

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 5. November 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. Oktober 2021 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages (für Dienstgeberbeiträge 2014, 2015 und 2016) zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden (ersatzlos) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) handelt es sich um ein in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) betriebenes Diagnosezentrum. Neben einem – aus angestellten Ärzten und den Gesellschaftern bestehenden – Ärzteteam waren im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (2013-2016) auch sog. externe Befunder (Ärzte) für die Bf tätig.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (GPLA-Prüfung) gemäß § 86 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 –, ob die externen Befunder ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am **4. September 2018** hat das Finanzamt mit Frau ***1*** eine **Niederschrift** aufgenommen, die zu ihrer Tätigkeit für die Bf befragt Folgendes ausgesagt hat: Sie sei seit ca. 2010 für die Bf tätig. Durch einen Kollegen habe sie von der Möglichkeit der Zusammenarbeit mit dem beschwerdegegenständlichen Institut erfahren. Hauptberuflich betreibe sie eine Wahlarztpraxis für Innere Medizin, Nephrologie und Nuklearmedizin in ***2***. Sie sei Spezialistin für Autoimmunerkrankungen und Repräsentantin für Österreich in europäischen Forschungsgruppen. Darüber hinaus sei sie auch noch im Immunologiezentrum in ***3*** als Konsiliarärztin tätig. Es gäbe keine (schriftlichen) Verträge. Am Beginn der Zusammenarbeit habe sie nur vorübergehend ihre Kollegen vertreten. Durch die Zusammenarbeit habe sie gemerkt, dass ein hoher Bedarf an Herzuntersuchungen bestehe und sie habe angeboten, einen Teil dieser Untersuchungen zu übernehmen. Die Zusammenarbeit sei nach und nach gewachsen. Die Honorarhöhe sei mit ***4*** vereinbart worden, sie erhalte € 100,00 pro Untersuchung. Sie führe nur Herzuntersuchungen und die erforderliche Überwachung des Patienten (Herzbelastung) durch. Auch die Voruntersuchung des Patienten, ob eine Belastung durch die eigentliche Untersuchung überhaupt möglich sei, obliege ihr. Für Befundungen sei sie nicht zuständig, diese erstelle ein anderer Arzt. Auf die Frage, wer die Dienste einteile: Sie gebe die Tage vor, an denen sie zur Verfügung stehen könne. Auf die Frage, wer die Terminvereinbarung mache: Die Terminvereinbarung mit den Patienten werde vom Institut vorgenommen, gelegentlich vermittele sie auch Patienten ihrer eigenen Ordination. Die Ordinationshilfen und die Krankenschwestern würden von der Bf eingeteilt und entlohnt. Diese seien keinem bestimmten Arzt zugeteilt. Sie bekomme keine Arbeitsanweisungen, führe keine Befundbesprechungen durch, nehme an keinen internen Besprechungen teil und führe keine Arbeitszeitaufzeichnungen. Es seien keine Grundaufzeichnungen für die Honorarabrechnungen vorhanden. Auf die Frage, in welchem zeitlichen Ausmaß sie ihre Tätigkeit im Zeitraum 2013-2016 ausgeübt habe: Die Untersuchungstage seien sehr unregelmäßig – je nach ihrer Verfügbarkeit – vereinbart worden. Aufgrund des erhöhten Bedarfes sei die Anzahl der Untersuchungstage in den letzten Jahren angestiegen. Soweit sie sie benötige, könne sie die Infrastruktur der Bf nutzen. An (eigenen) Betriebsmitteln benutze sie ihr Stethoskop, gelegentlich nehme sie ihren eigenen Laptop mit. Auf die Frage, ob es einen Zugriff auf die EDV gäbe: Sie sehe sich die Vorbefunde der zu betreuenden Patienten an, ob sie Zugriff auf Daten anderer Patienten hätte, wisse sie nicht. Auf die Frage, ob sie Patienten auch ablehnen könne: Ja, das sei in der Praxis aber noch nicht vorgekommen. Auf die Frage, ob sie die Möglichkeit habe, sich durch andere Ärzte vertreten zu lassen: Ja, sie könne auch eine selbst organisierte Vertretung fragen, das sei in der Praxis aber erst einmal vorgekommen. Ansonsten würden die Untersuchungstermine abgesagt. Gleiches gelte auch für den Fall, dass sie krank oder verhindert sei. Als Vertreter könnten nicht nur Ärzte aus dem bestehenden Ärzteteam, sondern auch externe Ärzte zugezogen werden. Die Vertretung werde von der Bf bezahlt. Von der Bf werde keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt, fallweise benutze sie eigene Arbeitskleidung. Sie habe eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen, diese decke jedoch die gesamte ärztliche Tätigkeit ab. Für Herzuntersuchungen gäbe es bei der Bf zwei

Untersuchungsräume. In diesen könne parallel gearbeitet werden. Über die Verträge mit den Krankenkassen verfüge die Bf, welche auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen durchführe.

Am **4. September 2018** hat das Finanzamt auch mit Herrn ***5*** eine **Niederschrift** aufgenommen, der zu seiner Tätigkeit für die Bf befragt Folgendes ausgesagt hat: Er sei seit vielen Jahren für die Bf tätig. Er sei Leiter der 3. Med. Abteilung im KH ***11***, außerdem betreibe er noch eine Privatordination in ***11***, die sich im gleichen Gebäude wie die Bf befinde. Es gäbe keine (schriftlichen) Verträge. Auf die Frage, was mündlich vereinbart worden sei: Von der Bf erhalte er die Patientenunterlagen, bearbeite diese in seinen eigenen Räumlichkeiten und schicke die Unterlagen wieder an die Bf retour. Im Institut der Bf werde er nicht tätig. Pro Befund erhalte er das mit Herrn ***4*** vereinbarte Honorar. Er führe keine Untersuchungen durch, er mache nur Befundungen von nuklearmedizinischen Untersuchungen (Herzdurchblutungsuntersuchungen). Es gäbe keine zeitlichen Vorgaben, er führe die Befundungen dann durch, wenn das in seinen Zeitplan passe. Er bekomme keine Arbeitsanweisungen, führe keine Befundbesprechungen durch, nehme an keinen internen Besprechungen teil, führe keine Arbeitszeitaufzeichnungen und habe keinen Zugriff auf Computerprogramme (der Bf). Für die Honorarabrechnungen habe er keine Grundaufzeichnungen, die Aufzeichnungen würden von der Bf geführt. Im Zeitraum 2013-2016 sei er unterschiedlich, durchschnittlich 1,5 Stunden pro Woche, für die Bf tätig gewesen. Die Infrastruktur der Bf nutze er nicht, die Betriebsmittel, die er benötige (Räumlichkeiten, Diktaphon), seien in seiner eigenen Ordination vorhanden. Theoretisch könne er Befundungen auch ablehnen, was in der Praxis jedoch nicht vorkomme. Die Befundberichte würden unter dem Briefkopf der Bf erstellt. Der Befund gehe von der Bf an den zuweisenden Arzt, der die Befundbesprechung durchführe. Theoretisch könne er sich vertreten lassen, das sei aber noch nicht vorgekommen, da die Befundungen nicht tagfertig erstellt werden müssten. Bei einer längeren Verhinderung würde sich die Bf um einen Ersatz kümmern. Er trage keine Arbeitskleidung mit dem Logo der Bf. Er habe eine (eigene) Haftpflichtversicherung abgeschlossen, die jedoch die Risiken seiner gesamten medizinischen Tätigkeit abdecke. Über die Verträge mit den Krankenkassen verfüge die Bf, die auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen durchführe.

