, seien Lohnnebenkosten abgeführt worden und sei es zu keiner Umgehung einer Abgabepflicht gekommen. GF habe im Prüfungszeitraum Funktionen für weitere acht angeführte Rechtsträger ausgeführt, wobei seine Haupttätigkeit die Geschäftsführung der GmbH & CoKG gewesen sei.

Zum Thema Auszahlung Kilometergeld an die Geschäftsführerin verwies die Bf. nochmals darauf, dass der Hauptdienstort Ort ***3*** gewesen sei und in den Reisekostenabrechnungen ausschließlich „Dienstreisen“ erfasst gewesen seien. Eine Dienstreise könne auch vom Wohnort aus angetreten werden und sei steuerrechtlich anzuerkennen.

Zu den Vertragsverhältnissen mit den Ärzten wurde ergänzend ausgeführt.

Dr.***1*** habe als Facharzt die Fachbereichsleitung für Gefäßerkrankungen der Bf. innegehabt. Er sei nicht ärztlicher Leiter der Bf. gewesen und sei er für keine organisatorischen Agenden verantwortlich gewesen. Die Fachbereichsleitung bedingte, da Patienten in der Rehabilitation Phase II betreut wurden, keine laufende Anwesenheit und auch keine Mindestanwesenheit von Dr.***1***. Er habe in erster Linie die Aufgabe gehabt, die fachliche Aufsicht über Patienten und Unterstützung von MitarbeiterInnen bei fachlichen Fragestellungen wahrzunehmen. Er sei nicht an Dienstzeiten oder sonstige betriebliche Organisationsvorschriften gebunden gewesen. Seine Weisungsfreiheit sei ausdrücklich vereinbart gewesen.

Da unbestrittener Weise ein Dauerschuldverhältnis mit Dr.***1*** vorgelegen sei, scheide ein Werkvertrag aus zivilrechtlicher Sicht aus, ungeachtet der Bezeichnung des Vertrages. Folgende Argumente sprächen aber für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses und nicht für ein echtes Dienstverhältnis. Dr.***1*** habe in seiner Einvernahme ausdrücklich bestätigt, dass er bekannt gegeben habe, wann er Zeit habe und seien danach die Terminvereinbarungen hinsichtlich der Patienten erfolgt. Er habe nie an Dienstbesprechungen teilgenommen, sei nicht der Anstaltsordnung oder Vorschriften hinsichtlich des Umganges mit Patienten oder der Dienstkleidung unterlegen. Er musste keine Vorschriften über die Zeiterfassung beachten, habe keine Berichte erstatten müssen und hafte für Fehldiagnosen oder Behandlungsfehler persönlich.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung seien nicht nur die vertraglichen Abmachungen, sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgeblich. Für die Bf. sei die Tätigkeit des Dr.***1*** als Fachbereichsleiter zwar wichtig gewesen, aber er habe nicht zu jenem Personal gezählt, welches für die Bf. zur Erbringung der Leistungen benötigt worden sei. Die fachliche Aufsicht und die medizinische Befundung könne auch von einer außenstehenden Person wahrgenommen werden, die nicht in einem Dienstverhältnis beschäftigt sei. Eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei bei Dr.***1*** nicht zwingend vorgelegen. Dass er keinen organisatorischen und arbeitsbezogenen Weisungen unterlegen sei, sei für die Beurteilung, ob ein freies oder abhängiges Dienstverhältnis vorgelegen sei, entscheidend. Seine Tätigkeit sei nicht durch die Bf. kontrolliert worden und sei die Aufzeichnung der geleisteten Stunden in erster Linie für Zwecke der korrekten Abrechnung erfolgt.

Gleiches gelte auch für die anderen Ärztinnen. Deren niederschriftlichen Aussagen seien sehr ähnlich gewesen.

Unter Berücksichtigung der Vertragsinhalte und der Aussagen würden die Merkmale eines echten Dienstverhältnisses nicht überwiegen und liege daher hier kein echtes Dienstverhältnis mit den Ärzten vor.

Weitere Ergänzungen und Unterlagen wurden mit **Schriftsatz der Bf. vom 23.9.2020** beigebracht.

Es wurde dargelegt, dass die bei der Bf. tätigen Ärzte aufgrund ihrer Beschäftigung im freien Dienstverhältnis jeweils selbständige Tätigkeiten bei der Ärztekammer und der Sozialversicherung angemeldet hatten.

Dem Schreiben lagen bei - für Dr.***2*** eine Bestätigung der Ärztekammer (Meldung der ärztlichen Nebentätigkeit bei der Bf. ab 1.1.2011) sowie die Beitragsgrundlage der SVA für das Jahr 2011; für Dr.***1*** eine Bestätigung der Ärztekammer (Meldung Vertretungstätigkeit bei der Bf. ab 1.5.2004) und eine Bestätigung der SVS über die Versicherung nach dem FSVG ab 1.5.2004.

Die Ärzte hätten ihre Tätigkeit als freie Dienstnehmer selbstständig ausgeübt. Diese Tätigkeit habe die Zugehörigkeit zur Ärztekammer begründet und damit auch eine Pflichtversicherung nach dem FSVG. Daher läge bei den Ärzten kein freies Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG vor, da diese Tätigkeit gem. § 4 Abs. 4 lit. a) und lit. c) ASVG ausgenommen sei. § 42 Abs. 2 FLAG definiere Dienstnehmer, für die ein Dienstgeberbeitrag zu leisten sei, als Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stünden oder freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG seien. Ein freies Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, welches zu einer Verpflichtung zur Abfuhr des Dienstgeberbeitrags führe, liege nach der aktuellen Judikatur des VwGH (VwGH vom 26.01.2017, Ro 2016/15/0022) nur dann vor, wenn auch tatsächlich eine Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 4 ASVG bestehe und nicht, wenn ein Ausnahmetatbestand erfüllt werde. Der VwGH leite diese Schlussfolgerung daraus ab, dass (im entschiedenen Fall) das KommStG auf den gesamten Inhalt des § 4 Abs. 4 ASVG verweise und nicht nur auf den ersten Teil. Selbiges gelte daher auch für das FLAG bzw. WKG.

Nachdem im gegenständlichen Fall weder ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG noch ein freies Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG vorliege, da aufgrund der Erfüllung der oben dargestellten Ausnahmebestimmungen keine Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 4 ASVG bestehe, bestehe auch keine Verpflichtung zur Leistung von Dienstgeberbeiträgen.

Hinsichtlich der Verpflichtung zur Leistung des DZ verweise § 122 Abs. 8 WKG auf die Beitragsgrundlage des § 41 FLAG, sodass für den DZ dieselben Grundsätze wie für den Dienstgeberbeitrag gelten.

Für Mag.***1*** würden die gleichen Grundsätze gelten.

Mit **Beschluss des BFG vom 10.11.2020** wurden die beiden ergänzenden Schriftsätze vom 18.6. und 23.9.2020 samt Beilagen der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht.

Die **Stellungnahme der Behörde** langte am 10.12.2020 beim BFG ein und war darin u.a. ausgeführt.

Hinsichtlich des Punktes „Aberkennung Drittanstellung des Geschäftsführers“ verwies die Behörde auf die seitens des BFG und der Bf. angesprochene Judikatur des VwGH zur „Drittanstellung“ – VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

Zum Punkt „Vorliegen von Werkverträgen oder Dienstverhältnissen“ der beiden in Rede stehenden Ärzte sowie der Psychologin hielt die Behörde u.a. fest, dass bei Gesamtbetrachtung der Tätigkeiten die Merkmale eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG überwiegend vorlägen.

