

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache
[...]

über die Beschwerde vom 28. März 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2019 betreffend Dienstgeberbeitrag 2012 – 2016 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012 - 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. November 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.) betreibt ein Institut für radiologische Spezialdiagnostik, in dem radiologische Untersuchungen mit CT/MR-Technik durchgeführt werden. Es besteht ein Kassenvertrag mit Krankenkassen. Die Bf. unterliegt keinem Kollektivvertrag. Die Gesellschaft ist Mitglied der Wirtschaftskammer.

In den Streitjahren 2012 – 2016 waren an der Bf. folgende Ärzte im angegebenen Ausmaß beteiligt bzw. (grau hinterlegt) auch als Geschäftsführer bestellt:

[...]

Die anstehenden Arbeiten wurden nach den betrieblichen Erfordernissen abgearbeitet, eine vorgegebene Arbeitszeit, Anwesenheitsverpflichtungen und über die allgemeine Berichtspflicht

über die Geschäftstätigkeit an die Generalversammlung hinausgehende Kontrollen dieser Tätigkeiten gab es nach Aussagen der steuerlichen Vertretung nicht.

Die Geschäftsführung bzw. Verwaltungstätigkeit wurde bis Juni 2016 auch nicht gesondert vergütet, sondern kam den Gesellschaftern über die Gewinnausschüttung im Ausmaß ihrer Beteiligung zugute. Ab Juni 2016 wurden den Gesellschaftern 500 Euro/Monat für die Verwaltungstätigkeit bezahlt.

Alle Gesellschafter verfügen über eine Sperrminorität, da nach § 7 des Gesellschaftsvertrages (in der Fassung aus 2011) alle maßgeblichen Beschlüsse der Generalversammlung einstimmig gefasst werden mussten.

Im Zuge einer **Außenprüfung** hat das Finanzamt festgestellt, dass die Beschwerdeführerin die Durchführung der medizinischen Befunde der im Unternehmen durchgeführten radiologischen Untersuchungen mit CT/MR-Technik an eine OG übertragen hat.

Dazu wurde im Jahr 2011 die „***OG***“ (im Folgenden OG) gegründet, an der ***Dr.1***, ***Dr.2***, ***Dr.3*** und ***Dr.4***, alle auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf., jeweils zu 25 % als unbeschränkt haftende Gesellschafter beteiligt waren. Die Geschäftsanschrift der OG lautet ***Bf1-Adr*** und ist damit ident mit der Geschäftsanschrift der Bf.

Nach Aussagen der steuerlichen Vertretung ist die OG so organisiert, dass die Dienstenteilung der Ärzte einvernehmlich im Vorhinein erfolgte, sodass sich die Ärzte die Dienste selbst einteilen, Dienste ablehnen/tauschen und wenn notwendig rechtzeitig für ihre Vertretung sorgen konnten.

Die Verantwortung für die ärztliche Tätigkeit trage jeder Arzt selbst, der Arzt unterliege keinerlei fachlicher Weisung und sei für den „Erfolg“ der jeweiligen Leistung selbst verantwortlich.

Dementsprechend war jeder Arzt selbst berufshaftpflichtversichert und habe auch seine Fortbildungsverpflichtung selbst zu organisieren, wobei sich die Gesellschafter dahingehend abgestimmt hätten, dass die OG als Gesamtheit in allen Bereichen auf dem neuesten Stand sei und trotz der Abwesenheit durch Fortbildung der laufende Betrieb nicht wesentlich beeinträchtigt sei.

Jeder Arzt verfüge über eine EDV-Ausstattung, die es ihm ermögliche, die Befundungen jederzeit, ortsunabhängig durchzuführen. (Ertrag)Steuerlich wurde diese EDV-Ausstattung als Sonderbetriebsvermögen bei den Gesellschaftern der OG geführt.

Das Entgelt für die ärztliche Leistung wurde je Fall mit festen Honorarsätzen berechnet. Sofern unternehmensfremde Vertretungsärzte Befunde im Auftrag der OG erbrachten, wurden diese direkt von der Bf. bzw. der Ordination ***Dr.1*** an die Vertretungsärzte bezahlt.

Das Finanzamt sah sämtliche an die OG ausbezahlten Beträge als „Gehälter bzw. sonstige Vergütung jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG“ an, die den Gesellschaftern der Bf. zugute kamen und erließ die hier angefochtenen **Bescheide vom 9.1.2019**, in denen sie für die Vergütungen Dienstgeberbeiträge 2012 – 2016 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2012 – 2016 vorschrieb.

Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass Zurechnungssubjekt von Einkünften derjenige sei, der die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Mangels betrieblicher Struktur (Dienstnehmer, Gewerbeberechtigung, Beitragskontonummer bei der Gebietskrankenkasse) könnten die an die GmbH fakturierten Leistungen tatsächlich nur von den an der GmbH und an der OG beteiligten Personen erbracht werden.

In der dagegen (aufgrund von Fristverlängerungsersuchen fristgerecht) eingebrachten **Beschwerde vom 28.3.2019** schilderte die Bf. die Motive für die Gründung der OG folgendermaßen: Flexible Gestaltungsmöglichkeiten der Arbeitserbringung; unternehmensübergreifendes Festlegen der Dienstpläne, Fortbildungen, Urlaube etc.; einheitlicher Marktauftritt; Grundstein für mögliche Gruppenpraxis und Flexibilität (die besonders seit dem überraschenden Tod von *****Dr.2***** notwendig gewesen sei). Das Abhalten von Fachvorträgen, gutachterliche Leistungen und Lehrtätigkeiten sollten das zweite Standbein der OG bilden.

Die Gestaltung entspreche in vollem Umfang der sauberen Trennung ärztlicher (freiberuflicher) Tätigkeit und gewerblicher (geräteintensiver) Krankenanstalt im Sinne der RZ 5227/5228 EStRL 2000.

Wörtlich heißt es: „*Die OG ist seit ihrer Gründung nach außen in Erscheinung getreten: Sie ist im Firmenbuch eingetragen, auf der Homepage gelistet und tritt gegenüber Kunden und Lieferanten auf.*

*Um eine möglichst gerechte Kostenverteilung und Finanzierung zu gewährleisten, haben die Gesellschafter beschlossen, kein Betriebsvermögen im Gesamthandeigentum anzuschaffen. Jeder Gesellschafter hat - je nach finanzieller Möglichkeit - betrieblich notwendige Anschaffungen getätigt oder unentgeltlich der Gesellschaft zur Verfügung gestellt. So werden z.B. Räumlichkeiten in der Ordination *****Dr.1***** der OG zur Nutzung überlassen. Entgeltlich erworbenes Vermögen wird ertragsteuerlich als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der einheitlich und gesonderten Feststellung dargestellt.“*

Die Ärzte seien unabhängig von der GmbH tätig geworden. Durch die OG sei eine Leistungserbringung nicht von einem bestimmten beteiligten Arzt einforderbar gewesen - wer die Befundungsleistung tatsächlich erbringt, ergäbe sich aus den vereinbarten Dienstplänen, die die Gesellschafter der OG unternehmensintern festsetzten.

Daraus folge in rechtlicher Hinsicht: „§ 2 Abs 4a EStG stellt auf die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft in Fällen von organschaftlicher Vertretung oder taxativ genannten höchstpersönlichen Tätigkeiten ab. Bei der OG handelt es sich aber weder um eine Kapitalgesellschaft, noch sind die ärztlichen Leistungen unter die höchstpersönlichen Tätigkeiten zu subsumieren. Im gegenständlichen Fall sind die Einkünfte der Gesellschafter solche aus § 22 Z 3 EStG“. (...) „Im gegenständlichen Fall geht es jedoch um ärztliche Leistungen, die von den in § 2 Abs 4a EStG taxativ aufgezählten Tätigkeiten nicht umfasst sind.“ (...) „Festgehalten wird, dass die ärztlichen Leistungen der OG an die GmbH ca. 2/3 des Gesamtumsatzes ausmachen und damit die OG jedenfalls als eigenständiger Betrieb im Sinne der RZ 104 EStRL anzuerkennen ist“ (...)

Im Detail habe die Finanzverwaltung auch übersehen, dass nicht alle Beteiligten der OG auch Beteiligte bzw. Geschäftsführer der Bf. gewesen seien. Die Befunde seien überdies nach Fällen und nicht nach Zeitaufwand abgegolten worden.

Betroffen seien nicht die Geschäftsführervergütungen, sondern ärztliche Leistungen.