Am **4. September 2018** hat das Finanzamt auch mit Frau ***6*** eine **Niederschrift** aufgenommen, die zu ihrer Tätigkeit für die Bf befragt Folgendes ausgesagt hat: Im Zuge ihrer Facharztausbildung im KH ***11*** habe sie die Möglichkeit gehabt, ein Jahr lang im Institut der Bf zu arbeiten. Nach ihrer Facharztausbildung habe sie die Möglichkeit gehabt, zusätzlich zu ihrer Anstellung im ***7*** Spital in ***2*** im Institut der Bf weiterzuarbeiten. Sie habe keine eigene Ordination. Es gäbe keine (schriftlichen) Verträge und keine konkreten (mündlichen) Vereinbarungen. Sie gebe (der Bf) ihre möglichen Arbeitstage bekannt, auch die Dauer ihrer Tätigkeit an den einzelnen Tagen könne sie selbst einteilen. Ihre Aufgabe sei es, Befundungen nach durchgeführten Untersuchungen (Computertomographie, Magnetresonanz,

Röntgenuntersuchungen) zu erstellen. Sie bekomme keine bestimmten Befundungen zugeteilt, sondern sie wähle nach ihren Interessen und fachlicher Kompetenz die durchgeführten Untersuchungen aus. Die Honorarhöhe habe sie mit ***4*** vereinbart. Anfangs habe sie € 130,00 pro Stunde erhalten; in letzter Zeit (seit ca. Mitte 2014) erfolge die Abrechnung nach Anzahl der erstellten Befunde (€ 22,00 pro Befund). Die Termine mit den Patienten vereinbare die Bf. Die Bf teile auch die Ordinationshilfen und Krankenschwestern ein und entlohne diese auch. Sie bekomme keine Arbeitsanweisungen, führe keine Befundbesprechungen durch und nehme an keinen internen Besprechungen teil. Sie führe keine Arbeitszeitaufzeichnungen, wenn ihre Arbeit nach Stunden abgerechnet werde, gebe sie ihre Arbeitszeit bekannt. Die Anzahl ihrer Befunde werde im Institut (der Bf) ohnedies aufgezeichnet. An Grundaufzeichnungen für die Honorarabrechnungen sei nur die Aufzeichnung der Termine im Kalender vorhanden. Im Zeitraum 2013-2016 sei sie unterschiedlich, ca. 1-2 Mal pro Woche für die Bf tätig gewesen. Es gäbe keine fixen Tage, teilweise habe sie auch bevorzugte Wochentage bekanntgegeben, die mit dem Dienstplan im Krankenhaus vereinbar gewesen seien. Sie nutze die Infrastruktur des Institutes (der Bf). An eigenen Betriebsmitteln benötige bzw. verwende sie Handy, Laptop für Weiterbildung, Fachliteratur und einen PKW, um ihre Arbeitsstelle zu erreichen. Für die Benutzung des PKWs erhalte sie Kilometergeld in Höhe von € 0,42. Auf die Frage, ob sie die EDV im Institut (der Bf) nutze: Sie könne sich alte Befundungen ansehen und könnte auch das Internet nutzen. Sie könne Befundungen auch ablehnen. Die Befundungen würden im Institut (der Bf) durchgeführt. Die Befunde würden unter dem Briefkopf des Institutes (der Bf) erstellt, ihr Name scheine aber im Befund auf. Grundsätzlich habe sie die Möglichkeit, sich durch andere Ärzte vertreten zu lassen, das sei aber noch nie vorgekommen. Zu einer (potentiellen) Vertretung im Krankheitsfall bzw. bei einer sonstigen Verhinderung könne sie keine Aussage machen, weil das in der Praxis noch nicht vorgekommen sei. Vom Institut (der Bf) werde ihr keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt. Sie habe eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen, diese decke ihre gesamte ärztliche Tätigkeit ab. Das Institut (der Bf) verfüge über die Verträge mit den Krankenkassen und führe auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen und mit den Patienten durch.

Die im **Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 26. Februar 2019** an ihn gerichteten Fragen hat Herr ***8*** wie folgt beantwortet: Er habe ab 2002 – mit Pausen – für die Bf gearbeitet. In den Jahren 2013-2015 sei er sonst noch Facharzt an der Medizinischen Universität in ***2*** gewesen. Es gäbe (mit der Bf) keine schriftlichen Verträge, die Höhe der Honorare sei mündlich (mit ***4***) vereinbart worden. Er habe (für die Bf) CT- und MRT-Untersuchungen befundet. Auf die Frage, ob es Zeitvorgaben oder eine Zeiteinteilung durch die Bf gegeben habe: Er habe Termine vereinbart, bei denen bei der Bf ein personeller Bedarf bestanden habe und sein eigener Terminkalender dies zugelassen habe. Er habe keine Arbeitsanweisungen bekommen, keine Befundbesprechungen durchgeführt und an keinen internen Besprechungen teilgenommen. Auf die Frage, ob er Arbeitsaufzeichnungen geführt habe: Er trage seine beruflichen Tätigkeiten in seinem (eigenen) Kalender ein. Für die Bf sei er in den Jahren 2013-

2015 je nach Bedarf und Verfügbarkeit seinerseits ein paar Stunden pro Woche tätig gewesen. Bei der Bf habe er diejenige Infrastruktur nutzen können, die er benötigt habe. Es habe Zugriff auf jene Computerprogramme gegeben, die zur Befundung notwendig gewesen seien. Er sei mit seinem eigenen Auto zur Bf gefahren und habe einen weißen Kittel mitgebracht, sonst habe keine eigenen Betriebsmittel benötigt. Auf die Frage, ob er Patienten/Befundungen auch ablehnen hätte können: Das sei nie vorgekommen. Die Befundungen seien an einer Befundungskonsole durchgeführt worden. Die Befundberichte seien unter dem Briefkopf der Bf erstellt worden. Auf die Frage, ob er die Möglichkeit gehabt habe, sich durch andere Ärzte vertreten zu lassen: Er habe nur Termine vereinbart, an denen er selbst Zeit gehabt habe. Auf die Frage, ob er sich bei Krankheit/Verhinderung selbst um eine Vertretung kümmern habe müssen: Er könne sich an eine solche Situation nicht erinnern, er denke aber, dass solche Notfälle durch die Größe des Institutes (der Bf) gut zu kompensieren seien. Von der Bf sei keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt worden. Er habe eine eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen. Er (selbst) habe über keine Verträge mit den Krankenkassen verfügt und auch keine Abrechnungen mit den Krankenkassen/Patienten durchgeführt.