Nach Ansicht der Behörde würden in den angesprochenen Fällen Dauerschuldverhältnisse vorliegen, da die Untersuchung oder Behandlung eines Menschen nicht mit dem Herstellen eines Werkes (auch eines ideellen) vergleichbar sei.

Eine Weisungsgebundenheit bestehe in diesem Fall aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen der Sozialversicherungsträger und darauf aufbauend, auf der Kuranstaltsordnung. Es sei zwar nicht jede Unterordnung ausschlaggebend für eine Qualifizierung als Dienstnehmer, jedoch gelten in diesen Fällen höchste Standards in Punkto „Arbeitsausführung“, ebenso die zeitliche Koordination (begrenzter Aufenthalt der Patienten in der Kuranstalt und die vertragliche Verpflichtung, alle Untersuchungen auch in diesem Zeitraum durchzuführen) und auch die Unmöglichkeit, diese Untersuchungen außerhalb der Kuranstalt zu besorgen oder nachzuholen.

Die organisatorische Eingliederung sei gegeben gewesen, da sowohl Arbeitszeit, auch wenn diese nach den Wünschen der Ärzte einmalig vereinbart werde, Arbeitsort und Arbeitsmittel vorgegeben worden seien. Ohne Eingliederung wäre ein Aufrechterhalten des Kurbetriebes gar nicht möglich, da wie bereits oben erwähnt, die vorgeschriebenen Untersuchungen und Therapien nicht angeboten werden könnten.

Es fehlte das Unternehmerrisiko, da die Ärzte und das Fachpersonal keine Möglichkeit hatten, die „Aufträge“ abzulehnen. Gesetzlich vorgegebene Behandlungen und Untersuchungen (bspw. Eingangs- und Entlassungsuntersuchungen) hätten durchgeführt werden müssen. Es habe die Möglichkeit bestanden sich vertreten zu lassen, dies sei jedoch von Dr.***1*** nur zweimal in Anspruch genommen worden und von den beiden anderen Personen gar nicht.

Zu weiteren Abgrenzungsmerkmalen führte die Behörde u.a. aus, dass Arbeitsmittel ausschließlich (bis auf das Stethoskop) von der Bf. zur Verfügung gestellt worden seien. Der definierte Arbeitsort und die eindeutig definierte Arbeitszeit sowie die gleichbleibende Entlohnung sprächen für ein Dienstverhältnis. Die Dauer der „Werkverträge“ entspreche einem Dauerschuldverhältnis. Hilfskräfte würden ausschließlich von der Bf. gestellt und entlohnt. Diese würden daher nicht auf Namen und Rechnung des Arztes oder Fachpersonals tätig. Konkurrenzverbot herrsche keines vor. Eine Kontrolle betreffend Ort und Zeit liege vor, da sonst ein aufrechter Kurbetrieb nicht möglich wäre. Eine fachliche Kontrolle und Weisungsgebundenheit könne aufgrund der hohen Spezialisierung nur allgemein den organisatorischen Ablauf des Kurbetriebes betreffend erfolgen. Die Sozialversicherung sei im

Falle von Dr.***1*** durch die Höchstbeitragsgrenze bereits gedeckelt.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ergebe sich schon aus dem Begriff der ärztlichen Tätigkeit, dass diese frei von detaillierten Weisungen des Arbeitgebers abläuft (VwGH 31.05.1994, 93/08/0162) bzw. dass § 2 Abs. 2 ÄrzteG eindeutig zeige, dass die von Spitalsärzten "eigenverantwortliche" (also in fachlicher Hinsicht weisungsfreie) Ausführung der eigentlichen medizinischen Tätigkeit mit der Ausübung dieser Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 1151 ABGB und damit in einem Beschäftigungsverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG durchaus vereinbar ist (VwGH 3.9.1996, 93/08/0267).

Das Finanzamt vertrete, wie auch die GPLA, aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes, der sich aus den Aussagen der Ärztin und des Arztes sowie der Psychologin ergebe, die Ansicht, dass es sich bei den Personen um DienstnehmerInnen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handle. Der Sachverhalt sei anhand der steuerlichen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung und nicht anhand des ärztlichen Berufsrechts (Ärztegesetz) zu würdigen.

Mit weiterem **Schriftsatz der Bf. vom 19.1.2021** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 BAO zurückgezogen.

Zum Beschwerdepunkte betreffend die Beurteilung der Ärzte als Werkvertrags- oder Dienstnehmer wurde auf zwei Erkenntnisse des VwGH verwiesen.

Im Erkenntnis vom 31.5.1994, Zl. 93/08/0162 habe der VwGH ausgesprochen, dass Ärzte nicht zwingend in einem Dienstverhältnis zur Krankenanstalt stehen müssen, sondern, dass atypische Fälle durchaus denkbar sind. Im entschiedenen Fall lagen Werkverträge mit Ärzten vor. Der Inhalt der Werkverträge vermittelte eher das Gesamtbild einer die Annahme von echten Dienstverhältnissen ausschließenden, aber von den Vertragspartnern gewollten lockeren Einbindung in den Krankenhausbetrieb. Dass die Ärzte sich an die Anstaltsordnung zu halten hatten und auch in den Dienstplan aufgenommen worden seien, sei nicht ausschlaggebend gewesen für das Vorliegen eines echten Dienstverhältnisses.

In der zweiten angeführten Entscheidung des VwGH (18.12.2017, Zl. Ra2016/15/0079) wurde ausgeführt, dass *im dort verfahrensgegenständlichen Fall eine ein echtes Dienstverhältnis nach sich ziehende Eingliederung der Ärzte vorlag, da diesen vertraglich die ärztliche Leitung übertragen wurde, sie in den Visitenplan eingegliedert waren sowie Weisungsbefugnisse an das ärztliche Personal bestanden haben. Weiters oblag den betroffenen Ärzten die Leitung des ärztlichen Dienstes sowie die Verantwortung für die Einhaltung der Anstaltsordnung.*

Der gegenständliche Sachverhalt sei eher mit dem Sachverhalt des Erkenntnisses vom 31.5.1994 zu vergleichen. Die drei betreffenden Ärzte im gegenständlichen Fall, übten nicht die Funktion des ärztlichen Leiters aus; seien nicht für die Einhaltung der Anstaltsordnung verantwortlich gewesen; seien gegenüber dem Personal nicht weisungsbefugt gewesen; haben an Einschaun bzw. Überprüfungen nicht teilgenommen; seien bei Dienstbesprechungen nicht anwesend gewesen.

Die ärztliche Leiterin der Bf., Frau Dr. Leiterin, sei in einem echten Dienstverhältnis gestanden und sei für die genannten Aufgaben verantwortlich gewesen.

Die Entscheidung des VwGH vom 18.12.2017 sei daher für das gegenständliche Verfahren nicht einschlägig, da die wesentlichen Aspekte dieses Erkenntnisses nicht vorlägen.

Die Sitzung des Senates fand am 28. Mai 2021 statt. Über die Beratung und Abstimmung wurde eine Niederschrift aufgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin (idF Bf.), ein im Kur- und Reha-Bereich tätiger Gesundheitsbetrieb, hat ihren Sitz in Ort ***1***.

