

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin Mag. Aloisia Bergauer und die beisitzende Richterin Mag. Andrea Ebner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Johannes Denk und Friedrich Nagl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Bonafide Treuhand & Revisions GmbH, Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 12. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 5. März 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall strittig sind die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sowie die Qualifikation der Einkünfte der Beschwerdeführerin als solche aus nichtselbstständiger oder solche aus selbstständiger Tätigkeit im Veranlagungsjahr 2010.

Im Jahr 2011 fand bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2006 bis 2009 statt. Infolge der dabei getroffenen Feststellungen wurden die bisher als selbstständige Einkünfte behandelten Einkünfte der Beschwerdeführerin als solche aus nichtselbstständiger Arbeit qualifiziert.

Am 29. Februar 2012 übermittelte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung sowie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2010 an die belangte Behörde und erklärte Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit für die Organisation der Arztpraxis ihres Ehegatten und aus ihrer selbstständigen Tätigkeit als Geralogin sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Bescheid vom 5. März 2012 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 in Anlehnung an die Feststellungen der Außenprüfung für die Vorjahre 2006 bis 2009 unter Berücksichtigung der nunmehr streitgegenständlichen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus der Tätigkeit in der Ordination ihres Ehegatten iHv EUR 10.236,30 mit EUR 0,00 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 12. März 2012 (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der Bescheid vom 5. März 2012 über keinerlei ordnungsgemäße Begründung verfüge und die festgesetzten Einkünfte nicht nachvollziehbar seien. Zudem habe sie keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern aus selbstständiger Arbeit bezogen. Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Steuererklärung.

Die Bescheidbegründung der belangten Behörde erging am 28. März 2012 und verweist darauf, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Ordination ihres Ehegatten – in Anlehnung an die Vorjahre – nach bisherigem Ermittlungsstand im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden sei. Die festgestellten Einkünfte seien auf Grundlage der in der Steuererklärung für das Jahr 2010 erklärten Einkünfte ermittelt worden.

Mit Vorhalt vom 30. März 2012 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, bekannt zu geben, ob sich die Verhältnisse in Bezug auf ihre Tätigkeit in der Ordination ihres Ehegatten im Veranlagungsjahr 2010 zu den Vorjahren geändert hätten.

Mit Schreiben vom 10. April 2012 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass es sich bei den streitgegenständlichen Einkünften um solche aus selbstständiger Arbeit handeln würde. Wie der belangten Behörde bekannt sei, umfasse die Tätigkeit neben der Anwesenheit während den Ordinationszeiten des Ehegatten im überwiegenden Teil vollkommen andere Arbeitsinhalte. Die Tätigkeit übe die Beschwerdeführerin freiberuflich aus, weil sie dabei weder an einen fixen Arbeitsplatz noch an eine bestimmte Zeiteinteilung gebunden sei, sondern diese Tätigkeiten je nach zeitlicher Disposition erledige, zumal sie in den Ordinationsräumlichkeiten über keinen Arbeitsplatz verfüge.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 6. Juni 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, dass sich keine inhaltliche Änderung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin für ihren Ehegatten im Zusammenhang mit dessen Arztordination ergeben habe.

Am 20. Juli 2021 fand auf Antrag der Beschwerdeführerin eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt. Die Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 18. Juni 2021 wurde der belangten Behörde am 21. Juni 2021 und der steuerlichen Vertretung der

Beschwerdeführerin am 23. Juni 2021 nachweislich zugestellt. Zur mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 20. Juli 2021 sind die Verfahrensparteien nicht erschienen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin war im Streitjahr 2010 Facharzt für Augenheilkunde und betrieb eine Privatordination im Erdgeschoß seines Wohnhauses. Die Beschwerdeführerin war in der Ordination ihres Ehegatten tätig. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 erklärte sie in der Kennziffer 9040 „Erlöse ohne § 190a Meldung“ einen Betrag iHv EUR 15.054,78 für die „selbstständige“ Tätigkeit als Ordinationsgehilfin sowie Pflichtversicherungsbeiträge iHv EUR 4.706,48. Die belangte Behörde legte diese von der Beschwerdeführerin erklärten Beträge der Ermittlung der nichtselbstständigen Einkünfte aus dieser Tätigkeit zu Grunde.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2011 erteilte die belangte Behörde einen Außenprüfungsauftrag gemäß § 147 BAO betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 7. Oktober 2011 sind auszugsweise folgende Feststellungen zu entnehmen:

"Tz. 1: Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit

*In Anlehnung an die ergangenen Bescheide nach der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (GZ.RV/1590-W/06, RV/1879-W/06, RV/1949-W/06) vom 16.4.2007 und des Erkenntnisses des VwGH (Zl.2007/13/0054-7) vom 29.9.2010 beim Ehegatten (=Arbeitgeber) ***Dr. X***, werden die Zahlungen an die Ehegattin den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugeordnet. Die Tätigkeit der Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit der Ordination wird im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt.*

[...]"

Dem bisherigen Verwaltungsverfahren die Vorjahre betreffend lag folgender von der belangten Behörde ermittelter Sachverhalt zu Grunde:

Mit auszugsweise wie folgt lautender als „Werkvertrag“ bezeichneter Vereinbarung vom 5. April 1989 wurde die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Ordinationsgehilfin geregelt:

„I.

[...] [Der Ehemann der Beschwerdeführerin] vereinbart nunmehr einen Werkvertrag des Inhaltes, daß die AN sämtliche für den Ordinationsbetrieb anfallenden Arbeiten verrichtet. Dies umfaßt Terminkoordination, Empfang der Patienten, Bereitstellung der notwendigen Mittel für die Ordination, Besorgung der Reinigung und aller sonstigen Nebenarbeiten.

II.

Die AN ist an keinerlei Weisungen des Auftraggebers gebunden. Ausnahmsweise sind lediglich die fachlichen Belange der Augenheilkunde. Die AN ist grundsätzlich auch an keine Arbeitszeit gebunden, sondern hat die für das Funktionieren der Ordination notwendigen Arbeiten so rechtzeitig zu beginnen, daß stete Einsatzbereitschaft besteht. Es besteht lediglich Anwesenheitspflicht während der Ordinationszeiten.

Die Auftragnehmerin erhält für die in den folgenden Punkten beschriebene Tätigkeit ein Entgelt von öS 3.000,00 + Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe, sowie eine weitere Entlohnung in Höhe von 10 % der vereinnahmten Nettohonorare [...].

Das Pauschalentgelt ist monatlich bis 5. Des Folgemonats zu entrichten, während die Umsatzbeteiligung 2 x jährlich jeweils per 31.5. und 30.11 eines Jahres abzurechnen ist.

III.

Das gegenständliche Vertragsverhältnis [...] wird auf unbestimmte Zeit geschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende aufgekündigt werden. [...]

IV.

Es wird ausdrücklich festgehalten, daß die Vertragsschließenden ein Dienstverhältnis nicht abgeschlossen haben, sondern ein freies Werkvertragsverhältnis bestehen soll. [...]"

In der Fassung aus dem Jahr 1995 wurde für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Ordinationsgehilfin ein Pauschalgrundbetrag von ATS 6.000,00 pm zuzüglich 15 % der eingehenden ärztlichen Honorare aus der Privatordination festgelegt (ursprünglich belief sich die Vereinbarung aus dem Jahr 1989 auf ATS 3.600,00 Basisentgelt plus 10 % der eingehenden ärztlichen Honorare).

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Ordinationsgehilfin wird nicht bestritten und als erwiesen angenommen. Rund ein Drittel der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin bestanden aus reinen Hilfstätigkeiten "wie Reinigung, Aufräumen sowie Einkauf". Der Ehemann der Beschwerdeführerin konnte von ihr verlangen, dass sie die Arbeitsleistungen dann erbringe, wenn sie erforderlich waren. Eine Vertretungsmöglichkeit bestand laut Verwaltungsakt seitens der Beschwerdeführerin nicht. Die Beschwerdeführerin schuldete im Rahmen der Tätigkeit keine anderen Leistungen bzw hat andere Arbeiten zu verrichtet, als jene mit Dienstverträgen beschäftigte bzw angestellte Ordinationsgehilfen gängigerweise erledigen. Weiters passte sie ihre Arbeitszeiten als Arztgehilfin an die Abwesenheitszeiten des Ehemannes an. Die Beschwerdeführerin hat als Arztgehilfin (wie auch ihr Ehemann) eine wöchentlich jedenfalls fixe Arbeitszeit im Ausmaß von 9,5h pro Ordinationswoche. Ihre Gesamtarbeitszeit betrug 30 Wochenstunden. Die Tätigkeiten der Ordinationsgehilfin wurden überwiegend in den Ordinationsräumlichkeiten ausgeübt (jedenfalls die bereits angeführten 9,5h Anwesenheitszeit pro Woche; weiters Warten auf Professionisten bzw Anwesenheit während Instandhaltungs-