Die im **Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 26. Februar 2019** an ihn gerichteten Fragen hat Herr ***9*** wie folgt beantwortet: Er arbeite seit 2009 für die Bf, sonst sei er noch (angestellter) Radiologe im Landesklinikum ***11***. Es habe (nur) mündliche Vereinbarungen gegeben. Zumeist bei Personalengpässen, Krankheit etc sei angefragt worden. Sofern er gekonnt habe, habe er gelegentlich ausgeholfen. Die Honorarhöhe sei mit der Geschäftsleitung vereinbart worden. Pro Schnittbilduntersuchung habe er € 22,00 erhalten, für kurze Befunde € 11,00. Er habe CT- und MRT-Untersuchungen befundet. Von der Bf habe es keine Zeitvorgaben gegeben. Er habe keine Arbeitsanweisungen bekommen, keine Befundbesprechungen durchgeführt, an keinen internen Besprechungen teilgenommen und keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt. Im Jahr 2016 sei er insgesamt nur 4-5 Nachmittage für die Bf tätig gewesen. Fixe Arbeitstage habe es nicht gegeben. Von der Infrastruktur der Bf habe er nur eine Workstation zur Befundung genutzt. Er habe nur auf die Computerprogramme RIS und PACS Zugriff gehabt. Auf die Frage, ob er Patienten/Befundungen auch ablehnen hätte können: Ja, indem er sie einfach nicht befundet habe. Die Befundungen seien in einem Befundraum im Institut der Bf durchgeführt worden. Die Befunde seien unter dem Briefkopf der Bf erstellt worden, unterschrieben habe er die Befunde selbst. Er habe die Möglichkeit gehabt, sich durch andere Ärzte vertreten zu lassen. Auf die Frage, ob er sich bei Krankheit/Verhinderung selbst um eine Vertretung kümmern habe müssen: Das sei nicht vorgekommen, weil die Termine immer sehr kurzfristig vereinbart worden seien. Von der Bf sei keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt worden, er habe seine eigene weiße Kleidung getragen. Er habe eine eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen. Die Bf verfüge über die Verträge mit den Krankenkassen und führe auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen/Patienten durch.

Die im **Auskunftsersuchen des Finanzamtes vom 26. Februar 2019** an sie gerichteten Fragen hat Frau ***10*** wie folgt beantwortet: Sie sei seit 2005 für die Bf tätig. In den Jahren 2013-2016 sei sie sonst noch als Fachärztin an der Medizinischen Universität in ***2*** (AKH) tätig gewesen. Es gäbe keine schriftlichen Verträge. Mündlich sei die Mithilfe bei Befundungen an Tagen, an denen sie Zeit gehabt habe, vereinbart worden. Sie habe keine Untersuchungen durchgeführt, sondern (nur) Befundungen von fertigen Schnittbilduntersuchungen (CT/MRT). Von der Bf habe es keine Zeitvorgaben gegeben. Sie habe keine Arbeitsanweisungen bekommen, keine Befundbesprechungen durchgeführt und an keinen internen Besprechungen teilgenommen. In den Jahren 2013-2016 sei sie alle drei Wochen zwei Tage pro Woche für die Bf tätig gewesen. Es habe keine fixen Arbeitstage gegeben, sie sei nach ihren eigenen Zeitressourcen für die Bf tätig gewesen. Bei der Bf habe sie die Befundkonsole genutzt. Sie habe Zugriff auf die Computerprogramme RIS und PACS gehabt. Sie habe Befundungen auch ablehnen können. Die Befundungen habe sie in einem der Befundräume im Institut oder Zuhause durchgeführt. Die Befunde seien unter dem Briefkopf der Bf erstellt und von ihr selbst unterschrieben worden. Sie habe die Möglichkeit gehabt, sich durch andere Ärzte vertreten zu lassen. Auf die Frage, ob sie sich bei Krankheit/Verhinderung selbst um eine Vertretung kümmern habe müssen: Sie sei nicht krank gewesen. Prinzipiell wäre es möglich gewesen, sich durch andere Fachärzte für Radiologie vertreten zu lassen. Von der Bf habe sie keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt bekommen, sondern eigene weiße Hosen und Polos getragen. Sie habe eine eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen. Über die Verträge mit den Krankenkassen verfüge die Bf, die auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen/Patienten durchführe.

In ihrem **Schriftsatz vom 11. November 2019** hat die Bf zur Tätigkeit der sog. externen Befunder wie folgt Stellung genommen: Bei der Bf handle es sich um ein relativ großes Team von Gesellschaftern und angestellten Ärzten, das allerdings auch extreme Öffnungszeiten bespielen müsse. Bilddiagnostikinstitute dürften außer Samstag, Sonntag und Feiertag nicht geschlossen werden. Dies zwingt die Bf dazu, das ganze Jahr offen zu halten, außerdem würden die CT- und MRT-Geräte im Zweischichtbetrieb gefahren. Was es als einziges am Markt gäbe, seien Befunder, die die reine Befundung von Studien entweder remote oder auch vor Ort an einer zur Verfügung gestellten Workstation übernehmen würden. (Vor Ort dann, wenn sie sich dieses Equipment, das sehr teuer sei, selbst nicht leisten könnten oder wollten – immerhin würden diese Kollegen ja auch noch die Fahrzeit verlieren und hätten KFZ-Spesen zu tragen). Das seien in der Regel Kolleginnen und Kollegen, die ein Anstellungsverhältnis in Krankenhäusern hätten und ein oder zwei Nachmittage in der Woche zur Aufbesserung ihrer Finanzen gerne für solche Tätigkeiten zur Verfügung stünden oder eine Wahlarztordination hätten. Diese Ärzte würden ausschließlich einen kleinen Ausschnitt der an einem Patienten anfallenden Tätigkeiten übernehmen: Sie erstellten an relativ simplen Routineuntersuchungen den radiologischen Befund. Alle anderen Tätigkeiten, die zur Erzeugung eines derartigen Befundes aber erforderlich seien, würden durch das Ärzteteam aus Gesellschaftern und

angestellten Ärzten erledigt:

- Festlegung des Untersuchungsumfanges;
- Anamnese mit Ausschluss von Kontraindikationen wie Implantaten, Kontrastmittelallergien, Schwangerschaften, etc.;
- ad hoc Änderungen des Untersuchungsprotokolls, sollten sich überraschende oder wesentliche Befunde ergeben;
- Auskunft an Patienten und Zuweiser;
- Beschwerdemanagement gegenüber Patienten und Zuweisern;
- Korrekturlesen sämtlicher Befunde und Freigabe derselben für den Versand;
- Definition der Untersuchungsprotokolle für alle Situationen an den Geräten;
- Reanimation, medizinische Intervention bei Allergien, Psychosen, Angststörungen;
- Befundung komplexer Fälle unter Einbeziehung unter Umständen zahlreicher komplizierter Voruntersuchungen;
- Anleitung des Personals;
- Überwachung sämtlicher laufender Untersuchungen vor Ort oder über Mitschaumonitore;
- kontinuierliche Ausbildung des Personals, Korrektur von falschen Vorgehensweisen usw.;
- Freigabe von Medikamenten zur Injektion am konkreten Patienten;
- Definition der Injektionsprotokolle an den Kontrastmittelinjektoren;
- Besprechungen zur Fortbildung der Mitarbeiter und Rundschreiben in der DEV;
- Begründungen für die Kassenabrechnungen;
- etc., etc., etc. ...

Angesichts der geschilderten Aufgabenverteilung sehe es die Bf auch als vollkommen unzulässig an, die bei ihr tätigen externen Befunder als ihre angestellten Ärzte zu deklarieren, was diese auch nicht wollten. Die externen Befunder seien freiberuflich für die Bf tätig und verwendeten auch eigene Betriebsmittel (PKW, Laptop, Smartphone etc.). Sie seien im Gegensatz zu den angestellten Ärzten nicht in den Betrieb integriert (würden an keinen Besprechungen, Veranstaltungen etc. teilnehmen). Sie würden wie der Steuerberater der Bf oder der Installateur agieren, auch diese seien nicht bei der Bf angestellt.

Da die externen Befunder (bei der Bf) nicht angestellt seien, gäbe es auch keine regelmäßigen Stundenaufzeichnungen, da die externen Befunder nicht in die Personalverwaltung integriert seien. Die externen Befunder würden freiberuflich arbeiten, letztlich nach Maßgabe ihrer zeitlichen Verfügbarkeit. Sie würden ausschließlich nach Zahl der durchgeführten Befundungen bezahlt. Für die Bf sei es daher niemals wichtig gewesen, das genaue Datum oder die Zeit aufzuzeichnen, sondern lediglich eine Plausibilitätsprüfung der angegebenen Befundanzahl vorzunehmen. Die Zahl der befundeten Untersuchungen sei für die Bf jederzeit aus der EDV ablesbar. Allerdings würden die dort nicht dem Tag zugeordnet, an dem das Diktat erstellt worden sei, sondern dem Untersuchungsdatum des Patienten. Das erzeuge Diskrepanzen, die retrospektiv kaum aufgearbeitet werden könnten. Als einzige Aufzeichnungen habe die Bf die auf Basis der seitens der Befunder reklamierten (und von der Bf überprüften) Befundzahlen erstellten Gutschrifts-Dokumente aufbewahrt. Diese belegten bei der Bf ihre Ausgaben, beim

Befunder die Einnahmen und hätten über viele Jahre als administrativ relativ einfache Prozedur auch völlig genügt. Da die Honorierung nach erstellten Befunden erfolge, sei für die Bf die aufgewendete Zeit des Befunders völlig unerheblich und werde daher auch nicht erhoben.

Die Tätigkeit der externen Befunder sei außerordentlich unregelmäßig und quantitativ sehr unterschiedlich, je nachdem was der Bedarf der Bf und was auch die zeitliche Verfügbarkeit der Befunder gewesen sei.

Zu Frau ***1***: Diese sei Fachärztin für Innere Medizin und Nuklearmedizin. Bei ihrer Tätigkeit handle es sich lediglich um die internistische Überwachung von Belastungs- EKG's, die durchaus risikogeneigt seien und häufig massive ärztliche Interventionen erfordern würden. Frau ***1*** erstelle nicht einmal die Befunde dieser Untersuchungen. Außerdem benutze sie teilweise auch ihre eigene Ordinationsinfrastruktur.

Die nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 6. Oktober 2021** hat das Finanzamt im (verwiesenen und ebenfalls mit 6. Oktober 2021 datierten) Bericht wie folgt begründet: Bei der Bf handle es sich um eine KG, deren Geschäftszweig der Betrieb einer Krankenanstalt für Bildgebende Verfahren (inkl. Nuklearmedizin) in der Betriebsform eines selbständigen Ambulatoriums iSd § 2 Abs. 1 Z 5 des Niederösterreichischen Krankenanstaltengesetzes (NÖ KAG), LGBl. 9440-0 idgF., sei. Im Betrieb seien ein ärztlicher Dienst (§ 17 Abs. 4 NÖ KAG) und ein Verwaltungsdienst (§ 22 Abs. 1 NÖ KAG) eingerichtet. Die Geschäftsführung erfolge nach dem Prinzip der kollegialen Führung dieser Dienste (§ 16a NÖ KAG), wobei als ärztlicher und kaufmännischer Direktor im Prüfzeitraum ***4*** fungiert habe. Neben den an der KG beteiligten Gesellschaftern und den als Dienstnehmer beschäftigten Ärzten seien auch noch Ärzte für die Bf tätig gewesen, die ausschließlich Befundungen durchgeführt hätten. Eine Ärztin habe kardiologische Untersuchungen durchgeführt und die Belastbarkeit der Patienten überwacht. Mit diesen Ärzten seien keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden.

Rechtliche Würdigung:

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliege, komme es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genüge, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspreche (VwGH vom 23. März 1983, Zl. 82/13/0063). Ein Dienstverhältnis liege dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 28. Juni 2017,

Ra 2016/15/0074). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssten gemeinsam vorliegen. Sie könnten in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH vom 31. März 2005, Zl. 2000/15/0127). Die Weisungsgebundenheit betreffend sei grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung beziehe, begründe für sich allein kein Dienstverhältnis. Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen rufe einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspreche nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stelle seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012, sei auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar. Laut dem Erkenntnis des BFG vom 3. April 2019, GZ. RV/2100490/2017, sei sogar der ärztliche Leiter als Dienstnehmer anzusehen. In weiterer Folge würden nunmehr noch weitere Argumente herausgearbeitet werden.