Die Geschäftsführerin der Bf. Frau GfIn (idF Geschäftsführerin) war auch bei den Anteilseignern der Bf. sowie weiteren zum Unternehmenskreis (der sogenannten „UKreis“) gehörigen Gesellschaften als Geschäftsführerin tätig. Als weiterer Geschäftsführer der Bf. war Herr GF bestellt.

Strittig waren im Prüfungszeitraum 2010 – 2012 die angeführten drei Feststellungen der GPLA:

- 1)** Nachversteuerung von Aufwandsentschädigungen, Kilometergeld, das die Bf. steuerfrei an die Geschäftsführerin ausbezahlt hatte;
- 2)** Aberkennung der Drittanstellung über die Unternehmensberatungs-GmbH, Qualifizierung des Geschäftsführers GF (idF Geschäftsführer) als Dienstnehmer der Bf.;
- 3)** Qualifizierung von bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzten als Dienstnehmer der Bf.

Der diesbezüglich maßgebliche Sachverhalt ergab sich aus den vorliegenden Akten der Behörde, dem Prüfungsbericht samt Beilagen, den Niederschriften mit den Ärzten sowie den beigebrachten Schriftsätzen der Parteien (siehe dazu auch in den Entscheidungsgründen).

Zu 1) 2010 und 2011 - Nachversteuerung des an die Geschäftsführerin der Bf. ausbezahlten Kilometergeldes – Festsetzung von Lohnsteuer, DB und DZ

Sachverhalt:

Die Geschäftsführerin der Bf. vertrat diese seit 2008 selbständig. Sie stand in einem Dienstverhältnis zur Bf.; ein schriftlicher Dienstvertrag lag darüber nicht vor.

Die Geschäftsführerin war im Prüfungszeitraum auch als Geschäftsführerin für weitere, zum Unternehmenskreis gehörende, Betriebe tätig. Es handelte sich dabei um die Unternehmen:

BWGmbH, CLGmbH, BeteiligungsgesmbH. Sie war jedoch nicht für die im Unternehmenskreis zum Heilbad gehörigen Betriebe als Geschäftsführerin tätig.

Die Bf. gab an, dass unabhängig vom Sitz der Bf. in Ort ***1***, die Geschäftsführerin ihre Tätigkeit hauptsächlich von einem Büro in Ort ***3*** ausübte. Es wurden, wie die Bf. gegenüber der GPLA und im weiteren Verfahren angab, keine Aufzeichnungen darüber geführt, welche Arbeiten in welchem Umfang von der Geschäftsführerin für die jeweiligen Unternehmen bzw. die Bf. im genannten Büro in Ort ***3*** geleistet wurden. Fest stand, dass sich der Wohnsitz der Geschäftsführerin in Ort ***2*** bzw. ein Nebenwohnsitz in Ort ***3*** befanden.

Es lag keine schriftliche Vereinbarung darüber vor, wonach das genannte Büro in Ort ***3*** als Dienstort für die Geschäftsführungstätigkeit bei der Bf. festgelegt worden war. Wie die GPLA festgestellt hatte, standen der Geschäftsführerin am Sitz der Bf. in Ort ***1*** Büroräumlichkeiten zur Verfügung und war sie im Telefonverzeichnis der Bf. erfasst. Die Bf. argumentierte, ohne dies näher auszuführen, dass eine mündliche Vereinbarung darüber bestanden hätte, dass das Büro in Ort ***3*** auch als Dienstort für die Geschäftsführung der Bf. gegolten hatte. Es seien somit zwei Dienstorte vorgelegen. Diese Vorgangsweise habe sich aus traditionellen Gründen, aber auch daraus ergeben, dass die Geschäftsführerin ihren Wohnsitz vor Ort hatte. Fahrten zwischen den beiden Orten behandelte die Bf. somit als Dienstreisen der Geschäftsführerin.

Im geprüften Zeitraum wurde an die Geschäftsführerin für verschiedene, bis November 2011 erfolgte, Fahrten Kilomergeld bis 30.000 km steuerfrei abgerechnet; darüber hinaus gehendes Kilomergeld wurde versteuert. Ab Dezember 2011 stand der Geschäftsführerin ein Firmen-PKW zur Verfügung.

Es handelte sich u.a. um Fahrten monatlich durchschnittlich fünfmal nach Ort ***1***, dem Sitz der Bf., die zum Teil auch mit Nächtigungen verbunden waren und zirka zweimal monatlich nach Kärnten zu einem anderen zum Unternehmenskreis gehörigen Unternehmen, dem Clubhotel. Die Geschäftsführerin der Bf. war laut Firmenbuch auch Geschäftsführerin dieses Clubhotels in Kärnten. Für die Argumente der Bf., dass es eine mündliche Vereinbarung gegeben habe, wonach die Bf. ihre Geschäftsführerin dem Clubhotel für die Geschäftsführung zur Verfügung gestellt habe und daher Dienstreisen im Auftrag der Bf. vorgelegen wären, gab es keinerlei Nachweise.

Die der GPLA vorgelegten, monatlichen Aufzeichnungen, als „Reiseabrechnung“ bezeichnet, stellten sich als einfache Excel-Listen/Tabellen dar. Die der GPLA zuerst vorgelegten Listen enthielten vier Spalten mit den Angaben Datum, Ort (u.a. abgekürzt BS, LK), Tage (Anzahl) und Kilometer (Summe). Die die gleichen Zeiträume betreffenden, der GPLA im Verlauf der Prüfung später vorgelegten, Listen enthielten zusätzlich noch drei Spalten mit der Angabe Abfahrt (Uhrzeit), Ankunft und Anmerkungen. Keine der Listen enthielt Angaben über das Fahrzeug,

das verwendet wurde, über die Ausgangspunkte, die Abfahrtsorte der Fahrten, über Anfangs- und Endkilometerstand bzw. Anzahl privat gefahrener Kilometer.

Der dargestellte Sachverhalt war wie folgt zu beurteilen:

§ 26 Z 4 EStG 1988 in der (ab 2008 geltenden) Fassung der RK-Novelle 2007, BGBl I 2007/45, lautet folgt:

"Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nicht:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz)."

Für das Vorliegen einer Dienstreise ist es erforderlich, dass der Arbeitnehmer seinen Dienstort verlässt. Im gegenständlichen Fall stellte sich für das Gericht die Frage wo der Dienstort der Geschäftsführerin gelegen war. Da die Bf. den Kurbetrieb und Sitz in Ort ***1*** hatte, war somit dort der Dienstort anzusiedeln. Zum Büro in Ort ***3***, das von der Geschäftsführerin auch für die Bf. genutzt worden sein sollte, lagen keine schriftlichen Nachweise und Vereinbarungen vor, um auf einen Dienstort, eine Arbeitsstätte, der Bf. schließen zu können. Die Reiseaufzeichnungen enthielten keine Angaben darüber von wo die Fahrten angetreten wurden. Aufgrund der Entfernung und der frühen Abfahrtszeit war in freier Beweiswürdigung mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Fahrten der Geschäftsführerin der Bf. von deren Wohnsitz aus erfolgten. Der Wohnsitz der Geschäftsführerin war nicht als Dienstort zu beurteilen, sodass es sich bei den Fahrten zum Sitz der Bf. nach Ort ***1*** um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gehandelt hatte. Dementsprechend lagen keine Dienstreisen vor. Solche Fahrten wären als privat zur beurteilen und wären diese bei Erfüllung der Voraussetzungen durch den Verkehrsabsetzbetrag oder ggf. durch das Pendlerpauschale abgegolten.