„Neben den im Sachverhalt ausführlich erläuterten außersteuerlichen Gründen für die gewählte Konstruktion ist anzumerken, dass die OG ganz eindeutig in einem - nicht nur geringfügigen Ausmaß (Jahresumsatz > € 700.000!!!) - Marktchancen ausnützt, somit Leistungen erbringt und auch verweigert. Die Verweigerung betrifft nicht nur Leistungen für radiologische Gutachten oder Vorträge, sondern auch Befundungsleistungen. Immer dann, wenn die anstehenden Befundungen in der GmbH oder im Einzelunternehmen ***Dr.1*** nicht durch die vier Gesellschafter der OG abgedeckt werden können, wird die ärztliche Leistung von dritten, OG-fremden Radiologen erbracht. Damit sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z. B. VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149) die erzielten Einkünfte eindeutig der OG zuzuordnen. Die Tätigkeit der OG in diesem Zusammenhang auf eine „Zahlstellenfunktion“ zu reduzieren, entspricht nicht dem wirtschaftlichen Gehalt der OG und auch nicht dem Gesamtbild der Verhältnisse.“

Insgesamt ergäbe sich:

„Von Seiten der Abgabepflichtigen war nie strittig, dass es eine direkte Leistungsbeziehung zwischen ihr als GmbH und sämtlichen Gesellschaftern gibt - allerdings nur, was die Geschäftsführungs-/Verwaltungsleistungen betrifft. Entgelte, die aus diesem Titel an die Gesellschafter bezahlt wurden, wurden ordnungsgemäß den Lohnnebenkosten unterworfen. Eine Festsetzung von Lohnnebenkosten auf Basis einer fiktiven Bemessungsgrundlage sehen wir aufgrund des geltenden Zuflussprinzips für nicht durchführbar.“

Für die Beurteilung der Vergütungen für ärztliche Leistungen ist ausschlaggebend, inwiefern die OG über einen eigenständigen, sich von den Gesellschaftern abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt. Wichtig ist uns dabei, dass für diese Beurteilung sämtliche Leistungen der OG betrachtet werden. Die isolierte Betrachtung der Leistungsbeziehung OG - GmbH trägt dem

Gesamtbild der Verhältnisse nicht Rechnung, wird dabei doch 1/3 der Geschäftstätigkeit der OG völlig ignoriert.

*Eine umfassende Sachverhaltsdarstellung mit Detailinformationen zur OG wurde von uns im Rahmen der GPLA vorgelegt. Diese Darstellung ist im Verfahren das einzige schriftliche Dokument, das die OG mit ihrer gesamten Geschäftstätigkeit beschreibt und die daraus ergebenden Abgabentatbestände würdigt. Die Abgabenbehörde hat weder in der Niederschrift, noch im Prüfbericht oder in der Bescheidebegründung den beschriebenen Gesamtzusammenhang gewürdigt. Die Begründung für die Festsetzung von DB/DZ stützt sich auf für den vorliegenden Fall nicht anzuwendende Kriterien (Gewerbeberechtigung, Dienstgeber-Beitragskontonummer). Wesentliche Sachverhaltselemente (Beschäftigung ***Dr.5*** 2013 – 2015, der in diesem Zeitraum weder Geschäftsführer noch Gesellschafter der GmbH war; Leistungsbeziehung OG - Ordination ***Dr.1***) wurden weder angeführt noch kommentiert.“*

Die Bf. beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung.

Auf einen **Vorhalt des BFG** hin ergänzte das **Finanzamt** den erhobenen Sachverhalt mit E-Mail vom 3.9.2021 um die Feststellung, dass die Einkünfte des ***Dr.4*** und des ***Dr.5*** aufgrund der aktenkundigen Beteiligungsverhältnisse richtigerweise als nichtselbstständige Einkünfte zu qualifizieren seien. Die falsche Qualifikation sei durch eine EDV Panne entstanden.

Zu ***Dr.4*** (von 1.1.2012 bis einschließlich 22.1.2016 zu 21 % an der GmbH beteiligt):

*„Gegenständlich ist die Eingliederung einerseits dadurch erkennbar, dass die jeweilige Arbeitszeit durch die übernommenen Befundungen bestimmt wird und eine gewisse Befundungsleistung für den wirtschaftlichen Betrieb des Unternehmens erforderlich ist. Hinsichtlich der vorgegebenen Arbeitszeit kann zudem auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 27.02.2018 verwiesen werden, wonach „... die Ärzte sich die Dienste einvernehmlich selbst einteilen.“. Aus eben dieser Tatsache ergibt sich, dass Herr ***Dr.4*** nicht frei über seine Zeit verfügen konnte, sondern sich vielmehr auf eine gewisse (einvernehmlich eingeteilte) Zeit zur (Dienst-) Leistung an die beschwerdeführende Gesellschaft verpflichtete. Daraus kann weiters abgeleitet werden, dass als Gegenstand des Verpflichtungsgeschäftes nicht die einzelne Befundungsleistung per se, sondern vielmehr die zeitliche Bereitschaft zur Erbringung eben dieser im Mittelpunkt stand. Verdeutlicht wird das Dauerschuldverhältnis auch noch durch die Tatsache, dass laut Stellungnahme des steuerlichen Vertreters eine Vertretung primär nur zwischen den hauptsächlich für die Beschwerdeführerin tätigen Ärzten vereinbart werden sollte. Nur in Ausnahmefällen werden dritte Vertretungsärzte bestellt. Aus dem Rechenwerk des geprüften Unternehmens kann festgestellt werden, dass eine derartige Vertretung von „dritter Seite“ im Prüfungszeitraum tatsächlich nicht stattgefunden hat. Für eine radiologische Spezialdiagnostik (Befundungsleistung) ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es besonderer EDV-Ausstattung bedarf um die vereinbarte Leistung zu erbringen. Aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass Herr ***Dr.4*** lediglich über einen handelsüblichen Laptop der Marke ASUS (Anschaffung 07.01.2013 – SBV) verfügte. Für die Abgabenbehörde ist dadurch erwiesen, dass Herr ***Dr.4*** die vertragsgegenständlichen Leistungen nur unter Zuhilfenahme der technischen Ausstattung mit erhöhter Leistungskapazität der Beschwerdeführerin tatsächlich erbringen konnte und damit an deren Räumlichkeiten gebunden war. Besonders hervorzuheben sind in*

diesem Zusammenhang die im Anlagevermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft befindlichen Softwarelösungen (Konto 137 „PACS Digitales Befunden“ AK in Summe 200.199,- Euro), ohne welche es nicht möglich gewesen wäre, die vertragsgegenständlichen Leistungen zu erbringen. Darüber hinaus ergibt sich die örtliche Bindung daraus, dass PatientInnengespräche unter Zuhilfenahme der jeweiligen technischen Ausstattung in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin stattfinden.“

(...) Die Übergabe oder Zuteilung der zu befundenden Untersuchungen lässt nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge schließen, sondern stellt vielmehr eine persönliche Weisung dar, die vorgegebene Arbeit zu erledigen. Den Ärzten stand es auch nicht frei, den Patientenkreis frei zu wählen. Durch die Übergabe der Untersuchungen, die von den Ärzten zu befunden waren, wurde der Patientenkreis von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Daran vermag auch die potentielle Möglichkeit, einzelne Befundungen nicht vorzunehmen, nichts zu ändern (BFG RV/2100863/2012 vom 19.10.2016).

*(...) Zusammengefasst ist somit für die Abgabenbehörde klar, dass Herr ***Dr.4*** der beschwerdeführenden Gesellschaft lediglich seine Arbeitskraft und nicht eine Reihe von einzelnen, selbstständig gewährleistungsfähigen Werken schuldete.“*

Zu ***Dr.5*** (bis 2016 gar nicht an der Bf. beteiligt):

*„(...) Aus eben dieser Tatsache ergibt sich, dass auch Herr ***Dr.5*** nicht frei über seine Zeit verfügen konnte, sondern sich vielmehr auf eine gewisse (einvernehmlich eingeteilte) Zeit zur (Dienst-) Leistung an die beschwerdeführende Gesellschaft verpflichtete. Daraus kann weiters abgeleitet werden, dass als Gegenstand des Verpflichtungsgeschäftes nicht die einzelne Befundungsleistung per se, sondern vielmehr die zeitliche Bereitschaft zur Erbringung eben dieser im Mittelpunkt stand. Verdeutlicht wird das Dauerschuldverhältnis auch noch durch die Tatsache, dass laut Stellungnahme des steuerlichen Vertreters eine Vertretung primär nur zwischen den hauptsächlich für die Beschwerdeführerin tätigen Ärzten vereinbart werden sollte. Nur in Ausnahmefällen werden dritte Vertretungsärzte bestellt. Aus dem Rechenwerk des geprüften Unternehmens kann festgestellt werden, dass eine derartige Vertretung von „dritter Seite“ im Prüfungszeitraum tatsächlich nicht stattgefunden hat. Für eine radiologische Spezialdiagnostik (Befundungsleistung) ist grundsätzlich auch bei ***Dr.5*** davon auszugehen, dass es besonderer EDV-Ausstattung bedurfte, um die vereinbarte Leistung zu erbringen. Für die Abgabenbehörde ist auch bei ***Dr.5*** erwiesen, dass die Befundungsleistungen nur unter Zuhilfenahme der technischen Ausstattung mit erhöhten Leistungskapazitäten der Beschwerdeführerin tatsächlich in vollem Umfang erbracht werden konnten. Besonders hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die im Anlagevermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft befindlichen Softwarelösungen (Konto 137 „PACS Digitales Befunden“ (AK in Summe 200.199,- Euro), ohne welche es nicht möglich wäre die vertragsgegenständlichen Leistungen zu erbringen. Die Übergabe oder Zuteilung der zu befundenden Untersuchungen lässt auch in diesem Fall nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge schließen, sondern stellt vielmehr eine persönliche Weisung dar, die vorgegebene Arbeit zu erledigen. Durch die Übergabe der Untersuchungen, die von den Ärzten zu befunden waren, wurde der Patientenkreis von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Daran vermag auch*

die potentielle Möglichkeit, einzelne Befundungen nicht vorzunehmen, nichts zu ändern (BFG RV/2100863/2012 vom 19.10.2016).“