Zur Einbettung in die Krankenanstaltenorganisation: Zum Sozialversicherungsrecht habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Oktober 2019, Ra 2019/08/0138 (unter Bezugnahme auf das Erkenntnis Zl. 93/08/0162), festgehalten, dass es – unter Bedachtnahme auf eine Krankenanstaltenordnung – im Allgemeinen zutreffen werde, dass Spitalsärzte in Beschäftigungsverhältnissen nach § 4 Abs. 2 ASVG zum Träger der Krankenanstalt stünden. Aufgrund dieser Ausführungen würden verwaltungsrechtliche Normen, die eine persönliche Gebundenheit auferlegten, zuerst und zwar wie folgt thematisiert: Nach § 16 Abs. 1 lit. e NÖ KAG habe der Rechtsträger einer Krankenanstalt die Rahmenbedingungen für die Führung der Krankenanstalt, den Aufgabenbereich der Anstaltsleitung und den inneren Betrieb der Krankenanstalt durch die Anstaltsordnung zu regeln. Diese habe zB die Dienstobliegenheiten der in der Krankenanstalt beschäftigten Personen sowie Bestimmungen über die regelmäßige Abhaltung von Dienstbesprechungen zwischen den dafür in Betracht kommenden Berufsgruppen zu regeln. Gemäß § 16 Abs. 2 Z 5 NÖ KAG seien in der Anstaltsordnung Regelungen über eine fachliche und organisatorische Zusammenarbeit innerhalb der Krankenanstalt sowie mit anderen Gesundheits- und Sozialeinrichtungen zu treffen. Gemäß § 21 Abs. 2 NÖ KAG obliege die Führung der Krankengeschichte hinsichtlich der ärztlichen und gegebenenfalls zahnärztlichen Leistungen dem für die Behandlung verantwortlichen Arzt bzw. Zahnarzt, hinsichtlich der sonstigen im Abs. 1 lit. b genannten Leistungen der für sie verantwortlichen Person. Gemäß § 21 Abs. 6 NÖ KAG habe der verantwortliche ärztliche Leiter der Anstalt zu entscheiden, welchen Personen oder anderen als in Abs. 3 und 4 genannten Stellen Abschriften von Krankengeschichten und ärztlichen Äußerungen über den Gesundheitszustand von Patienten unter Beachtung der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht ausgefolgt werden könnten.

Conclusio: Die Krankenanstaltengesetze des Bundes und der Länder würden für Krankenanstalten mehrere Leitungsorgane vorsehen: So sei bspw der ärztliche Leiter nach § 7

Abs 1 KAKuG für den ärztlichen Dienst und die mit der ärztlichen Behandlung der Pfleglinge zusammenhängenden Aufgaben, der Verwaltungsleiter für die wirtschaftlichen, administrativen und technischen Angelegenheiten und das erforderliche Verwaltungspersonal und der Leiter des Pflegedienstes für den Pflegedienst verantwortlich. Jeder dieser Leiter sei in seinem Bereich allein zuständig und keinem anderen Leiter unterstellt. Es gäbe daher in Krankenanstalten keinen Vorsitzenden, Leiter oder Generaldirektor. Ärztlicher Leiter, Verwaltungsleiter und Pflegedienstleiter stünden formal gleichrangig nebeneinander (*Resch*, Handbuch Medizinrecht 2011 XI Rz 82 f). Aus dem Umstand, dass das Krankenanstaltenrecht die genannten Organe als Leiter einsetze, folge, dass sie in dem ihnen zugewiesenen Bereich ein Aufsichtsrecht hätten. Die Befugnis zur Leitung umfasse auch die Erteilung von Weisungen (*Resch*, Handbuch Medizinrecht 2011 XI Rz 84; *Mayer*, Die Führung von Krankenanstalten, FS Tomandl [1998] 549). Dies ergäbe sich für das Bundesland Niederösterreich, zB für den ärztlichen Dienst, aus § 16a Abs. 1 NÖ KAG. Aus dem Umstand, dass das Krankenanstaltenrecht die genannten Organe als Leiter einsetze, folge, dass sie in dem ihnen zugewiesenen Bereich ein Aufsichtsrecht hätten. Die Befugnis zur Leitung umfasse auch die Befugnis zur Erteilung von Weisungen (*Resch*, Handbuch Medizinrecht 2011 XI Rz 84). Weiters bestehe auch eine Bindung an die Anstaltsordnung, die eine Organisationsvorschrift darstelle, an welche der betroffene Arzt gebunden gewesen sei. Der gesamte ärztliche Dienst in der Krankenanstalt sei nach den Weisungen des ärztlichen Leiters und der Leiter der Abteilungen, Laboratorien, etc. nach den Regeln der medizinischen Wissenschaft zu verrichten (*Resch*, Handbuch Medizinrecht 2011 XI Rz 101). Das ärztliche Personal (Anstaltsärzte) sei in ärztlichen Belangen dem verantwortlichen Leiter jener Abteilung bzw. Institut der (dem) es zugeteilt sei, unterstellt und weisungsgebunden; dienstrechtlich unterstehe dieses Personal dem ärztlichen Direktor bzw. dem Träger der Krankenanstalt (*Resch*, Handbuch Medizinrecht 2011 XI Rz 102). Nach diesen Ausführungen könne kein vernünftiger Grund mehr verbleiben, welcher der Weisungsbindung der in Frage stehenden Ärzte einen Abbruch tun könnte, da sich die persönliche Abhängigkeit im Rahmen des persönlichen Weisungsrechtes des Anstaltsleiters bereits aus krankenanstaltenrechtlichen Bestimmungen ergäbe und zwar auch sohingehend, dass der Krankenanstaltenträger in der Entscheidung, welche Vertretungskraft allenfalls eingesetzt werde, nicht frei sei, zumal er jedenfalls die Berufsberechtigung vor der zu erbringenden Tätigkeit umfassend prüfen müsse. Weiters werde die örtliche Bindung der betroffenen Ärzte gar nicht in Abrede gestellt. Die zeitliche Verpflichtung ergäbe sich aus dem oben Gesagten und die Verpflichtung, die vom Dienstgeber vorgegebene Arbeitsfolge einzuhalten, aus den klaren Aussagen hinsichtlich der listenmäßigen Abarbeitung der nach und nach auf dem Computerbildschirm erscheinenden (Röntgen-)Aufnahmen. Die vorliegende und sprichwörtlich stringente Kontrollunterworfenheit sei durch die Vidimierungspflicht des Vorgesetzten bzw. gar des ärztlichen Leiters auf Grund des § 21 Abs. 6 NÖ KAG gegeben. Die wirtschaftliche Abhängigkeit bestehe insbesondere deshalb, da keine nennenswerten eigenen Betriebsmittel zur Verwendung gekommen seien, außer eben einem eigenen Arztkittel. Des Weiteren sei es für die Beurteilung, ob eine Erwerbstätigkeit in persönlicher Abhängigkeit

ausgeübt werde, von besonderer Aussagekraft, ob der Erwerbstätige in einen Betrieb mit einer vom Dienstgeber determinierten Ablauforganisation in einer Weise eingebunden gewesen sei, dass dies der Erteilung ausdrücklicher persönlicher Weisungen und der Vornahme entsprechender Kontrollen gleichgehalten werden könne ("stille Autorität" des Dienstgebers). Habe ein Arzt einen Dienst übernommen, sei er für den Zeitraum des übernommenen Dienstes jedenfalls in die Betriebsorganisation derart eingebunden gewesen, dass er den vorgegebenen Ablauf der Arbeit nicht jederzeit selbst regeln oder ändern hätte können. Durch die Ausführungen zuvor sei zudem von einem durch Kontrollrechte abgesicherten Weisungsrecht des Arbeitgebers auszugehen.