Da auch keine Nachweise zu einer Vereinbarung zwischen der Bf. und dem Clubhotel in Kärnten über eine Überlassung der Geschäftsführerin der Bf. an das Clubhotel vorlagen, war auch hier nicht von Dienstreisen für die Bf. auszugehen.

Eine Abgeltung der Fahrtkosten nach Kärnten mittels steuerfreiem Kilometergeld war somit schon mangels Vorliegens von Dienstreisen nicht steuerfrei.

Doch selbst unter der Annahme, dass das Büro in Ort ***3*** einen Dienstort der Bf. darstellte, war eine steuerfreie Auszahlung des Kilometergeldes für die angeführten Fahrten

nicht gerechtfertigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sowie der herrschenden Lehre darf ein Arbeitgeber Reisekosten, die er seinen Arbeitnehmern erstattet, im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens nur unter der Voraussetzung als nicht steuerbar behandeln, als entsprechende Nachweise vorliegen.

Die Richtigkeit der vom Arbeitgeber vorgenommenen Beurteilung muss jederzeit für die Abgabenbehörde leicht nachprüfbar und vor allem aus Lohnaufzeichnungen, Geschäftsbüchern oder sonstigen Unterlagen ersichtlich sein. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen eine Dienstreise vorliegt. Die erhöhte Nachweispflicht und das Erfordernis der leichten Überprüfbarkeit resultiert insbesondere daraus, dass § 26 EStG 1988 die Nichtsteuerbarkeit von Arbeitgeberzahlungen normiert, die ohne diese Bestimmung als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln wären.

Zur Geltendmachung des Kilometergeldes ist grundsätzlich ein Fahrtenbuch zu führen. Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, ist dieses fortlaufend und übersichtlich zu führen und hat die Angabe der zurückgelegten Wegstrecke (Angabe der Anfangs- und Endkilometerstände), das Datum, die Angabe des Fahrzeuges, den dienstlichen Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar anzugeben und die Abgrenzung zu privat gefahrenen Kilometern zu enthalten.

Die vorgelegten Listen „Reiseabrechnungen“ der Bf. entsprachen diesen Anforderungen nicht. Die Angaben darin beschränkten sich auf die im Sachverhalt angeführten Angaben. Nur teilweise war der Zweck der Fahrten leicht bzw. überhaupt erkennbar. Ausgangspunkte bzw. Endpunkte der Fahrten waren nicht enthalten, sodass eine Abgrenzung zu möglichen privaten Fahrten nicht möglich war. Bei den Listen handelte es sich um einzelne Blätter, Excel-Tabellen, die leicht veränderbar und austauschbar waren und sich nicht als fortlaufende und geschlossene Aufzeichnungen darstellten. Die Veränderbarkeit bestätigte sich auch, als der GPLA für gleiche Zeiträume unterschiedliche Abrechnungslisten, mit unterschiedlichen Spalten, vorgelegt wurden.

Die in den Listen angegebenen Kilometer (z.B. 225 km BS) waren nicht überprüfbar, da eben der Ausgangs- und Endpunkt der Fahrt fehlte. Geht man davon aus, dass Ort ***1*** gemeint war, ergaben je nach gewähltem Abfahrtsort die Abfragen im Routenplaner Differenzen zu den Angaben in den Listen von bis zu 15 km je Strecke.

Insgesamt war daher festzustellen, dass für den Prüfungszeitraum keine ordnungsgemäße Aufzeichnung, kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorlag, welches hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der aufgezeichneten Fahrten bieten hätte können.

Aufgrund der dargestellten Mängel und der lückenhaften Führung der Aufzeichnungen, war die Steuerfreiheit des bisher steuerfrei ausbezahlten Kilometergeldes nicht anzuerkennen.

In freier Beweiswürdigung erfolgte die Anerkennung des verrechneten Kilometergeldes für Fahrten nach Wien, St. Pölten, etc. als steuerfrei.

Die Nachversteuerung des ausbezahlten Kilometergeldes erfolgte auf Basis von monatlich fünf

Fahrten nach Ort ***1*** und zwei Fahrten zum Clubhotel in Kärnten. Dabei wurde berücksichtigt, dass jener Teil, der die 30.000 km Grenze überschritten hatte, bereits durch die Bf. versteuert worden war. Die diesbezüglichen Berechnungen waren der Bf. im Rahmen der Schlussbesprechung am 11.9.2013 übergeben worden.

Das Gericht kam zum Schluss, dass die Nachversteuerung des Kilometergeldes und Festsetzung der Lohnsteuer, des DB und DZ sowie der Säumniszuschläge für die Zeiträume 2010 und 2011 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durch die Behörde zu Recht erfolgt war.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Zu 2) 2010 bis 2012 - Aberkennung der Drittanstellung in Zusammenhang mit der Unternehmensberatung GmbH, Qualifizierung des Geschäftsführers GF (idF Geschäftsführer) als Dienstnehmer der Bf.

Sachverhalt:

Aufgrund der dem Gericht vorliegenden Unterlagen, den Auskünften und Angaben der Bf. in den Schriftsätzen und gegenüber der GPLA ergab sich folgendes Bild.

GF war durch Gesellschafterbeschluss der Bf. seit 16.9.2008 zum Geschäftsführer der Bf. bestellt. Die Tätigkeit wurde von ihm unentgeltlich ausgeführt. Er war nicht an der Bf. beteiligt. Es bestand keine wirtschaftliche oder persönliche Abhängigkeit zur Bf. Er nutzte weder Betriebsmittel, noch ein Büro bei der Bf. und es bestand kein Wettbewerbsverbot für ihn. Der Geschäftsführer war im Innenverhältnis nicht befugt für die Bf. operativ tätig zu werden. Diese Aufgabe wurde von der Geschäftsführerin wahrgenommen.

GF war im Prüfungszeitraum für acht weitere, zum Unternehmenskreis gehörige, Gesellschaften als Geschäftsführer tätig. Seine Haupttätigkeit übte er für die GmbH & CoKG aus.

GF war auch Geschäftsführer und Gesellschafter der Unternehmensberatung GmbH. Er bezog bei dieser ein Geschäftsführungshonorar iHv Euro 84.000 jährlich, welches der Einkommensteuer unterzogen wurde und wofür entsprechend Lohnnebenkosten abgeführt wurden. Ebenso bestand eine Pflichtversicherung bei der GSVG. Die Unternehmensberatungs GmbH war für verschiedene Unternehmen in der Beratung tätig. Sie verfügte im Rahmen einer Bürogemeinschaft über die erforderliche Infrastruktur.

Wie die Bf. im Verfahren vorbrachte, bestand zwischen der Bf. und der Unternehmensberatungs GmbH ein im März 2009 geschlossener Beratungsvertrag. Das Auftragsverhältnis umfasste die Beratung der Bf. bei strategischen Entscheidungen, bei Investitionen, bei Budgetierung und Controlling, bei der Überleitung der Bf. von einem Hotel mit Kur zu einer Sonderkrankenanstalt. Für die Beratungsleistung wurde ein monatliches „Management Fee“ auf Basis von zwei Mann-Tagen pro Monat iHv Euro 2.700 netto an die Bf.

verrechnet. Im Rahmen der GPLA wurden keine Beanstandungen dahingehend erhoben, dass die Beratungsleistung nicht erbracht worden wären. Die GPLA beanstandete jedoch die Zwischenschaltung der Unternehmensberatung GmbH.