Die steuerliche Vertreterin replizierte mit **Schreiben vom 19.10.2021** darauf:

„Keine „Blockademöglichkeit“ hatten die Gesellschafter der GmbH bei organisatorischen Angelegenheiten der ärztlichen Befundungsleistungen (z. B. zeitliche Gestaltung, Weisungsrecht, Annahme/Verweigerung von Leistungen). In Punkt d) ist lediglich die Festlegung der Höhe des Honorars an die Einstimmigkeit geknüpft, in Punkt h) die Höhe und Auszahlung. Außerdem war *****Dr.4***** in den Jahren 2012 bis 9/2014 nicht zum Geschäftsführer bestellt. Er war daher in diesem Zeitraum den Weisungen der Geschäftsführung unterworfen und konnte mit seinem Stimmrecht von 21 % aufgrund der Einstimmigkeitserfordernis nach Punkt g) die Geschäftsführung bei „unbequemen“ Weisungen nicht abberufen. Daher ist für ihn das nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG geforderte Tatbestandsmerkmal „den Weisungen eines anderen auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht folgen zu müssen“ nicht erfüllt! Es gilt als geklärt, dass eine funktionale organisatorische Einbindung nicht zu einem Dienstverhältnis führen kann, wenn ein Minderheitsgesellschafter ohne persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit für die GmbH Leistungen erbringt. Sein Vertragsverhältnis ist nämlich hinsichtlich der Dienstnehmereigenschaft ausschließlich nach § 25 Abs. 1. Z 1 lit a zu überprüfen.

(...) Schon allein die Tatsache, dass die Möglichkeit einer Vertreterbestellung eingeräumt wird weist darauf hin, dass die Befundungsleistung nicht persönlich erbracht werden muss. Aus der Tatsache, dass die Dienstpläne für die ärztlichen Leistungen im Einvernehmen erstellt wurden, kann keine Verpflichtung zur höchstpersönlichen Leistung der Befundungsleistung abgeleitet werden. Schließlich setzt Einvernehmen die Zustimmung aller Entscheidungsträger voraus. Lehnt ein Arzt seine konkrete Einteilung im Dienstplan ab, muss nach einer Lösung gesucht werden, die alle akzeptieren können. Somit werden auch Vertreter einvernehmlich bestellt. Von der Vertreterbestellung wurde im Prüfungszeitraum auch gebraucht gemacht: *****Dr.A*****, *****Dr.B*****, *****Dr.C***** u. a. haben die befundenden Ärzte vertreten. Die Behauptung der Finanzverwaltung, dass es keine Vertretung von dritter Seite gegeben hat, ist schlichtweg falsch und zeugt von unvollständiger Sachverhaltserhebung durch die Finanzverwaltung. Aus der beigelegten Aufstellung über Fremdleistungen sind die externen Vertreter ersichtlich

(...) Fazit: Die Abgabenbehörde geht auf die besondere Stellung der OG nicht ein, obwohl durch die OG eine optimale Koordination der radiologischen Leistung der Ärzte möglich war und – speziell für die GmbH während der Zeit der Auseinandersetzung mit den Erben nach *****Dr.2***** - die OG das Schutzschild war, das verhindert hat, dass die Erben auch noch in die Ausübung der ärztlichen Leistung in personeller und organisatorischer Hinsicht eingreifen konnten. Über die Regelung über die Beschlussfassung Punkt a) betreffend Personalangelegenheiten und e) betreffend Dauerschuldverhältnisse hätten die Erben in jedem neu hinzugekommenen Dauerschuldverhältnis oder bei der Einstellung von Personal von der Sperrminorität Gebrauch machen können. Auch eine Beauftragung von *****Dr.5***** als befundenenden Arzt wurde von den Erben als in ein Dauerschuldverhältnis mündendes Aneinanderreihen von Zielschuldverhältnissen gesehen. Dies hätte nach Punkt e) einen einstimmigen Beschluss in der Generalversammlung erfordert, der von den Erben gänzlich oder zugunsten eines anderen externen Radiologen versagt worden wäre. Damit wäre im Extremfall ein Kapazitätsengpass bei den Radiologen eingetreten, was in einer Abweisung von Patienten gemündet hätte. Nur durch die bereits etablierte Geschäftsbeziehung mit der OG konnte dies abgewendet werden. Den

Gesellschaftern der GmbH wurden zwar Sperrminoritäten eingeräumt, diese beziehen sich jedoch nicht auf ein Weisungsrecht für die ärztliche Leistung. Der Tatbestand - die Verpflichtung der Weisungen eines anderen zu folgen aufgrund von gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmungen“ ist somit nicht erfüllt. Außerdem hat der VwGH eine Subsumtion eines bloßen Gesellschafters (im Gegensatz zu einem Gesellschafter-Geschäftsführer) unter des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG verneint. Ein Dienstverhältnis käme daher nur nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG in Frage. Dieses setzt jedoch die persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit als Basis für die Einstufung als Dienstverhältnis voraus. Da allen Ärzten in der Generalvereinbarung/Rahmenvereinbarung ein Vertretungsrecht eingeräumt wurde, liegt keine Verpflichtung vor, die Befundungsleistungen und Dienste persönlich zu erbringen, sodass auch eine Subsumtion unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit a EStG nicht in Frage kommt.“

Zu ***Dr.5***:

„a) Persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit

(...) Im Zeitraum 2013 – 2015 hat Herr ***Dr.5*** sowohl für die GmbH als auch für die Ordination ***Dr.1*** ärztliche Leistungen erbracht. Darüber hinaus war er auch als Vertretung für andere Radiologen in Graz tätig. Herr ***Dr.5*** sollte die Gesellschafterstellung und Funktion des verstorbenen ***Dr.2*** übernehmen. Eine Übernahme konnte nur mit Zustimmung der Erben nach ***Dr.2*** erfolgen, diese konnte erst 2016 erzielt werden. Aufgrund der Blockadehaltung der Erben konnten Gesellschaftsvertrag und Rahmenvereinbarung erst 2016 neugestaltet werden und ***Dr.5*** als Vertragspartner aufgenommen werden. De facto wurde aber Herr ***Dr.5*** bereits ab 2014 wie ein Gesellschafter behandelt: Er wurde in die Erstellung der Dienstverträge miteinbezogen, die Regelung über Arbeitsaufteilung und Vertretung wurden auf ihn analog zu den anderen Gesellschaftern angewendet. Eine Vereinbarung zwischen der GmbH und ***Dr.5*** konnte nicht getroffen werden, weil die Erben sämtliche personellen Entscheidungen blockiert haben (Sperrminorität § 7 des Gesellschaftsvertrages). Eine „Beschäftigung“ von ***Dr.5*** war überhaupt nur möglich, weil die GmbH eine bestehende Vertragsbeziehung mit der OG hatte, die die Erben nicht antasten konnten. Deshalb wurde Herr ***Dr.5*** ab 2013 auch als „Repräsentant“ der OG tätig. Falsch ist die Behauptung der Finanzverwaltung, dass eine Vertretung von „dritter Seite“ im Prüfungszeitraum nicht stattgefunden hat. Auf den der Finanzverwaltung vorgelegten Kontoblättern „Fremdleistungen“ ist ersichtlich, dass nicht nur Honorare an die Radiologie OG ausbezahlt wurden, sondern auch anderen Ärzte Befundungshonorare ausbezahlt wurden (siehe dazu auch Erläuterungen bei ***Dr.4***). Nicht nachvollziehbar ist die Argumentation der Finanzverwaltung in Bezug auf ***Dr.5*** im Zeitraum 2013 – 2015: Die OG wird negiert, es wird eine direkte Vertragsbeziehung zwischen ***Dr.5*** und der GmbH unterstellt.

1. Für den Zeitraum 2012 – 2015 wurde für Herrn ***Dr.5*** DB, DZ und Kommunalsteuer festgesetzt, sozialversicherungsrechtlich wurde jedoch kein Dienstverhältnis angenommen.