Zum Vertretungsrecht: Der Verwaltungsgerichtshof habe in dem Erkenntnis vom 9. November 2017, Ra 2017/08/0115, Folgendes ausgeführt: „Ein ‚generelles Vertretungsrecht‘ der Erstmitbeteiligten läge nur dann vor, wenn diese jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile ihrer Verpflichtung auf Dritte überbinden könnte. Sie müsste – unbeschadet einer allfälligen Pflicht, ihren Vertragspartner zu verständigen - berechtigt sein, irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihr übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. eine Hilfskraft beizuziehen. Die bloße Befugnis, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen vertreten zu lassen (z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs; bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht), oder eine wechselseitige Vertretungsbefugnis mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (Vertretungsregelungen und Mitspracherechte im Rahmen einer flexiblen Dienstenteilung bzw. Dienstplanerstellung) würde keine generelle Vertretungsbefugnis darstellen. Selbst wenn ein generelles Vertretungsrecht im oben umschriebenen Umfang vereinbart worden wäre, könnte dies - unter dem Gesichtspunkt der Beurteilung von Sachverhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 539a ASVG) - die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließen, wenn diese Befugnis entweder in der Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses auch tatsächlich geübt worden wäre oder wenn die Parteien bei Vertragsabschluss nach den Umständen des Einzelfalles zumindest ernsthaft damit hätten rechnen können, dass von der generellen Vertretungsbefugnis auch tatsächlich Gebrauch gemacht werden würde und die Einräumung dieser Vertretungsbefugnis nicht mit anderen vertraglichen Vereinbarungen im Widerspruch stünde (VwGH 1.10.2015, Ro 2015/08/0020; 12.10.2016, Ra 2016/08/0095). Dass eine ärztliche Leiterin und Fachärztin über den Kopf der revisionswerbenden Partei hinweg ihre Aufgaben an einen von ihr frei gewählten Arzt oder eine frei gewählte Ärztin (uU auf Dauer) auf eigene Kosten delegieren könnte, ergibt weder aus ärztlicher noch aus betriebswirtschaftlicher Sicht einen Sinn. Ein solcher wurde auch von der Revision nicht ins Treffen geführt. Das Verwaltungsgericht hat die persönliche Arbeitspflicht der Erstmitbeteiligten zu Recht bejaht.“ Ein derartiges generelles Vertretungsrecht sei auch im gegebenen Sachverhalt nicht anzunehmen. Zum einen sei nicht evident, dass es überhaupt zu Vertretung iSd o.a. Ausführungen des VwGH jemals gekommen sei. Zum anderen sei gerade die Vertretungsmöglichkeit - jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile der Verpflichtung auf geeignete Dritte überbinden zu können - mit der Ablauforganisation und den gesetzlichen

Vorschriften beim Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums nicht in Einklang zu bringen. Zum Schulden der Arbeitskraft: Aus dem Umstand, dass Befundungen von den betroffenen Ärzten regelmäßig vorgenommen worden seien, gehe hervor, dass es sich bei der Tätigkeit jedenfalls um ein Dauerschuldverhältnis gehandelt habe, was impliziere, dass nicht ein einmaliger Erfolg geschuldet worden sei, sondern mit den Befundungen die persönlichen Fähigkeiten für eine gewisse (aus einem Rahmenvertrag abgerufene) Zeit geschuldet worden seien. Die betroffenen Ärzte seien daher mit der Verpflichtung, jene Befundungen durchzuführen, die während der von ihnen übernommenen Dienste (VwGH vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0057) notwendig gewesen seien, auch den persönlichen Weisungen der Organe des Unternehmens unterlegen gewesen (VwGH vom 21. Februar 1984, Zl. 83/14/0102). Weiters sei es so gewesen, dass sie im Rahmen der übernommenen Verpflichtungen nicht zuletzt auf Grund der bei ihnen fehlenden technischen Infrastruktur auch an Arbeitsort und –zeit gebunden gewesen seien.

Zur persönlichen Arbeitsverpflichtung: Seinem Wesen nach stelle das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem der Arbeitnehmer grundsätzlich verpflichtet sei, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182). Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung spreche bei einer Tätigkeit wie bei der eines Befunders weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit, noch gegen eine Eingliederung in den Betrieb (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191).

Zur Verwendung der (Software-)Infrastruktur des Ambulatoriums: Die Verwendung der Software der Bf (RIS und PACS) deute zweifelsohne auf eine unternehmerische Struktur hin, in welche die betroffenen Ärzte eingebunden gewesen seien, die sie zu verwenden gehabt hätten und die ihre Arbeitsfolge nicht unmaßgeblich gestaltet und geformt habe. Dies nicht zuletzt auf Grund der vorgegebenen Arbeitsabfolge. Es sei jedoch nicht nur so, dass diese Spezialsoftware für bildgebende Institute vor der Benutzung durch unbefugte Dritte gesichert sei, vielmehr seien auch Computernetzwerke an sich durch die Verwendung von unbefugten Benutzern gesichert. Das heiße, dass eine personalisierte Benutzerkennung sowohl für das Netzwerk als auch für die vom Unternehmen verwendete Spezialsoftware zum Zugriff auf die für die Arbeitserbringung nötigen Patientendaten erforderlich gewesen sei. Es könne somit von einer Einbindung in den geschäftlichen Organismus und dessen Arbeitsfolge jedenfalls gesprochen werden. Weiters erscheine es zweifelhaft, dass eine jederzeitige sanktionslose Ablehnung von Befundungen überhaupt vorgenommen worden sei. Es bestehe erstens keine Ursache, dass die betroffenen Ärzte solche Befundungen von für sie unbekannten Personen ablehnen würden, weiters hätte dies auch eine eklatante Unterbrechung in der Organisationsfolge des Ambulatoriums mit sich gebracht, da dieses sonst Vereinbarungen mit ihren Vertragspartnern (Ärzten, Krankenanstalten) nicht mehr einhalten hätte können, was letztlich dazu geführt hätte, dass durch diese Störung eine weitere Beschäftigung des betreffenden Arztes künftighin unterblieben wäre. Weiters sei es auch so, dass die oben beschriebenen Softwareprogramme und der betriebliche Arbeitsfluss eine gewisse Einschulung erfordert hätten. Dies insbesondere im Hinblick auf die Übergabe der Diktate an die Schreibkräfte, als auch bezüglich der

Umstände, wie die EDV-Software zu verwenden gewesen sei, welche Werte in welche Felder einzutragen gewesen seien. Dies ergäbe sich nicht zuletzt auf Grund der Stellungnahme der Bf, wonach auch die Grundlagen für die Abrechnung der Leistungen durch dieses Datenmaterial erfolgt seien.