Die GPLA kam bei Beurteilung der unentgeltlich ausgeübten Funktion des Geschäftsführers bei der Bf. im Zusammenhang mit dem angeführten Beratungsvertrag zum Schluss, dass der Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 zur Bf. gestanden wäre. Die seitens der Bf. geleisteten Beratungshonorare wären als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu beurteilen und zu versteuern. Die GPLA vertrat die Ansicht, dass die Beratungsleistungen nicht von der Unternehmensberatung GmbH erbracht worden seien. Aufgrund des fehlenden Personals und des fehlenden Geschäftsbetriebs bei der Unternehmensberatungs GmbH sei davon auszugehen, dass die Beratungsleistungen durch GF im Rahmen seiner Funktion als Geschäftsführer bei der Bf. erbracht worden seien und die Honorare ihm daher direkt als Gehalt zuzurechnen seien.

Der Sachverhalt war unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH, Erkenntnis VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149, wie folgt zu beurteilen:

Wie der VwGH darlegte, kann der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von dieser Gesellschaft angestellt werden, sondern auch von einem Dritten. Nach hL und Rechtsprechung ist die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden. Wird der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft bei einer anderen Kapitalgesellschaft eingesetzt, steht er in einer Rechtsbeziehung zu jener Gesellschaft, deren Geschäfte er führt und es liegt ein Bestellungsverhältnis vor. Dazu steht er in einer Rechtsbeziehung, in einem Anstellungsverhältnis, zu jener Gesellschaft bei der er angestellt ist und die ihn für die Geschäftsführungsfunktion an die andere Gesellschaft verleiht. Wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, liegen zum einen Bezüge aus dem Anstellungsverhältnis vor. Zum anderen sind die Entgelte oder Honorare, die für die Gestellung des Geschäftsführers verrechnet werden, der verleihenden Gesellschaft als Leistungsentgelte zuzurechnen. Da in der steuerlichen Betrachtung die Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre maßgeblich ist, gilt dies auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist. Dies würde nicht gelten, wenn die Zwischenschaltung der Gesellschaft nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben erfolgte. Der VwGH hat dargelegt, dass eine direkte Zurechnung an den Geschäftsführer nur dann möglich ist, wenn der Fall des Vorliegens von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes gegeben ist. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht von der Behörde nachzuweisen.

Die GPLA ging von einer sogenannten Drittanstellung aus und stützte die Aberkennung auf die fehlende Schriftlichkeit zur unentgeltlichen Bestellung des GF als Geschäftsführers bei der Bf. sowie darauf, dass die Unternehmensberatung GmbH über keine Angestellten verfügt habe

und die Leistungen durch GF selbst erbracht worden seien. Die Tätigkeit des GF sei folglich in ihrer Gesamtheit als Dienstverhältnis zur Bf. zu beurteilen. Die an die Unternehmensberatungs GmbH geleisteten Zahlungen der Bf. stellten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 47 Abs. 1 EStG dar und seien bei der Bf. zu besteuern.

Wie das Gericht feststellte, lagen unabhängig voneinander bestehende Vertragsverhältnisse vor. Die gesellschaftsrechtlichen Bestellungen des GF, im Februar 2008 als Geschäftsführer bei der Unternehmensberatungs GmbH und unabhängig davon im September 2008 bei der Bf. sowie die im März 2009 geschlossene Vereinbarung zwischen den beiden Kapitalgesellschaften über die Beratungsleistungen. Diese waren somit getrennt im Hinblick auf die Gesellschafts- und die Geschäftsführersphäre zu beurteilen.

Das Gericht stellte fest, dass die in Rede stehende Unternehmensberatung GmbH bereits im Februar 2008 gegründet worden war und GF als Geschäftsführer eingesetzt war. Erst ab Dezember 2008 war er alleiniger Gesellschafter. Er bezog ein Geschäftsführungshonorar iHv jährlich Euro 84.000,00, welches der Einkommensteuer unterzogen wurde und wofür die Gesellschaft DB und DZ abführte. Wie im Verfahren glaubwürdig vorgebracht wurde, war diese GmbH im Unternehmensberatungsbereich für verschiedene Unternehmen tätig und verfügte über die Möglichkeit der Nutzung der nötigen Infrastruktur auf Basis einer Bürogemeinschaft mit einer anderen Gesellschaft; eigenes Personal war dadurch nicht erforderlich.

GF war durch Beschluss der Gesellschafter der Bf. im September 2008 zum Geschäftsführer der Bf. bestellt worden. Seine Befugnisse waren im Innenverhältnis durch die Bf. insofern eingeschränkt als die operative Geschäftsführung der Bf. bei der Geschäftsführerin, Frau Gfln, lag. Seine Geschäftsführungstätigkeit war deshalb auch unentgeltlich vereinbart. Es lagen keine Anhaltspunkte vor, dass dieser Bestellung bei der Bf. eine Überlassung seiner Person durch die Unternehmensberatung GmbH zugrunde lag. Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Vorgangsweise wurden darin durch das Gericht nicht erblickt.

Der in Rede stehende Beratungsvertrag zwischen der Unternehmensberatung GmbH und der Bf. wurde erst im März 2009 abgeschlossen. Eine Überlassung des Gesellschafter-Geschäftsführer der Unternehmensberatungs-GmbH als Geschäftsführer der Bf. stand nicht im Vordergrund der Vereinbarung. Es wurde ein monatliches „Management Fee“ iHv Euro 2.700 netto, auf Basis von zwei Mann-Tagen für konkrete Beratungsleistungen an die Bf. im Zusammenhang mit Umstrukturierungen bei der Bf. vereinbart und mittels Honorarnoten verrechnet. Der Fokus der vertraglichen Vereinbarung war auf die Beratungsleistung für die Bf. gerichtet. Die Tätigkeit erfolgte auf Basis des zwischen den beiden Kapitalgesellschaften bestehenden Beratungsvertrages. Beanstandungen der Behörde hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der verrechneten Management Fees durch die Unternehmensberatungs-GmbH oder Beanstandungen hinsichtlich nicht erbrachter Beratungsleistungen lagen nicht vor.

Feststellungen zu vorliegenden Missbrauchshandlungen oder einer Missbrauchsabsicht wurden von der Behörde nicht getroffen.

In ihrer Stellungnahme vom 10. Dezember 2020 zum Beschluss des BFG vom 10. November 2020 verwies die Behörde in diesem Punkt auf die diesbezügliche VwGH-Rechtsprechung vom 4.9.2014.

Zusammenfassend war durch das Gericht festzustellen, dass GF als Geschäftsführer der Bf. auf gesellschaftsrechtlicher Basis unentgeltlich bestellt worden war. Unabhängig davon bestand der genannte Beratungsvertrag und war GF hinsichtlich der daraus folgenden Tätigkeit gegenüber der Bf. weder weisungsgebunden noch lag eine Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus vor. Er war von der Bf. weder wirtschaftlich abhängig, noch nutzte er Büro oder Betriebsmittel der Bf. und es lag keine Bindung hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort vor.