bzw Reparaturarbeiten von Geräten in den Ordinationsräumlichkeiten, usw). Die Beschwerdeführerin trug im Rahmen dieser Tätigkeit kein Unternehmerwagnis und es lag eine Eingliederung in den Ordinationsbetrieb des Ehemannes der Beschwerdeführerin vor.

Nach der Lebenserfahrung wird mit einer Ordinationshilfe grundsätzlich ein Angestelltenverhältnis vereinbart. Die belangte Behörde nahm somit insgesamt das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses an und qualifizierte die streitgegenständlichen Einkünfte, wie in den Vorjahren ab 2001, also solche aus nichtselbstständiger Arbeit.

In den Folgejahren qualifizierte die belangte Behörde die betreffenden Einkünfte der Beschwerdeführerin – soweit ersichtlich – ebenfalls als solche aus nichtselbstständiger Arbeit. Über die Beschwerde vom 12. Oktober 2017 für die Jahre 2011 bis 2015 wurde von der belangten Behörde – soweit ersichtlich – noch nicht durch Beschwerdeentscheidung abgesprochen.

Die Umstände des den Vorjahren zugrundeliegenden Sachverhalts haben sich nicht geändert.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Die Beschwerdeführerin hatte als Ordinationsgehilfin in der Ordination des Ehemannes kein Unternehmerwagnis zu tragen, weil aus dem Verwaltungsakt, insbesondere auch aus der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarung vom 5. April 1989 nicht hervorgeht, dass der Erfolg der Tätigkeit, daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und von der Ausdauer der Beschwerdeführerin abhängig sei.

Ein Großteil der angeführten Arbeiten als Ordinationshilfe könne schon wegen der betrieblichen Abläufe nicht ohne persönliche Unterordnung unter den Willen des Ehemannes der Beschwerdeführerin erfolgen. Es ging dabei im Wesentlichen nicht um die sach- und termingerechte Erfüllung von Werkverträgen durch vergleichbar selbstständige Auftragnehmer, sondern grundsätzlich um die durchaus übliche Ordinationsgehilfintätigkeit in der Privatordination des Ehemannes der Beschwerdeführerin mit einer gewissen Anwesenheitsverpflichtung der Beschwerdeführerin (jedenfalls 9,5h pro Woche). Es liegt folglich eine Eingliederung in den Ordinationsbetrieb des Ehemannes der Beschwerdeführerin vor.

In der Vorhaltbeantwortung vom 10. April 2012 gibt die Beschwerdeführerin an, *„wie der Finanzbehörde **ohnedies bekannt** ist, umfasst meine Tätigkeit neben der Anwesenheit während der Ordinationszeiten meines Mannes im überwiegenden Teil vollkommen andere Arbeitsinhalte, weil ich mich mit der gesamten Gestion und Verwaltung zu beschäftigen habe, d.h. ich erledige sämtliche Verwaltungsagenden, die anfallen und bin auch u.a. für den*

Zahlungsverkehr, das Bestellwesen u.v.a.m. zuständig.“ Mit diesem Vorbringen wird keine Änderung der Verhältnisse aufgezeigt, weil diese Umstände bereits im Zuge des Ermittlungsverfahrens bekannt waren und seitens der belangten Behörde berücksichtigt wurden (siehe insbesondere auch im Vergleich dazu die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2007, RV/1590-W/06, RV/1879-1880-W/06, RV/1949-W/06). Soweit die Beschwerdeführerin abermals ausführt, dass sie weder an einen bestimmten Arbeitsplatz noch an eine bestimmte Zeiteinteilung gebunden war, dann steht dies darüber hinaus in Widerspruch zu Punkt III. der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarung vom 5. April 1989, wonach in den Ordinationszeiten sehr wohl eine Anwesenheitspflicht der Beschwerdeführerin bestand sowie der Erfahrung des täglichen Lebens in Bezug auf die Tätigkeit einer Ordinationsgehilfin. Diese birgt ihrem Wesen nach eine gewisse ortsgebundene als auch zeitliche Anwesenheit.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 93 Abs. 3 lit a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Die Beschwerdeführerin moniert, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 über keine ordnungsgemäße Begründung verfüge und die festgesetzten Beträge nicht nachvollziehbar seien, weswegen die Festsetzung anhand der eingebrachten Steuererklärung beantragt werde.