2. Die Stellung von ***Dr.5*** ist mit den „Vertretungen von dritter Seite“ ident: Auch diese sind weder an der GmbH, noch an der OG beteiligt, auch diese waren außerhalb der GmbH als Radiologen tätig. Nicht nachvollziehbar ist daher, wieso die Finanzverwaltung Herrn ***Dr.5*** hinsichtlich der Lohnnebenkosten als Dienstnehmer einstuft, den externen Vertretern aber keine Dienstnehmereigenschaft zuschreibt... Im Fall von ***Dr.5*** geht die Finanzverwaltung von einem „klassischen“ Dienstverhältnis nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG aus und setzt sich ausführlich mit der organisatorischen Eingliederung auseinander, ohne im Detail zu klären, ob überhaupt eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit bestand. Herr ***Dr.5*** war weder auf Basis von gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen noch aufgrund

der bestehenden Generalvereinbarung vertraglich gebunden. Seine Leistungen hat er im Einvernehmen mit allen anderen Gesellschaftern „ausgehandelt“. Schon allein aus der Tatsache, dass Herr ***Dr.5*** während des gesamten Prüfungszeitraum auch Befundungen bei der Ordination ***Dr.1*** und bei Radiologen in Graz durchgeführt hat, ist abzuleiten, dass er notwendigerweise Aufträge ablehnen musste und an seiner Stelle Vertreter tätig wurden. An dieser Stelle sei auch einmal angemerkt, dass das Tätigwerden als befundender Arzt für die ***Bf1*** und die Ordination ***Dr.1*** ein Privileg ist, das nicht jedem Radiologen angeboten wird. Kann ein Radiologe darüber hinaus auch noch Gesellschafterstellung einnehmen, ist das für diesen eine einmalige berufliche und wirtschaftlich erfolgversprechende Gelegenheit als Freiberufler selbstbestimmt in einem tollen Team, mit guter technischer Ausstattung, erfahrenem Personal und besten Betriebsklima tätig zu werden. Bei den Ärzten steht daher nicht die Frage im Vordergrund, wann welcher „Dienst“ abgelehnt werden kann, sondern die Möglichkeit der Erbringung der ärztlichen Leistung wird als fachliche und finanzielle Chance gesehen. Deshalb wird auch nur in Ausnahmefällen auf externe Ärzte als Vertreter zugegriffen.

b) Zeitliche und örtliche Anwesenheit, funktionale Eingliederung

Die Leistungen der GmbH besteht in radiologischer Spezialdiagnostik. Für diese Leistungen sind im Wesentlichen zwei Komponenten notwendig:

1. die Aufnahme von Bildern mit Computertomographen und Magnetresonananzgeräten
2. die Interpretation der Aufnahmen durch einen Radiologen (Befundung)

Die Geräte werden von RöntgenassistentInnen bedient. Während der Bildaufnahmen muss immer ein Arzt anwesend, es muss aber nicht der Radiologe sein, der die Aufnahmen später befundet. Die Befundung ist damit zeitlich losgelöst von den Aufnahmen. Es ist nicht (mehr) üblich, dass der Radiologe eine Befundbesprechung durchführt, da die Patienten in der Regel von anderen (Fach)Ärzten zugewiesen werden und diese die radiologischen Befunde in ihre Diagnose und Behandlung einfließen lassen und dem Patienten kommunizieren. Der Patient muss daher bei der Befundung nicht anwesend sein. Die Befundung durch die Radiologen erfolgt damit oft außerhalb der Öffnungszeiten, z. B. im Anschluss an die Öffnungszeiten nachmittags und abends oder auch früh morgens. In weiten Bereichen sind die Radiologen daher zeitlich nicht gebunden. Während der diensthabende Arzt während der Aufnahmen jedenfalls vor Ort sein muss, ist dies bei der Befundung nicht notwendig. Die Nutzung der Software PACS ist keine Voraussetzung für die Befundung, es wird lediglich eine Bildbetrachtungssoftware benötigt. Somit ist nicht nur eine „remote“-Befundung möglich, sie wird auch benutzt. Sehr oft werden die Befundungen für die GmbH auf den workstations der Ordination ***Dr.1*** durchgeführt.

Wie bei jedem selbständig Tätigen (z. B. Handwerker) sind auch die Radiologen zeitlich an die Vereinbarungen mit dem Kunden/Patienten gebunden, was sich aus den Dienstplänen ergibt. Für die Befundungsleistung selbst ist jedoch weder eine zeitliche, noch eine örtliche Bindung notwendig und daher auch nicht vorgegeben. Es obliegt jedem Arzt, sich dies nach den persönlichen Bedürfnissen einzuteilen.

(...) Einnahmen der OG werden dem Gesellschafter zugewiesen, der sie erbracht hat.

Gleichzeitig kommen alle Gesellschafter für ihre Ausgaben selbst auf (siehe Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter). Lediglich nicht direkt auf einen Gesellschafter zuordenbare Einnahmen (z. B. Einnahmen aus einem Werbevertrag) und Ausgaben (Verwaltung/Steuerberatungskosten der OG) werden im Verhältnis der Anteile aufgeteilt.“

Aktenkundig hat die OG als Einnahmen praktisch nur die Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben der Beteiligten erklärt. Eigene Einnahmen und Ausgaben sind nur in untergeordnetem Ausmaß (Buchhaltung, Bankgebühren etc.) gegeben.

Mit **Eingabe vom 29.10.2021** übermittelte die Bf. eine eidesstattliche Erklärung von *****Dr.3***, ***Dr.4*** ***Dr.1*** und ***Dr.5***** zur authentischen Interpretation des Gesellschaftsvertrages der OG. Darin heißt es wörtlich:

„1. Unser Ziel ist es auf Basis der bereits seit langem existierenden radiologischen Unternehmen (GmbH und Röntgenordination) ein berufliches Umfeld zu schaffen, das für jeden Einzelnen von uns ein fachlich und wirtschaftlich erfolgreiches Tätigwerden als Facharzt für Radiologie gewährleistet.

2. Kassen- und berufsrechtliche Bestimmung verhindern bis dato, dass die beiden Unternehmen als Einheit geführt werden. In der OG als übergeordnete Organisation haben wir die radiologischen Leistungen 11zusammengeführt“, da uns bewusst ist, dass wir die radiologischen Leistungen nur durch Zusammenarbeit miteinander erbringen können.

*3. Während wir als Gesellschafter der GmbH alle gleiche Rechte haben, ist ***Dr.1*** als Eigentümer der Röntgenordination deren alleiniger Entscheidungsträger. Durch „Auslagerung“ der ärztlichen Leistungen auf die OG nach den in der General- bzw. Rahmenvereinbarung festgelegten Grundsätzen sind wir bei der Koordination der radiologischen Leistungen als Vertragspartner völlig gleichberechtigt und erbringen unsere ärztlichen Leistungen frei von Anordnungen und Vorgaben. Dies betrifft sowohl die Befundungsleistung in der GmbH als auch die Vertretungsleistung in der Röntgenordination. Die von uns aufgestellte General- bzw. Rahmenvereinbarung regelt die Grundsätze der Zusammenarbeit, die OG ist das Vehikel, über das diese Zusammenarbeit abgebildet wird.*

4. Primäres Ziel ist es für uns, die radiologischen Leistungen für die Ordination und die GmbH abzudecken und damit auch die kassenrechtlichen Vorgaben zu erfüllen. Darüber hinaus werden von uns auch radiologische Leistungen für fremde radiologische Institute sowie Beratungs- und Lehrtätigkeiten erbracht. Jeder von uns kann externe Leistungen erbringen, soweit es für uns als Gesamtheit nicht nachteilig ist.

5. Aus der Vergangenheit haben wir gelernt, dass wir nur in einem Miteinander optimal fachlich und wirtschaftlich „funktionieren“ können. Deshalb ist ein Fundament unserer Zusammenarbeit Entscheidungen im allgemeinen Konsens zu treffen. Das bedingt, dass bei Meinungsverschiedenheiten so lange eine Lösung gesucht wird, bis ein Einvernehmen hergestellt ist, d. h. jeder von uns der Lösung zustimmt. Dies betriebe sowohl ganz alltägliche Dinge wie Aufteilung der Befundungen, Einsatz von Personal und reicht bis zu fundamentalen Entscheidungen wie z.B. die Neuaufnahme von Gesellschaftern.