GF war als Person auch für weitere Unternehmen als Geschäftsführer bzw. Prokurist tätig gewesen und war in diesem Zusammenhang bei der GSVG pflichtversichert.

Der Senat kam in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass infolge der unabhängig voneinander bestehenden vertraglichen Vereinbarungen, von keiner missbräuchlichen Zwischenschaltung der Unternehmensberatungs-GmbH zum Zwecke der Umgehung von Abgaben vorlag.

Die nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlichen Kriterien, die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers lagen ebenfalls bei GF nicht vor.

GF stand somit hinsichtlich der Erbringung der Beratungsleistungen auch in keinem Dienstverhältnis zur Bf.

Die an die Unternehmensberatung GmbH geleisteten Honorare waren daher durch die Behörde zu Unrecht als Bezüge aus einem Dienstverhältnis beurteilt worden.

Die Festsetzung von DB und DZ war durch die Behörde für die geprüften Jahre nicht zu Recht erfolgt.

Der Beschwerde war in diesem Punkt stattzugeben. Die Bescheide waren dementsprechend abzuändern.

Zu 3) 2010 – 2012 - Qualifizierung von bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzten als Dienstnehmer der Bf.

Die Leitung des Kurbetriebes der Bf. erfolgte durch die in einem Dienstverhältnis stehende ärztliche Leiterin, Frau Dr. ***3***, welche auch Medizinische Leiterin des Bereichs Stütz- und Bewegungsapparat war.

Im Prüfungszeitraum waren für die Bf. neben anderem ärztlichen Personal auch die Ärzte Dr.***1*** und Dr.***2*** sowie die Psychologin Mag.***1*** auf Basis von Werkverträgen gegen Verrechnung von Honoraren tätig und zählten zum Stammpersonal.

Strittig war die Feststellung der GPLA, dass diese drei Genannten ihre Leistungen nicht im Rahmen von Werkverträgen erbrachten, sondern in einem Dienstverhältnis zur Bf. standen und dementsprechend DB und DZ festzusetzen waren.

Als unstrittig wurde auch durch die Bf. angesehen, dass Dauerschuldverhältnisse vorlagen, begründete dies jedoch mit dem Vorliegen von freien Dienstverhältnissen und nicht mit Dienstverhältnissen gem. § 47 Abs. 2 EStG.

Gemäß **§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG)** haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

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 ein Dauerschuldverhältnis dar.

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.

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).

Nur wenn aufgrund der beiden definierten Kriterien, der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit möglich ist, 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.

Der hier maßgebliche **Sachverhalt** ergab sich für das Gericht aus den vorliegenden Akten und Unterlagen der Behörde, dem Prüfungsbericht samt Beilagen, den Niederschriften mit den betroffenen Ärzten sowie den Schriftsätzen der Parteien (auf die Entscheidungsgründe wird verwiesen).

Das Gericht stellte zur Tätigkeit der betreffenden Personen u.a. allgemein fest:

Die Tätigkeit des Stammpersonals der Bf., inklusive der drei Genannten, erfolgte auf Basis der durch die Leiterin erstellten Dienstpläne stets vor Ort im Betrieb der Bf. Nach Möglichkeit wurde bei der Erstellung der Dienstpläne auf die Bedürfnisse der Ärzte Rücksicht genommen. Eine Änderung des Plans sei grundsätzlich möglich gewesen. Verhinderungen mussten bekanntgegeben werden um u.a. Patienten zu informieren und den betrieblichen Ablauf sicherzustellen. Wenn ein Dienst nicht wahrgenommen werden konnte, wurden die Termine meist verschoben oder, in, im Prüfungszeitraum seltenen, dringenden Fällen durch einen Vertreter wahrgenommen. Vertretungsärzte konnten jedoch keine Erstuntersuchungen übernehmen. Das Personal hatte nach der Kuranstaltsordnung iSe Dienstanweisung und den Vorschriften des Landes und der Sozialversicherungsträger vorzugehen, um insbesondere einen reibungslosen Ablauf des Kurbetriebs und die Qualität der Leistungen sicherzustellen. Über die geleisteten Stunden des ärztlichen Personals, inklusive der beiden genannten Ärzte, wurden monatliche Arbeitsaufzeichnungen, über u.a. Soll-, Ist- sowie Abwesenheitszeiten, geführt. Als Basis für diese Aufzeichnungen dienten für die Genannten die von ihnen selbst in vorhandenen Stehkalendern erfassten geleisteten Stunden. Die Aufzeichnungen wurden auch von den Sozialversicherungsträgern zum Nachweis der qualitativen Betreuung der Patienten gefordert.

Die Ein- bzw. Zuteilung der Patienten an die drei Genannten erfolgte mittels jeweiligen (Tages)-Listen durch die Bf., durch deren Patientenverwaltung. Die Ergebnisse der Untersuchungen und Visitationen wurden von den Genannten in das Computersystem der Bf. eingetragen. Damit waren diese auch für die anderen Ärzte der Bf. verfügbar. Sollten Ergebnisse diktiert worden sein, wurden sie im Nachhinein von der Sekretärin in das System eingegeben. Die für die Tätigkeit und Untersuchungen erforderlichen Arbeitsmittel, Geräte und Räumlichkeiten stellte die Bf. zur Verfügung.

zu den einzelnen Personen war noch wie folgt festzustellen:

Zu Dr.***1***:

Nach dem Organigramm und auch im Außenauftritt der Bf. (Homepage, Infoblätter, Fachzeitschriftinformationen) war Dr.***1*** als Medizinischer bzw Ärztlicher Leiter des Bereichs Gefäßerkrankungen der Bf. genannt.

Gegenstand des mit der Bf. geschlossenen „Werkvertrages“ war die Leitung der Abteilung für Gefäßerkrankungen und Übernahme der fachlichen Aufsicht über die Patienten und Mitarbeiter der Bf. Die Kuranstaltsordnung war als Teil des Werkvertrages zu akzeptieren. Seine leitende Funktion war laut Vertrag der Bezirkshauptmannschaft zu melden. Vereinbart

war eine zweimalige Visite pro Woche im Ausmaß von je fünf Stunden nach Absprache mit der Direktion der Bf. Dr.***1*** führte auch Eingangs-, Zwischen und Abschlussuntersuchungen durch. Es war im Vertrag angeführt, dass er in der Ausübung seiner Tätigkeit zeitlich und örtlich ungebunden war und dass die Möglichkeit seiner Vertretung bestand. Für die Routinetätigkeiten an der Abteilung wurden ihm von der Bf. Mitarbeiter zur Verfügung gestellt. Als Honorar für seine Leistungen wurde ein monatlich fixes Honorar von Euro 4.000,00 festgelegt. Der Vertrag war grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Kündigungsfrist betrug für beide Seiten jeweils drei Monate.