Zur Vidimierungspflicht des ärztlichen Leiters: Wie bereits weiter oben dargestellt worden sei, sei der ärztliche Leiter des Ambulatoriums letztverantwortlich für die erstellten Gutachten und die darin enthaltenen Diagnosen und Werte gewesen, was zur Folge gehabt habe, dass die Vidimierung durch ihn oder einen von ihm benannten Vertreter zu erfolgen gehabt habe. Dies decke sich auch mit dem Umstand, dass nahezu alle befragten Ärzte angegeben hätten, dass die Gutachten namens des Ambulatoriums ausgefertigt worden seien, sodass die Tatsache, dass diese Letztverantwortung nicht beim befundenden Arzt, sondern beim Ambulatorium gelegen gewesen sei, dafür spreche, dass kein gewährleistungsfähiger Erfolg, sondern die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft geschuldet worden sei.

Ausschließlich in den Räumlichkeiten des Ambulatoriums: Wie durch die Bf selbst erklärt worden sei, hätten die Befundungen in nahezu allen Fällen in den Räumlichkeiten des Ambulatoriums stattgefunden, weil die Gerätschaften für eine Remotetätigkeit kostspielig seien. Dies lasse auf ein mangelndes Unternehmerwagnis schließen. Werde einem Vertragspartner ein Aufwand vom anderen Vertragspartner derart abgenommen, sei es unter Fremden regelmäßig so, dass dieser sich dafür einen Vorteil versprechen lasse. Ob und in welcher Form die Raummiete, die Gerätemiete usw. in die Pauschalvergütungen für die Befunderstellung eingerechnet worden seien, sei nicht nachvollziehbar, sei nicht offengelegt und vermutlich auch nicht vorgenommen worden

Krankheit – Vertretung werde von der Bf organisiert: Bereits weiter oben sei dargestellt worden, dass das Krankenanstaltenrecht und das ärztliche Berufsrecht nicht eben von einem flexiblen Ansatz geprägt seien, sodass im Falle einer Übernahme einer Tätigkeit und der darauffolgenden Erkrankung des Vertragspartners keinesfalls eine unbürokratische Vertretung möglich gewesen wäre. Vielmehr wäre es bei im Inland zur Berufsausübung zugelassenen Ärzten so gewesen, dass zumindest der ärztliche Leiter zu informieren gewesen wäre und dieser zustimmen hätte müssen, da in seinem Wirkungsbereich und in seinen Räumlichkeiten eine Tätigkeit sonst nicht möglich gewesen wäre. Dies spreche für kein Vertretungsrecht.

Zur Abrechnung nach erbrachten Befundungen (Unternehmerrisiko): Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Die betroffenen Ärzte hätten mit der Bf ein Pauschalhonorar für eine Befundung vereinbart. Die Anzahl der Befundungen sei dann mit diesem Pauschalhonorar multipliziert worden. Auf Grund des Umstandes, dass die täglichen Öffnungszeiten klar abgegrenzt und die mögliche Arbeitszeit auch bereits vereinbart gewesen sei, könne nicht davon gesprochen werden, dass auf Grund einer eigenen Initiative und

eigenen Geschickes die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst hätte werden können, zumal solche Befundungen zwar stets individuell seien, jedoch auch hier Mittelwerte nahezu exakte Zeitintervalle zulassen würden. Auch auf der Ausgabenseite sei kein Unternehmerwagnis zu erblicken.

Zur Weisungsbindung bei Ärzten: Je höher die für die Leistung erforderliche Qualifikation sei, desto mehr trete die Erforderlichkeit der persönlichen Weisungsbindung in den Hintergrund (VwGH Zl. 85/13/0110; UFS vom 8. Februar 2005, GZ. RV/0373-G/02). Dies sei bei Ärzten jedenfalls der Fall, zumal bei diesem Berufsbild an sich, und überhaupt bei der Tätigkeit eines Facharztes, die Erstellung individualisierter Konzepte und Antworten für Patienten unumgänglich seien. Eine Weisungsbindung könne diesfalls erstens nur inter pares erfolgen, zweitens sei eine solche regelmäßig auch nur in Ausnahmefällen tunlich.

Die Behörde vertrete daher aufgrund der oben angeführten Kriterien die Ansicht, dass es sich bei den Tätigkeiten der Vertretungsärzte um echte Dienstverhältnisse gem. § 47 EStG 1988 handle. Die Honorare seien der Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag sowie zum Zuschlag Dienstgeberbeitrag zugerechnet worden. Von einer Festsetzung der Lohnsteuer werde Abstand genommen, da die Einkünfte der Ärzte bereits zur Einkommensteuer veranlagt worden seien.

Die Bf habe am 11. November 2009 eine schriftliche Stellungnahme zu dieser Thematik abgegeben, daher sei das Parteiengehör gewahrt worden.

Zum Sozialversicherungszuordnungsgesetz: Bei einer Versicherungszuordnung auf Grund einer amtswegigen Sachverhaltsfeststellung (Neuzuordnung) sehe § 412b Abs. 1 und 2 ASVG vor:

„Stellt das Finanzamt bei der Prüfung nach § 86 EStG 1988 für eine im geprüften Zeitraum nach dem GSVG bzw. nach dem BSVG versicherte Person einen Sachverhalt fest, der zu weiteren Erhebungen über eine rückwirkende Feststellung der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz (Neuzuordnung) Anlass gibt, so hat der Krankenversicherungsträger oder das Finanzamt die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen ohne unnötigen Aufschub von dieser Prüfung zu verständigen. Erfolgt eine Verständigung nach Abs. 1, so sind die weiteren Ermittlungen vom Krankenversicherungsträger und von der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen im Rahmen ihres jeweiligen Wirkungsbereiches durchzuführen.“ In den Erläuterungen werde dazu ausgeführt: „Tritt im Rahmen einer versicherungsrechtlichen Prüfung bzw. einer gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der substantielle Verdacht auf, dass anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 und 4 GSVG (als freie Gewerbetreibende und neue Selbständige) bzw. § 2 Abs. 1 Z 1 BSVG (als Ausübende eines bäuerlichen Nebengewerbes) eine Pflichtversicherung nach dem ASVG vorliegt, so hat gemäß den neuen Regelungen zur Schaffung von Rechtssicherheit bei der Abgrenzung von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit der Krankenversicherungsträger nach dem ASVG bzw. das Finanzamt die SVA bzw. SVB ohne unnötigen Aufschub über diesen Verdacht zu verständigen.“ Nach dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung sei eine Verständigung von der Prüfung und damit die Anwendung des Verfahrens nach dem SV-ZG unter anderem nur für nach dem GSVG

versicherte Personen vorgesehen. Bestehe daher eine Versicherungspflicht nach dem FSVG, komme das Verfahren nach dem SV-ZG nicht zur Anwendung. Daran ändere sich auch nichts, wenn das FSVG in weiten Teilen auf die Bestimmungen des GSVG verweise. Dennoch liegt eine Pflichtversicherung nach dem FSVG und keine nach dem GSVG vor (arg.: § 2 Abs. 1 und 2 FSVG: „Auf Grund [des FSVG] sind ... pflichtversichert ...“).