6. Wir haben uns durch unser Engagement als Gesellschafter der GmbH und der OG für eine Karriere in Kapfenberg entschieden. Wir sehen dies als Chance für unsere berufliche Entwicklung und als stabile Einkunftsquelle. Unser Interesse ist es daher die radiologischen Leistungen unter uns Gesellschaftern gleichmäßig aufzuteilen

7. Konkret sieht es so aus, dass wir gemeinsam die Einteilung über die Anwesenheit in den verschiedenen Bereichen des Instituts und der Ordination im Vormonat festlegen. Daraus ergeben sich wechselnde Zuständigkeiten in Institut und Ordination. Dementsprechend werden auch Institutsuntersuchungen in der Röntgenordination befundet und umgekehrt. Regelmäßig werden diagnostische und organisatorische Leistungen von zuhause aus mit der zur Verfügung stehenden eigenen Hard- und Software erbracht. Ergibt sich ein Vertretungsbedarf kommt das Vertretungsrecht zur Anwendung: Wir bemühen uns um eine interne Regelung, erst wenn es dabei zu keinem Einvernehmen kommt, kommen externe Vertreter ins Spiel. Es liegt in der Verantwortung des Einzelnen sich aus einem Pool zuverlässiger externer Kollegen eine entsprechende Vertretung zu organisieren. Es versteht sich von selbst, dass wir nur für die von uns höchstpersönlich erbrachten Leistungen ein Honorar erhalten. Lassen wir uns intern oder durch externe Ärzte vertreten, steht das während der Vertretung entstandene Honorarvolumen zur Gänze dem Vertreter zu.

8. Die Qualität der von uns erbrachten radiologischen Leistungen ist uns sehr wichtig. Durch gleichgeschaltete Abläufe in der GmbH und in der Röntgenordination, durch kompatible Hard- und Software sowie durch Einsatz von Mitarbeiterinnen nach denselben Prinzipien ist ein wesentlicher Grundstein für die Qualitätssicherung gelegt. Die radiologische Befundleistung liegt als freiberufliche ärztliche Leistung in der persönlichen Verantwortung von jedem Einzelnen von uns.

9. Jeder einzelne von uns hat sich im Laufe der letzten Jahre einen Patientenstock aufgebaut, der fast ausschließlich von diesem untersucht werden will. Dementsprechend erfolgt auch die Terminvergabe über diesen Arzt persönlich.

10. Haftpflicht und Berufsausfallversicherungen werden von jedem einzelnen selbst und persönlich abgeschlossen. Kosten für Fortbildungen und Fortbildungsmaterial bzw. Bücher werden von jedem einzelnen selbst getragen.

11. Kooperation und Zusammenarbeit ist für uns wichtig, gleichzeitig hat aber jeder von uns seinen individuellen Freiraum bei Erbringung der ärztlichen Leistung. Es gibt berufs- und kassenrechtliche Vorgaben wie z. B. die notwendige Anwesenheit mindestens eines Arztes während der Öffnungszeiten. Darüber hinaus steht es jedem von uns frei, sich im Rahmen der berufs- und kassenrechtlichen Regeln die Zeit und die Umgebung für seine Leistung selbst einzuteilen. Dies schlägt sich auch in Punkt 6.3 des OG Gesellschaftsvertrages nieder, wonach jeder seine Aufwendungen - darunter auch Kauf und Nutzung von Betriebsmittel z. B. KFZ, EDV-Ausstattung - selbst finanziert und verwaltet.

Zusammenfassend halten wir fest, dass sämtliche von uns erbrachten ärztlichen Leistungen durch die OG koordiniert werden und von der OG an die GmbH, die Röntgenordination oder andere Vertragspartner geleistet werden. Ein Abschluss von Dienstverträgen zwischen uns Ärzten einerseits und der GmbH bzw. Röntgenordination andererseits war aufgrund faktischer und rechtlicher Umstände nie beabsichtigt, eine derartige Annahme oder Interpretation ist daher ausgeschlossen.“

Im von der Bf. übermittelten Vertrag mit den Krankenkassen wurde in § 7 festgehalten, dass die Befundungen durch ***Dr.1*** oder ***Dr.2*** vorzunehmen sind. „Im Fall einer persönlichen Verhinderung haben sie für eine Vertretung unter Haftung für die Einhaltung der vertraglichen Bestimmungen Sorge zu tragen. Zum Vertreter kann nur ein Facharzt für Radiologie mit entsprechenden Kenntnissen in CT- und MR-Untersuchungen bestellt werden.

Bei Vertretungen ist der Name des Vertreters dem Geschäftsausschuss der Steiermärkischen Krankenversicherungsträger zu melden“

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 24.11.2021** nahmen die beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer *****Dr.1***** und *****Dr.3***** ausführlich Stellung zu Fragen der praktischen Durchführung ihrer Tätigkeit:

In den angemieteten Räumlichkeiten in der *****Bf1-Adr***** befinden sich das CT/MR Institut der Bf. und die Ordination *****Dr.1*****. CT/MR Institut und Ordination haben jeweils getrennte Eingänge, getrennte Anmeldungen und getrennte Wartebereiche. In der Mitte stoßen sie zusammen und so ist es den Ärzten möglich, sich frei zwischen den verschiedenen Untersuchungsräumen zu bewegen.

Bei den CT/MR-Untersuchungen muss immer ein Arzt anwesend sein, weil den Röntgenassistentinnen teilweise Anweisungen gegeben, Kontrastmittel verabreicht und die Patienten aufgeklärt werden müssen. Nach der Untersuchung werden die Aufnahmen kurz von den anwesenden Ärzten kontrolliert, bevor der Patient das Haus verlässt. Eine sofortige Befundbesprechung findet nur ausnahmsweise statt.

Die Ärzte machen sich ca 1 Monat im Voraus aus, wer wann anwesend ist. Diese Art „Dienstplan“ wird auch an die Mitarbeiter weitergegeben.

In der Ordination werden sämtliche Aufnahmen voll elektronisch über das „PAC-System“ erfasst. Die Beteiligten verfügen ebenso wie zuweisende Ärzte zumindest über eine „abgespeckte“ Version des EDV-Systems, die ihnen eine Bildbetrachtung ermöglicht. Alle steirischen Spitäler verfügen selbst über eine PAC-System und können so die Bilder auch empfangen.

Für die Bildbetrachtung stehen in den Ordinationen hochauflösenden Bildschirme zur Verfügung, die auch eine dreidimensionale Betrachtung ermöglichen. Die Nachbearbeitung daheim ist unter Verwendung von „PACS“ möglich, dabei genügt zum Teil auch ein normaler Computer.

Die Befunde tippte das jeweilige Sekretariat. Die Ärzte diktieren dazu in ein Diktiergerät.

Die OG ist Ausfluss des Wunsches von *****Dr.1***** nach einer Gruppenpraxis. Die Beteiligten haben sich bewusst dafür entschieden, kein Gesamthand Eigentum anzuschaffen, sondern Betriebsmittel über das Sonderbetriebsvermögen anzuschaffen.

Die Leistungen von *****Dr.5***** wurden nach dem Ableben von *****Dr.2***** anders als die Leistungen der übrigen Vertretungsärzte über die OG abgerechnet. Die steuerliche Vertreterin

erläuterte dazu, dass die an ***Dr.5*** ausbezahlten Honorare bei den übrigen drei Beteiligten als Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben in derselben Höhe erfasst worden seien. ***Dr.5*** sei wirtschaftlich gesehen „Personal der OG“ gewesen.

Zusammenfassend erklärte die steuerliche Vertreterin abermals, dass an der OG vieles hänge: Leistungen seien an die Bf. und an die Ordination ***Dr.1*** erbracht worden. Zudem habe eine betriebliche Struktur aufgrund des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter bestanden. Das Sonderbetriebsvermögen bestehe aus einer EDV-Ausstattung (Laptop bzw. Computer), die 0815- Befundungen jedenfalls ermöglicht, den Kfz der Ärzte und den Wertpapieren für den Gewinnfreibetrag.

Die OG habe sich auch deshalb als notwendig erwiesen, weil es nach dem Ableben von ***Dr.2*** ständige Probleme mit dessen Erben gegeben habe, die den Anteil an der Bf. hielten und diesen Anteil und die damit verbundenen Stimmrechte als Druckmittel verwendet hätten. Im Gesellschaftsvertrag der Bf. war das Einstimmigkeitsprinzip vorgesehen, was auch für die Einstellung von Personal galt. So hätte mit Herrn ***Dr.5*** gar kein Dienstverhältnis begründet werden können. In der OG hingegen sei es möglich gewesen, Herr ***Dr.5*** wie einen Gesellschafter zu behandeln.

Auf Ebene der OG sei die notwendige Koordination der Bf. und der Ordination ***Dr.1*** möglich.

Durch die Konstruktion der OG würden sämtliche in Rz 104 EStR 2000 genannten Voraussetzungen erfüllt. Die Umsätze würden nicht nur mit einem Rechtsträger (der Bf.), sondern mit mehreren (auch mit der Ordination ***Dr.1***) erzielt. Ein Durchgriff auf die Gesellschafter sei bereits nach Ansicht der Finanzverwaltung in den EStR nicht möglich.