Nach seinen eigenen Angaben, den Angaben der Leiterin und wie aus den Dienstplänen und Aufzeichnungen ersichtlich war, war Dr.***1*** üblicherweise am Montag und Mittwoch, jeweils nachmittags, bei der Bf. tätig. Die Patienten, die er an den jeweiligen Tagen zu betreuen hatte, waren in Listen erfasst und wurden ihm durch die Bf. zugeteilt, die auch in Kontakt mit den Patienten stand. Die Visitationen wurden nur vor Ort, im Betrieb der Bf. durchgeführt. Es standen ihm dafür Räumlichkeiten der Bf., die Untersuchungsgeräte sowie für die Erfassung der Ergebnisse das Computersystem der Bf. zur Verfügung. Dr.***1*** führte auch Schulungen der Mitarbeiter der Bf. durch und dokumentierte deren Teilnahme. Er überwachte die Einhaltung der medizinischen Richtlinien durch das Personal und kontrollierte die Einhaltung der Anweisungen bei nächstfolgenden Visiten. Nur im Jahr 2010 kam es nachweislich zweimal zu Vertretungen, sonst wurden die Leistungen von ihm selbst erbracht.

Das vereinbarte monatliche Fixgehalt wurde im Prüfungszeitraum ohne Anpassung an etwaige Nichtleistungszeiten (Minussalden lt. Aufzeichnungen) gleichbleibend ausbezahlt. Die Tätigkeit bei der Bf. hatte Dr.***1*** der Ärztekammer sowie der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen gemeldet.

Zu Dr.***2***:

Gegenstand des mit 1.Jänner 2011 geschlossenen Werkvertrages mit der Bf. war die Tätigkeit als Konsiliarärztin für die Indikation „Stütz- Bewegungsapparat“ und physikalische Medizin und Rehabilitation. Laut Vertrag übernahm die Ärztin die fachliche Aufsicht über die Patienten und Mitarbeiter der Abteilung der Bf. unter Akzeptanz der Kuranstaltsordnung. Vereinbart wurde eine einmalige Visite pro Woche im Ausmaß von mindestens drei Stunden und max. fünf Stunden nach Terminabsprache mit der ärztlichen Leiterin der Bf. Die Ärztin war laut Vertrag in der Ausübung ihrer Tätigkeit zeitlich ungebunden; eine Vertretungsmöglichkeit bestand grundsätzlich. Für Routinetätigkeiten stellte die Bf. Mitarbeiter zur Verfügung. Die Mitarbeiterorganisation und Patientenbetreuung erfolgte durch die Leitung der Bf. Als Honorar wurde ein monatlich im Nachhinein auszuzahlendes Stundenhonorar für erbrachte Leistungen vereinbart. Der Werkvertrag wurde grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ein Probemonat war vereinbart. Die Kündigungsfrist betrug für beide Seiten jeweils drei Monate. Die Ärztin war üblicherweise an Dienstagen bei der Bf. tätig und betreute die ihr zugewiesenen Patienten. Eine Ordinationshilfe der Bf. kümmerte sich um den organisatorischen Ablauf der Termine. Es wurden die Räumlichkeiten und Arbeitsmittel der Bf. benutzt. Die Behandlungen

und Ergebnisse wurden von der Ärztin selbst in das Dokumentationssystem der Bf. eingetragen. Die Anwesenheitszeiten schwankten und wurden nach Stunden am Monatsende abgerechnet. Die Aufzeichnungen erfolgten vor Ort in einem Tischkalender. Bei Dienstverhinderungen wurde die Leiterin verständigt, es kam jedoch zu keinen Vertretungen. Entgegen der Vereinbarung im Werkvertrag, wurden keine Weisungen an die Mitarbeiter der Abteilung erteilt, sondern fand lediglich eine fachlich beratende Tätigkeit statt. Die Überwachung der Umsetzung ihrer Empfehlungen lag nicht in ihrem Aufgabenbereich. In Zusammenarbeit mit den Mitarbeitern der Bf. arbeitete die Ärztin Elektrotherapiestandards aus. Die Tätigkeit bei der Bf. hatte Dr.***2*** sowohl der Ärztekammer als auch der Sozialversicherung gemeldet.

Zu Mag.***1***:

Die Psychologin war seit 2008 für die Bf. tätig. Eine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit lag nicht vor. Nach ihren Angaben gegenüber der GPLA betreute sie die ihr mittels einer Liste durch die Bf. zugewiesenen Patienten in den Räumlichkeiten der Bf. Berichte und Befunde zur psychologischen Betreuung wurden von ihr im Computersystem der Bf. eingetragen. Diese dienten der Information der Ärzte der Bf. Es wurde ihr kein Personal der Bf. zur Verfügung gestellt und wurden auch keine Weisungen an das Personal der Bf. erteilt. Es gab eine Vereinbarung über ihre Arbeitszeit, jedoch wurde diese, je nach Ausmaß der Patientenzahl, flexibel gehalten. Die Abrechnung erfolgte mittels Honorarnote nach tatsächlichen Stunden. Bei Dienstverhinderungen wurden die Termine durch die Therapieabteilung abgesagt. Eine Vertretungsregelung war nicht vereinbart.

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.

Die Bf. argumentierte gegen die Feststellung des Vorliegens von Dienstverhältnissen der drei genannten Personen damit, dass zwar Dauerschuldverhältnisse gegeben seien, aber es sich um freie Dienstverhältnisse, somit eine selbständige Tätigkeit gehandelt habe.

Dazu war durch das Gericht festzustellen, dass das Abgabenrecht das freie Dienstverhältnis nicht kennt. Die Argumente der Bf., dass sozialversicherungsrechtlich für die Ärzte eine Pflichtversicherung nach dem FSVG vorgelegen sei, konnte nichts an dem Umstand ändern, dass zu prüfen war, ob Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlagen.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis war das Gesamtbild der erbrachten Tätigkeit der drei Genannten heranzuziehen. Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt es nicht darauf an, welche Bezeichnungen die Vertragsparteien wählen (Dienstvertrag,

freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.). Es genügt festzustellen, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht.

Wie oben ausgeführt, sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblich sind. Diese sind die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. 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.

Im speziellen Fall von Ärzten, fehlt es meist an einer fachlichen Weisungsgebundenheit. Da die Stärke des Weisungsrechts abhängig ist von der Art der Tätigkeit tritt bei höher qualifizierten Tätigkeiten die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach weisungsfrei ausgeübt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht bei einem Arzt nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Tätigkeit der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen. Vielmehr handelt es sich bei der Tätigkeit eines Arztes um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0057; VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079).

Grundsätzlich konnte hinsichtlich der Tätigkeit der beiden Ärzte Dr.***1*** und Dr.***2*** sowie der Psychologin von einer inhaltlichen Weisungsfreiheit betreffend ihrer fachlichen, ärztlichen bzw. psychologischen, Tätigkeit ausgegangen werden. Doch wurde aufgrund der sich aus dem Sachverhalt ergebenden tatsächlichen Verhältnisse durch das Gericht festgestellt, dass trotzdem eine Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bestand.

Diese ergab sich dadurch, dass die drei Genannten sowohl an die Kuranstaltsordnung der Bf., als auch die für den Kurbetrieb maßgeblichen Rahmenbedingungen der Sozialversicherungsträger und gesetzlichen Vorschriften gebunden waren. Die Einhaltung der Vorgaben war im Hinblick auf den Nachweis der qualitativen Betreuung der Patienten im Betrieb der Bf. gefordert. Des Weiteren übten die Genannten ihre Tätigkeit gegenüber denjenigen Patienten aus, die ihnen von der Bf. zugeteilt wurden. Der Patientenkreis wurde von der Bf. vorgegeben, konnte nicht frei gewählt werden und waren die Genannten daher gehalten die Untersuchungen und Befundungen in diesem Punkt nach den Weisungen der Bf. auszuführen. Dies auch unter dem Aspekt der terminlichen Notwendigkeit für den Betrieb der Bf. Es handelte sich somit nicht um die Erfüllung einzelner Aufträge, sondern um die Zurverfügungstellung und den Einsatz der Arbeitskraft der Genannten. Auch die Tatsache, dass die Verträge und Vereinbarungen mit den Genannten auf unbestimmte Zeit geschlossen waren und z.B. auch eine Kündigungsfrist festgelegt war, ließ darauf schließen, dass nicht bloß ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet war, sondern die Arbeitskraft der Genannten für einen

bestimmten Zeitraum. Dementsprechend waren die Genannten mit ihrer Tätigkeit in den Dienstplänen der Bf. erfasst. Daran konnte auch der Umstand nichts ändern, dass die Genannten einen gewissen Einfluss auf die Zeiteinteilungen der Leistungserbringung hatten.