Am 28. März 2012 erging eine gesonderte Bescheidbegründung betreffend den Einkommensteuerbescheid vom 5. März 2012. Darin stellte die belangte Behörde dar, dass sie für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Ordination ihres Ehemannes von deren Angaben in der Steuererklärung für das Jahr 2010 ausgegangen sei. Folglich wurden von den der Beschwerdeführerin erklärten Erlösen iHv EUR 15.054,78 die erklärten Pflichtversicherungsbeiträge iHv EUR 4.706,48 in Abzug gebracht. Von den daraus ermittelten Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurde das Werbungskostenpauschale iHv EUR 132,00 abgezogen, sodass insgesamt nichtselbstständige Einkünfte iHv EUR 10.216,30 ermittelt wurden. Die belangte Behörde hat somit – dem Beschwerdebegehren entsprechend – der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2010 die von der Beschwerdeführerin erklärten Beträge zu Grunde gelegt.

Der Bescheid vom 5. März 2012 enthielt als Begründung den bloßen Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung. In der Bescheidbegründung vom 28. März 2012 ergänzte die belangte Behörde, dass sie in Anlehnung an die Vorjahre [in Folge einer beim Ehemann der Beschwerdeführerin sowie auch ihr selbst durchgeführten Außenprüfung ab dem Veranlagungsjahr 2001] die Einkünfte aus der Tätigkeit als Ordinationsgehilfin als solche aus nichtselbstständiger Arbeit qualifiziert habe. Nach dem bisherigen Ermittlungsstand sei die Tätigkeit in der Ordination im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden.

Der Beschwerdeführerin ist zwar beizupflichten, dass der Einkommensteuerbescheid vom 5. März 2012 dahingehend einer Begründung entbehrt. Dass jedoch die Begründung eines Bescheides auch gesondert ergehen darf, ergibt sich schon aus der Regelung des § 245 Abs. 1 zweiter Satz BAO über den Beginn des Laufes der Beschwerdefrist. Eine solche Regelung setzt nämlich die Zulässigkeit der gesonderten Bescheidbegründung voraus (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0171). Mit Bescheidbegründung vom 28. März 2012 ist die belangte Behörde ihrer Begründungspflicht nachgekommen, sodass der Begründungsmangel behoben wurde.

Weiters führt die Beschwerdeführerin die Qualifikation der betreffenden Einkünfte als Ordinationsgehilfin als solche aus nichtselbstständiger Arbeit anstatt erklärungsgemäß als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit ins Treffen.

Mit Vorhalt vom 30. März 2012 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin anzugeben, ob sich die Verhältnisse in Bezug auf ihre Tätigkeit in der Ordination geändert hätten und hierüber allenfalls detailliert Auskunft zu erteilen. Entsprechend des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass keine inhaltliche Änderung der Tätigkeit in der Ordination des Ehemannes der Beschwerdeführerin zu den Vorjahren erfolgt ist.

Nach § 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.

Bei einem solchen unverändert zu den Vorjahren in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt wie im Beschwerdefall, ist dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach von einem Dienstverhältnis auszugehen. Dies insbesondere aufgrund der Eingliederung in den Betrieb des Ehemannes der Beschwerdeführerin. Ein dem Anschein nach abgeschlossener „Werkvertrag“ mit einem vereinbarten Entgelt samt Honorarbeteiligung zuzüglich Umsatzsteuer bei grundsätzlich fehlender Bindung an eine Arbeitszeit treten dabei in den Hintergrund. Insgesamt überwiegen die Merkmale eines Angestelltenverhältnisses gegenüber dem Merkmal eines Werkvertrages, womit ein Dienstverhältnis vorliegt (vgl. VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht ist in seiner Entscheidung hinsichtlich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen (vgl. VwGH 29.9.2010, 2007/13/0054). Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl. zB VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 26. Juli 2021