*„Unklar ist uns weiterhin, warum Herr ***Dr.5***, der in den Jahren 2012 bis 2015 weder an der Bf. noch an der OG beteiligt war, als DB und DZ-pflichtig behandelt wurde, sozialversicherungsrechtlich jedoch als Selbständiger. Andere Vertretungsärzte, die ebenfalls an keiner der Gesellschaften beteiligt waren, wurden auf allen Ebenen als selbständige behandelt.*

****Dr.4*** wurde unter § 25 Abs 1 Z 1 lit. b EStG subsumiert, obwohl er durch seine Sperrminorität nur die Abberufung und Bestellung von Geschäftsführern hätte verhindern können. Richtigerweise wäre er unter lit. a zu subsumieren, wobei die diesbezüglichen Voraussetzungen nicht vorliegen, weil er sich vertreten lassen konnte und berufsrechtliche Gründe dem widersprochen haben.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Aktenkundig betreibt die Bf. am Standort ***Bf1-Adr*** ein Institut für radiologische Spezialdiagnostik in der Rechtsform einer GmbH.

In den Streitjahren waren an der Bf. folgende Ärzte im angegebenen Ausmaß beteiligt bzw. (grau hinterlegt) auch als Geschäftsführer bestellt:

[...]

Die Geschäftsführung der Bf. wurde nach den unwidersprochenen Aussagen der steuerlichen Vertretung ursprünglich von allen Gesellschaftern wahrgenommen, indem jeder Gesellschafter einzelne Tätigkeitsbereiche übernommen hat und diese eigenverantwortlich und weisungsfrei abgearbeitet hat. So hat beispielsweise ursprünglich ***Dr.1*** die kaufmännische Geschäftsführung, ***Dr.2*** die ärztliche Leitung, ***Dr.3*** die Personalagenden und ***Dr.4*** den Bereich Hardware und Strahlenschutz übernommen.

Die anstehenden Arbeiten wurden nach den betrieblichen Erfordernissen abgearbeitet, eine vorgegebene Arbeitszeit, Anwesenheitsverpflichtungen und über die allgemeine Berichtspflicht über die Geschäftstätigkeit an die Generalversammlung hinausgehende Kontrollen dieser Tätigkeiten gab es nach Aussagen der steuerlichen Vertretung nicht (Angaben der steuerlichen Vertretung).

Die Geschäftsführung bzw. Verwaltungstätigkeit wurde bis Juni 2016 auch nicht gesondert vergütet, sondern kam den Gesellschaftern über die Gewinnausschüttung im Ausmaß ihrer Beteiligung zugute. Ab Juni 2016 wurden den Gesellschaftern 500 Euro/Monat für die Verwaltungstätigkeit bezahlt.

Für die Durchführung der radiologischen Spezialdiagnostik (Leistungen der Bf.) sind laut unwidersprochener Angaben der Bf. (Eingabe vom 19.10.2021) im Wesentlichen zwei Komponenten notwendig:

1. die Aufnahme von Bildern mit Computertomographen und Magnetresonanztgeräten
2. die Interpretation der Aufnahmen durch einen Radiologen (Befundung)

Die erste Komponente wird unstrittig im Rahmen des Unternehmens der Bf. erbracht: Mitarbeiter der Bf. (Röntgenassistentinnen) machen die Aufnahmen. Dabei muss immer auch ein Arzt anwesend sein, der die Röntgenassistentinnen anweist bzw. unterstützt, Kontrastmittel verabreicht, die Aufnahmen kontrolliert und fallweise mit den Patienten bespricht.

Wer anwesend ist, wird von den beteiligten Ärzten im Vorhinein ausgemacht und den Mitarbeitern auch mitgeteilt (Beschwerde, mündliche Verhandlung).

Die Aufnahmen werden elektronisch mittels des „PAC-Systems“ erfasst. Zuweisende Ärzte, Spitäler und die beteiligten Ärzte können elektronisch darauf zugreifen, sofern sie selbst zumindest eine „abgespeckte Version“ des Systems haben (mündliche Verhandlung).

Die zweite Komponente (Befundung) wurde vertraglich an eine OG übertragen

Dazu haben ***Dr.1***, ***Dr.2***, ***Dr.3*** und ***Dr.4*** mit ebenfalls aktenkundigem Gesellschaftsvertrag vom 13. Mai 2011 die „***OG***“ (im Folgenden OG) gegründet, an der sie zu je 25 % als unbeschränkt haftende Gesellschafter beteiligt waren.

Die Beteiligten der OG haben sich bewusst dazu entschieden, die OG nicht mit Betriebsvermögen auszustatten. Sämtliche Betriebsmittel finden sich im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter (Beschwerde, mündliche Verhandlung). Als Sonderbetriebsvermögen sind Kfz, Wertpapiere für die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages sowie PC's /Laptops ausgewiesen (mündliche Verhandlung; aktenkundig beim Finanzamt).

Die radiologischen Befunde selbst wurden in sämtlichen Streitjahren von ***Dr.1***, ***Dr.3*** und ***Dr.4*** vorgenommen, in den Jahren 2012 und 2013 auch von ***Dr.2*** bzw. seit dessen Ableben auch von ***Dr.5***. Die Befunde tippte das jeweilige Sekretariat. Die Ärzte diktieren dazu in ein Diktiergerät. Die Befunde werden idR direkt an die zuweisenden Ärzte übermittelt, in Ausnahmefällen auch mit den Patienten besprochen (mündliche Verhandlung).

Sofern unternehmensfremde Vertretungsärzte Befunde erbrachten, wurden diese nach Angaben der Bf. direkt mit der Bf. abgerechnet (eidesstattliche Erklärung). ***Dr.A***, ***Dr.B***, ***Dr.C*** u. a. haben die befundenden Ärzte vertreten (Schreiben der Bf. vom 19.11.2021)

Das Entgelt für die ärztliche Leistung wurde je Fall mit festen Honorarsätzen berechnet. Die an der OG beteiligten Ärzte erklärten die an sie überwiesenen Beträge als Sonderbetriebseinnahmen. Honorare für die Tätigkeit von ***Dr.5*** wurden vor dessen Beteiligung an der Bf. steuerlich bei den übrigen Ärzten als Sonderbetriebseinnahmen und in gleicher Höhe als Sonderbetriebsausgaben erfasst (mündliche Verhandlung).

Die Verantwortung für die ärztliche Tätigkeit trägt jeder Arzt selbst, der Arzt unterliegt keinerlei fachlicher Weisung und ist für den „Erfolg“ der jeweiligen Leistung selbst verantwortlich. Jeder Arzt war selbst berufshaftpflichtversichert und hatte auch seine Fortbildungsverpflichtung selbst zu organisieren, wobei sich die Gesellschafter dahingehend abgestimmt haben, sodass die OG als Gesamtheit in allen Bereichen auf dem neuesten Stand ist und trotz der Abwesenheit durch Fortbildung der laufende Betrieb nicht wesentlich beeinträchtigt ist (Beschwerde, mündliche Verhandlung).

Laut Gesellschaftsvertrag ist die OG so organisiert, dass die Diensterteilung der Ärzte einvernehmlich im Vorhinein erfolgte. Die Beteiligten legen gemeinsam die Einteilung über die Anwesenheit in den verschiedenen Bereichen des Instituts und der Ordination im Vormonat fest. Daraus ergeben sich wechselnde Zuständigkeiten in Institut und Ordination.

Dementsprechend werden auch Institutsuntersuchungen in der Röntgenordination befundet und umgekehrt (Eidesstattliche Erklärung, mündliche Verhandlung).

Die Befundungen für die Bf. werden während der Anwesenheit im Unternehmen der Bf. dort bzw. auf den Workstations der Ordination ***Dr.1*** durchgeführt, da die dort zur Verfügung stehenden Geräte eine optimale Bildauflösung garantieren (mündliche Verhandlung).

Diagnostische und organisatorische Leistungen werden aber auch von zuhause aus mit der dort zur Verfügung stehenden eigenen Hard- und Software erbracht (Eidesstattliche Erklärung, mündliche Verhandlung).

2. Rechtslage

§ 41 FLAG:

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

§ 122 WKG:

(8) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Personen, die einem Kammermitglied durch ein Gesetz zur Dienstleistung gegen Kostenersatz zugewiesen sind, gelten als Dienstnehmer des kostenersatzleistenden Kammermitglieds. Für sie ist Bemessungsgrundlage der Ersatz der Aktivbezüge mit der Maßgabe, dass die Umlagenschuld mit Ablauf des Kalendermonats entsteht, in dem die Aktivbezüge ersetzt worden sind. Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Bemessungsgrundlagen zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied

eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).+

§ 25 EStG 1988:

(1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. (...)

§ 47 EStG 1988:

(2) Ein Dienstverhältnis liegt 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen. (...)

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsbeziehung zwischen der Bf. und der *OG*****

Grundsätzlich sind eine GmbH und eine OG verschiedene Rechtspersonen, auch wenn an ihnen dieselben Personen beteiligt sind. Diese beiden Rechtspersonen können auch in vertragliche, steuerlich anzuerkennende Beziehung treten.