Neben den angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründen, sprach auch die Art der Entlohnung für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. So erhielt Dr.***1*** ein monatlich gleichbleibendes Entgelt unabhängig von den aufgezeichneten Stunden. Aber auch die nach Stunden verrechneten Entgelte der Ärztin bzw. der Psychologin stellten sich als monatlich fortlaufende, unwesentlichen Schwankungen unterliegende Entgelte dar.

Zur organisatorischen Eingliederung der Genannten war festzustellen, dass insbesondere Dr.***1*** aufgrund seiner Fachabteilungsleitung und seiner Präsenz im Außenauftritt der Bf. als eindeutig dem Kurbetrieb der Bf. zuordenbar zu erkennen war. Aber auch die Ärztin und die Psychologin waren der Bf. zuordenbar und traten nicht als Selbständige gegenüber den Patienten auf. Die Genannten waren im Hinblick auf die Sicherung eines geordneten Kurbetriebs über die Dienstpläne in die betrieblichen Abläufe der Bf. integriert. Etwaige Dienstverhinderungen mussten daher auch dementsprechend bekannt gegeben werden. Die drei Genannten hatten Zutritt in die Räumlichkeiten der Bf. und übten dort ihre Tätigkeiten nach Bedarf unter Verwendung der zur Verfügung gestellten Untersuchungsgeräte aus. Entgegen der Argumente der Bf. und Verweis auf die Vereinbarung im „Werkvertrag“ war nach den tatsächlichen Umständen keine generelle zeitliche und örtliche Ungebundenheit der Genannten gegeben.

Die Bf. stellte die nötige Infrastruktur zur Verfügung, sowohl mittels des Computersystems der Bf., als auch bei der Termineinteilung durch die Patientenverwaltung des Kurbetriebes. Die Visitationen, Befundungen und Untersuchungen waren im Computersystem erfasst und für die weiteren Ärzte der Bf. verfügbar, was jedenfalls als ein wesentlicher Bestandteil des Kurbetriebs der Bf. zu beurteilen war.

Zusammenfassend kam das Gericht zum Schluss, dass die drei Genannten mit ihrer Tätigkeit in die Ablauforganisation des Betriebs der Bf. eingegliedert waren. Die Genannten hatten nicht die Möglichkeit, den beschriebenen vorgegebenen Ablauf jederzeit selbst zu regeln oder zu ändern, wodurch von einer persönlichen Abhängigkeit auszugehen war.

Da die beiden wesentlichen Kriterien für ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. hinsichtlich der drei Genannten als erfüllt zu beurteilen waren, war eindeutig von Dienstverhältnissen der Genannten zur Bf. auszugehen.

Auch wenn zur Beurteilung und getroffenen Feststellung des Vorliegens von Dienstverhältnissen auf keine weiteren Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen war, war zur Frage eines etwaigen Unternehmerrisikos festzuhalten, dass keiner der Genannten die Möglichkeit hatte im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die

Ausgabenseite zu beeinflussen und so den Erfolg der Tätigkeit selbst zu gestalten. Die Genannten hatten grundsätzlich die ihnen von der Bf. zugeteilten Patienten zu untersuchen bzw. zu betreuen und bestand keine Möglichkeit der frei zu wählenden Annahme oder Ablehnung.

Für Dr.***1*** war aufgrund des gleichbleibenden monatlichen Entgelts das einnahmenseitige Unternehmerrisiko gänzlich auszuschließen. Aber auch die nach Stunden abgerechneten Honorare der Ärztin bzw. der Psychologin waren nicht von deren Seite durch Annahme oder Ablehnung von Patienten beeinflusst, sondern ergaben sich aus den Zuteilungen der Bf. aufgrund der Notwendigkeit aus dem Kurbetrieb. Ausgabenseitig lag ebenso kein Risiko vor, da die gesamte Infrastruktur durch Bf. zur Verfügung gestellt wurde und so keine Ausgaben anfielen.

Daraus folgte, dass für die drei Genannten bei Ausübung der Tätigkeit für die Bf. kein Unternehmerrisiko vorlag.

Zum Vorliegen eines generellen Vertretungsrechtes war festzuhalten, dass dies zwar in den Verträgen der Ärzte angeführt war, sich die Genannten jedoch nicht jederzeit nach ihrem Gutdünken irgendeines Vertreters bedienen konnten. Aufgrund der speziellen fachärztlichen Tätigkeit war eine Vertretung nur wieder durch Fachpersonal möglich. Tatsächlich war es nachweislich nur im Jahr 2010 im Fall des Dr.***1*** zu zwei Vertretungen gekommen. Ansonsten waren die Termine durch die Bf. verschoben und Urlaube bereits in den Dienstplänen berücksichtigt worden. Die Psychologin hatte kein Vertretungsrecht vereinbart.

Zusammenfassend kam das Gericht zum Schluss, dass bei den Genannten, Dr.***1***, Dr.***2*** und Mag.***1***, die Merkmale des echten Dienstverhältnisses überwiegend gegeben waren und dementsprechende Abgaben festzusetzen waren.

Die Bf. argumentierte in diesem Punkt Ort ***2*** mit der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben und verwies auf die Feststellungen einer früheren GPLA. Bei dieser seien die Werkverträge des Dr.***1*** und der Mag.***1*** anerkannt worden.

Dazu war durch das Gericht auf die ständige Judikatur des VwGH hinzuweisen. Demnach schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht daran, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Es müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen. Dies wäre z.B. der Fall, wenn ein Abgabepflichtiger von der Behörde ausdrücklich zu einer bestimmten, sich im Nachhinein als unrichtig herausstellenden, Vorgangsweise aufgefordert wurde. Eine

Verletzung des Grundsatzes setzt aber auch voraus, dass der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er ohne die unrichtige Auskunft nicht getroffen hätte (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126). Im gegenständlichen Fall hatte die Behörde weder Rechtsauskünfte erteilt, die Dispositionen der Bf. zur Folge hatten, noch hatte die Behörde die Bf. zu irgendwelchen unrichtigen Vorgangsweisen aufgefordert. Die Argumente der Bf. konnten keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die Behörde aufzeigen.

Die Festsetzung von DB und DZ sowie der Säumniszuschläge für die Jahre 2010 bis 2012 im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Genannten war zu Recht erfolgt.
Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Insgesamt war aufgrund der vorgenannten Ausführungen und Feststellungen über die Beschwerden spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung weicht nicht von der Rechtsprechung des VwGH ab, sondern stützt sich auf diese.

Da keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 31. Mai 2021