Gerade bei "persönlichkeitszentrierten" Leistungen erscheint jedoch laut Tanzer, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009, 123ff der Hintergrund besonders aufhellungsbedürftig, ob nicht einem

zwischengeschalteten Dritten eine bloße Verrechnungs- und Zahlstellenfunktion zukommt. Dies wäre nämlich für eine Zurechnung von Einkünften entschieden zu wenig.

Der VwGH folgt diesem Gedanken insoweit, als nach der Rechtsprechung für die Zurechnung einer Leistung an eine Gesellschaft durch das Rechtsgeschäft die Gesellschaft selbst (im Beschwerdefall die OG) und nicht eine natürliche Person in wirtschaftlicher Hinsicht zu einer Leistungserbringung verpflichtet sein muss:

Nach VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092 kann es nämlich auch bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zur Zurechnung der Vergütungen an die dahinterstehenden natürlichen Personen kommen.

Wesentlich für die steuerliche Anerkennung der Vertragsbeziehung ist nach Ansicht des VwGH a.a.O., dass sich die Einbindung der OG in die Verhältnisse zwischen der Bf. und den befundenden Ärzten nicht in der Ausstellung von Rechnungen erschöpft, sodass die OG nicht nur als "Zahlstelle" dient.

Fungiert die OG nicht bloß als Zahlstelle, sondern ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch zur Leistungserbringung verpflichtet, kommt zusätzlich eine Missbrauchsbeurteilung in Betracht (vgl dazu beispielsweise VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360, VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012, VwGH 28.3.2012, 2009/08/0010, VwGH 24.1.2013, 2011/16/0156, VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016 oder VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Im Beschwerdefall führt die Bf. zwar aus, dass die Gründung der OG erfolgte, um eine „saubere Trennung ärztlicher (freiberuflicher) Tätigkeit und gewerblicher (geräteintensiver) Krankenanstalt im Sinne der RZ 5227/5228 EStRL 2000 zu erreichen, doch hält diese Behauptung der Wirklichkeit nicht stand:

Die OG wird in den Räumlichkeiten der Bf. betrieben und die Leistungserbringung selbst (Befundung) lässt sich nicht gänzlich von der laufenden Tätigkeit der Bf. trennen: Wie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, muss bei den Aufnahmen jedenfalls ein Arzt anwesend sein, um den Röntgenassistentinnen Anweisungen zu geben, Kontrastmittel zu verabreichen und die Aufnahmen einer ersten groben Beurteilung zu unterziehen. Bei bestimmten Untersuchungen (zB Mammographie) werden nicht nur Bilder befundet, sondern die Patientinnen auch untersucht (Ultraschall), teilweise werden auch andere Befunde mit besonders besorgten Patienten besprochen. Soweit die Ärzte daher im Betrieb der Bf. anwesend sind, nutzen sie auch das Equipment der Bf. bzw. der ebenfalls am Standort der Bf. betriebenen Ordination von ***Dr.1*** zur Erbringung ihrer Leistungen.

Die OG übt demgegenüber keine eigene nach außen erkennbare Tätigkeit aus, da im Wesentlichen nur die Beteiligten durch Befunde gegenüber der Bf. und der Ordination ***Dr.1*** tätig werden.

Soweit die Bf. ins Treffen führt, dass von der OG Vorträge und Gutachten als Leistungen an fremde Dritte erbracht werden, ist zu entgegnen, dass mit der Abhaltung von Fachvorträgen, gutachterlichen Leistungen und Lehrtätigkeiten üblicherweise natürliche Personen beauftragt werden, da es bei solchen Leistungen im besonderen Ausmaß auf das Wissen und Geschick des Vortragenden/Gutachters ankommt. Dafür ist eine OG nicht geeignet, wenn nicht sogar hinderlich (weil der Auftraggeber fürchten muss, dass ein anderer als der gewünschte Vortragende/Gutachter die Leistung erbringt).

Diese Leistungen sollten laut dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung auch vorzugsweise vom zwischenzeitig verstorbenen ***Dr.2*** erbracht werden. Dem Rechenwerk der OG sind daher auch keine diesbezüglichen Einnahmen zu entnehmen.

Die OG verfügt auch über keine betriebliche Struktur: Der Standort der OG ist ident mit dem Standort der Bf. Die Beteiligten der OG haben sich bewusst dazu entschieden, die OG nicht mit Betriebsvermögen auszustatten und sämtliche Betriebsmittel (PC's /Laptops, Kfz und Wertpapiere für die Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages) im Sonderbetriebsvermögen zu halten. Die OG beschäftigt keine eigenen Dienstnehmer, sodass die Dienstnehmer der Bf. die Befunde abtippen.

Besondere Bedeutung für die Zurechnung der Einkünfte kommt im Beschwerdefall demnach dem Umstand zu, dass die OG selbst praktisch weder Einnahmen erzielt noch Ausgaben tätigt, werden doch sämtliche Honorare als Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter erfasst: So führt auch die Bf. in Schreiben vom 19. Oktober 2021 aus: *„Einnahmen der OG werden dem Gesellschafter zugewiesen, der sie erbracht hat. Gleichzeitig kommen alle Gesellschafter für ihre Ausgaben selbst auf (siehe Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter). Lediglich nicht direkt auf einen Gesellschafter zuordenbare Einnahmen (z. B. Einnahmen aus einem Werbevertrag) und Ausgaben (Verwaltung/Steuerberatungskosten der OG) werden im Verhältnis der Anteile aufgeteilt.“*

Bei einer solchen Konstellation wie im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass der OG keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, sondern sie nur als Zahlstelle dient. Die Geschäfte sind daher den dahinterstehenden Gesellschaftern zuzurechnen.

Eine Missbrauchsprüfung wie sie der VwGH beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 4.9.2014, 2011/15/0149 vorgenommen hat, indem er prüfte, ob die Zwischenschaltung nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben (§ 22 f BAO) erfolgte, ist im Beschwerdefall nicht vorzunehmen, da der OG ja nur Zahlstellenfunktion zukommt.

Abgesehen davon konnte die Bf. auch keine außersteuerlichen Gründe für die Einschaltung der OG ins Treffen führen:

Flexible Gestaltungsmöglichkeiten der Arbeitserbringung, die Festlegung der Dienstpläne, Fortbildungen, Urlaube etc. sind auch ohne Gründung einer OG innerhalb des Unternehmens der Bf. ohne weiteren Aufwand möglich. Eine durchgehende Trennung zwischen Aufnahmen

und Befunden lässt sich – wie oben dargestellt – bereits deshalb nicht verwirklichen, weil die Aufnahmen kontrolliert werden müssen, bevor der Patient das Institut verlässt.

Soweit die Bf. die Vorteile der OG nach dem Ableben von ***Dr.2*** als wirtschaftlichen Grund für die Errichtung der OG ins Treffen führt ist zu bemerken, dass die OG vor dem Ableben gegründet wurde und der überraschende Tod von ***Dr.2*** damit nicht ausschlaggebend für die gewählte Konstruktion sein kann.

In einer Gesamtbetrachtung ist daher kein außersteuerlicher Grund für die Einschaltung einer OG zu erkennen.

3.2. DB Pflicht *Dr.1***, ***Dr.2*** und ***Dr.3*****

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs 1 iVm Abs 2 FLAG alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG oder an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beschäftigen.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Mitglieder der Wirtschaftskammer müssen gemäß § 122 WKG einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichten, der sich nach § 41 FLAG bemisst.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH ausgeführt, dass die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde. Der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift könne sich daher nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl seitdem in ständiger Rechtsprechung zB VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit

hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0233; VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281; 20.01.2016 2012/13/0059; VwGH 29.06.2016, 2013/15/0281; VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079; VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0057).

Im Beschwerdefall waren sämtliche die Ärzte bereits insoweit in den geschäftlichen Organismus der Bf. eingebunden, als sie jedenfalls im Betrieb der Bf. anwesend sein mussten und dabei bestimmte laufend vorkommende Tätigkeiten zur Erreichung des Unternehmenszweckes der Bf. (Einweisung der Röntgenassistentinnen, Verabreichung von Kontrastmitteln, Kontrolle der Aufnahmen, Mammographieuntersuchungen) für die Bf. erfüllen mussten. Diese Anwesenheit war nicht nur den übrigen Mitarbeitern bekannt (die Einteilung wurde den Mitarbeitern im Voraus bekannt gegeben), sondern auch für die Patienten nach außen hin erkennbar.

Die anstehenden Arbeiten wurden nach dem Vorbringen in der Beschwerde nach den betrieblichen Erfordernissen abgearbeitet und die schließlich erstellten Befunde wurden von den Ärzten diktiert und von den übrigen Dienstnehmerinnen der Bf. im Sekretariat getippt.

Tatsächlich nutzten die Ärzte für die Befundungen die Infrastruktur der Bf., da die im Unternehmen vorhandene technische Ausstattung (EDV-Programm „PACS“, hochauflösende Bildschirme etc) ein optimales Arbeiten ermöglichte.

Der Umstand, dass die Anwesenheitszeiten einvernehmlich vereinbart wurden, spricht nicht gegen die Einbindung in den geschäftlichen Organismus der Bf. :

So traf es auf keine vom VwGH aufzugreifende Bedenken, dass die belangte Behörde aus der Nutzung von Büroräumlichkeiten und „Infrastruktur“ sowie dem Umstand, dass der Leistungserbringer „angehalten“ war, seine Arbeitszeit an die üblichen Bürozeiten „anzupassen, um einen reibungslosen Büroablauf zu gewährleisten“, auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin geschlossen hat (VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen war ***Dr.1***, ***Dr.2*** und ***Dr.3*** damit der Arbeitsort und die Arbeitszeit (nach Absprache) vorgegeben. Tatsächlich verwendeten sie überwiegend Arbeitsmittel der Bf. und waren nicht zuletzt durch die enge Zusammenarbeit mit den sonstigen Arbeitnehmern (Anweisung der Röntgeassistentinnen,

Tippen der Befunde durch das Sekretariat) unmittelbar in die betrieblichen Abläufe der Bf. eingebunden.

Da das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf gegeben ist, kommt es auf weitere Kriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, nicht an (vgl etwa VwGH 17.5.2006, 2001/14/0199; VwGH 14.12.2006, 2003/14/0019).

3.3. DB Pflicht *Dr.4*** und ***Dr.5*****

Dr.4 war in den Jahren 2012 – Jänner 2016 nur zu 21% und damit nicht wesentlich an der Bf. beteiligt. ***Dr.5*** ist erst seit Jänner 2016 zu 21% an der Bf. beteiligt. Für eine DB Pflicht der Vergütungen an diese Doktoren (***Dr.4*** bis 2016) ist nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 25 EStG 1988 Voraussetzung.

Nach der Rechtsprechung des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 (verst.Sen), ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 anhand zweier Kriterien, nämlich der

- Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen.

Die beiden Merkmale lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise. Eine Person, die in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist, wird auch dem Weisungsrecht unterliegen (Doralt, EStG § 47 Tz 23).

Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen. Sie können in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

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

Dr.4 und ***Dr.5*** waren gleich wie ***Dr.1***, ***Dr.2*** und ***Dr.3*** in den betrieblichen Organismus der Bf. eingebunden (siehe dazu die Würdigung unter 3.2.).

Das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten, wie es die Öffnungszeiten der Bf. und die damit verbundene Anwesenheit erforderlich machten, bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus nach außen hin zum Ausdruck (VwGH 28.04.2004, 2000/14/0125; VwGH 9.11.1994, 93/13/0310).

Die beiden Ärzte hatten die anfallenden Untersuchungen zu befunden und konnten somit nicht über das Ausmaß der vorzunehmenden Befundungen entscheiden. Die Übergabe oder Zuteilung der zu befundenden Untersuchungen lässt nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge

schließen, sondern stellt vielmehr eine Art von persönlicher Weisung dar, die vorgegebene Arbeit zu erledigen (vgl. VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlangt, so spricht der Umstand, dass ein Arzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimmt und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliegt, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handelt sich hier um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (VwGH 16.9.1982, 81/15/0118; 19.1.1984, 83/15/0114, sowie Doralt, EStG18 § 47 Rz 34). Dementsprechend tritt das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079; vgl. auch VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Daher widerspricht es der Annahme eines Dienstverhältnisses auch nicht, dass jeder Arzt die Verantwortung für die ärztliche Tätigkeit selbst trägt, keinerlei fachlicher Weisung unterliegt und so für den „Erfolg“ der jeweiligen Leistung selbst verantwortlich ist.

Das Finanzamt hat unter Verweis auf § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 die Auffassung vertreten, dass ein Weisungsrecht gegenüber Herrn ***Dr.4*** nicht erforderlich sei. Die Bf. hat dazu moniert, dass aufgrund des Gesellschaftsvertrages sehr wohl eine Weisung möglich sei. Da im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. VwGH 21.2.1984, 83/14/0102) auch gegenüber ***Dr.4*** Weisungen erteilt wurden, ist auch seine Leistung unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu subsumieren.

Auch die steuerliche Vertretung musste in ihrer Stellungnahme vom 19.10.2021 einräumen: *„Er war daher in diesem Zeitraum den Weisungen der Geschäftsführung unterworfen“*.

Selbst wenn man auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht nimmt (was nach der Rechtsprechung nur dann geboten ist, wenn die beiden Merkmale Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu keiner klaren Angrenzung führen vgl. etwa VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083, VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0041 oder 21.11.2018, Ra 2018/13/0045, VwGH 22.2.2017, Ro 2014/13/0033), kommt man im Beschwerdefall zu keinem anderen Ergebnis:

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Da die beiden Ärzte die Arbeiten nach den betrieblichen Erfordernissen zu erledigen hatten, konnten sie ihre Einnahmen nicht durch eigenes Geschick beeinflussen. Aus dem Umstand,

dass ***Dr.4*** und ***Dr.5*** nach der Anzahl der Befunde bezahlt wurden, lässt sich noch kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ableiten (vgl. zB VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200), zumal die Tätigkeit auf Dauer angelegt war und eine Erledigung nach den betrieblichen Erfordernissen zu geschehen hatte. Diese Vorgabe schließt eine Beeinflussung der Einnahmen durch die befundenden Ärzte aus.

Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist ebenso wenig zu erkennen, wird doch den Ärzten die für die Verrichtung ihrer Tätigkeiten notwendige Infrastruktur zur Verfügung gestellt. Auch die Mitarbeiter, die die Befunde tippen, werden von der Bf. bezahlt.

Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies grundsätzlich gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162 unter Hinweis auf VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Dem Merkmal der Vertretungsbefugnis kommt jedoch nur eingeschränkte Bedeutung zu, wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen wurde (vgl. VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Im Beschwerdefall haben sich ***Dr.4*** und ***Dr.5*** tatsächlich nicht vertreten lassen. Soweit andere Ärzte Befunde erstellten, wurden diese Arbeiten direkt mit der Bf. vereinbart und mit dieser abgerechnet. Die daher im Beschwerdefall nur theoretisch bestehende Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, stellt kein Merkmal dar, das gegen ein Dienstverhältnis spricht (VwGH 25.1.1983, 82/14/0081).

Bei der Beurteilung des Verhältnisses zu ***Dr.5*** kommt hinzu, dass nach den Angaben der Bf. eine Vereinbarung zwischen ihr und ***Dr.5*** nicht getroffen werden konnte, weil die Erben nach ***Dr.2*** sämtliche personellen Entscheidungen blockiert hätten (Sperrminorität § 7 des Gesellschaftsvertrages). *„Eine „Beschäftigung“ von ***Dr.5*** war überhaupt nur möglich, weil die GmbH eine bestehende Vertragsbeziehung mit der OG hatte, die die Erben nicht antasten konnten. Deshalb wurde Herr ***Dr.5*** ab 2013 auch als „Repräsentat“ der OG tätig.“* (Schreiben stV)

Soweit die Bf. moniert, dass ***Dr.5*** sozialversicherungsrechtlich als Selbständiger behandelt wurde, ist anzumerken, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält. Das 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).

Soweit andere Vertretungsärzte, die ebenfalls an keiner der Gesellschaften beteiligt waren, ins Treffen geführt werden, ist zu bemerken, dass das Verhältnis zu diesen nicht streitgegenständlich ist. Jedes Verhältnis ist einzelfallbezogen zu beurteilen.

3.4. Zusammenfassung

Die ***OG*** übt keine eigene nach außen erkennbare Tätigkeit aus (vgl. 3.1.). Die Einbindung der OG in die Verhältnisse zwischen der Bf. und den befundenden Ärzten erschöpft sich in der Ausstellung von Rechnungen, sodass die OG nur als "Zahlstelle" dient. Die Honorare sind daher den befundenden Ärzten direkt zuzurechnen.

Dr.1, ***Dr.2*** und ***Dr.3*** bzw. ab 2016 auch ***Dr.4*** sind durch ihre laufende Tätigkeit und Zusammenarbeit mit den übrigen Mitarbeitern der Bf. in den geschäftlichen Organismus der Bf. eingebunden (vgl. 3.2.). Da sie wesentlich an der Bf. beteiligt sind, erzielen sie damit Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, wofür die Bf. gemäß § 41 FLAG einen Dienstgeberbeitrag bzw. gemäß § 125 WKG einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten hat.

Dr.4 (bis 2016) und ***Dr.5*** stehen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in einem Dienstverhältnis zur Bf. (vgl. 3.3.). Für die an sie ausbezahlten Honorare ist ebenfalls ein Dienstgeberbeitrag sowie ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen damit den gesetzlichen Bestimmungen. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

4. 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.

Im Beschwerdefall wurde der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt anhand der zitierten Rechtsprechung des VwGH beurteilt. Damit liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 2. Dezember 2021