Diese Rechtsfolge komme auch deutlich in den Erläuterungen zur Einführung des SV-ZG, BGBl. I Nr. 125/2017, zum Ausdruck: „Anstelle der bisherigen Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 1 und 4 GSVG“. Sei eine Pflichtversicherung nach dem FSVG gegeben, schließe dies eine Pflichtversicherung nach dem GSVG aus (§ 2 Abs. 1 Z 4 GSVG: „Auf Grund dieses Bundesgesetzes sind, soweit es sich um natürliche Personen handelt, in der Krankenversicherung und in der Pensionsversicherung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen pflichtversichert: selbständig erwerbstätige Personen, die auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit Einkünfte im Sinne der §§ 22 Z 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400, erzielen, wenn auf Grund dieser betrieblichen Tätigkeit nicht bereits Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz oder einem anderen Bundesgesetz in dem (den) entsprechenden Versicherungszweig(en) eingetreten ist.“). Die Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG sei somit subsidiär zur Pflichtversicherung nach dem FSVG. Aber auch eine Versicherungszuordnung nach dem SV-ZG auf Antrag gemäß § 412e ASVG sei nur bei Vorliegen einer Pflichtversicherung nach § 2 GSVG und nicht auch bei Vorliegen einer Pflichtversicherung nach FSVG möglich: „Die versicherte Person oder ihr Auftraggeber/ihre Auftraggeberin kann bei Vorliegen einer Pflichtversicherung nach § 2 GSVG bzw. § 2 Abs. 1 Z 1 letzter Satz BSVG beantragen, dass der Krankenversicherungsträger die dieser Versicherungszuordnung zugrunde liegende Erwerbstätigkeit prüft und feststellt, ob eine Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz (Neuzuordnung) vorliegt. Die §§ 412b und 412c dieses Bundesgesetzes sind sinngemäß anzuwenden.“

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden: Sei eine Person nach dem FSVG pflichtversichert, komme das Verfahren nach dem Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz (SV-ZG) weder auf Grund einer amtswegigen Sachverhaltsfeststellung (Neuzuordnung) noch auf Antrag zur Anwendung.

Auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung sei gem. § 149 Abs. 2 BAO laut Niederschrift vom 22. September 2021 verzichtet worden.

Diesen Ausführungen ist die Bf in ihrer **Beschwerde vom 5. November 2021** wie folgt entgegen getreten:

Zum Sachverhalt: Die Bf betreibe am Standort in ***11*** ein selbständiges Ambulatorium für Bilddiagnostik, das sämtliche Leistungen im Zusammenhang mit bilddiagnostischen Verfahren erbringe. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum habe die Bf einen durchschnittlichen Gesamtbeschäftigtenstand von knapp 50 Personen gehabt. Davon seien vier Ärzte durchgehend im Rahmen eines ASVG-Beschäftigungsverhältnisses in Vollzeit angestellt

gewesen. Diese hätten neben der Durchführung von Befundungen sämtliche anfallenden ärztlichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Betrieb des Bilddiagnostik Institutes (in Form einer nicht bettenführenden Krankenanstalt) wahrgenommen. Sechs Gesellschafter seien zusätzlich als Fachärzte tätig gewesen, sodass diese zehn Vollzeitäquivalente in der Folge als Ärzteteam bezeichnet würden. Zusätzlich dazu hätten (im beschwerdegegenständlichen Zeitraum) weitere neun Ärzte (Radiologen) für die Bf ausschließlich bilddiagnostische Befundungen im Rahmen einer freiberuflichen, selbständigen Tätigkeit durchgeführt (diese würden in der Folge als „externe Befunder“ bezeichnet). Die externen Befunder hätten darüber hinaus keine sonstigen ärztlichen Leistungen/Tätigkeiten für die Bf erbracht. Sie alle seien hauptberuflich (auf Basis eines Angestelltenverhältnisses) in einem Krankenhaus tätig gewesen oder hätten auf selbständiger Basis eine eigene Ordination (Wahlarztpraxis) betrieben. Die Tätigkeit für die Bf sei für sie alle zeitlich und wirtschaftlich nur von untergeordneter Bedeutung und jedenfalls nicht ihr hauptberufliches Betätigungsfeld gewesen. Die externen Befunder hätten in ihrer Tätigkeit insgesamt nie einem ganzem Vollzeitäquivalent entsprochen. Das Ärzteteam habe im Vergleich zu den externen Befundern ein wesentlich weiteres Tätigkeitsfeld ausgefüllt, weil es sämtliche Behandlungsschritte vor und nach der Befundung durchgeführt habe. Demgegenüber hätten die externen Befunder nur die Befundung durchgeführt und darüber hinaus keine anderen Tätigkeiten, die vom Beginn bis zum Ende der Behandlung von Patienten bei der Bf erforderlich gewesen seien, vorgenommen. Die Tätigkeit der externen Befunder habe sich im jeweiligen Einzelfall so dargestellt, dass sie die Aufträge aus einem „Pool“ an durchzuführenden Befunden stets frei wählen hätten können. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seien bei der Bf ca. 500 Befundungen pro Tag durchzuführen gewesen. Aus diesen habe jeder externe Befunder frei wählen können. Wenn ein Befunder an einem Tag keine Befundungen durchgeführt habe, sei die einzige Konsequenz die gewesen, dass sich die Anzahl der durchzuführenden Befunde für die übrigen externen Befunder und für das Ärzteteam nicht verringert habe. Darüber hinaus hätten die externen Befunder kein Honorar erhalten. Der Tätigkeitsanteil der externen Befunder habe insgesamt weniger als zehn Prozent betragen. Die externen Befunder seien stets nur zusätzlich zum Ärzteteam tätig gewesen. Zielsetzung des Einsatzes der externen Befunder sei es gewesen, Auslastungsspitzen auszugleichen und dadurch die Wartezeiten auf Befunde für Patienten zu verkürzen. Der Betrieb der Bf hätte aber jedenfalls auch ohne die externen Befunder abgewickelt/aufrechterhalten werden können. Wären keine externen Ärzte für die Bf tätig gewesen, wäre die einzige Folge längere Wartezeiten auf Befunde für die Patienten gewesen. Jedenfalls seien, wenn ein oder zwei oder bspw. alle externen Befunder in einem bestimmten Leistungszeitraum keine Befundungen durchgeführt hätten, keine Vertretung für diese herangezogen worden. Die externen Befunder seien zeitlich nur in geringem Ausmaß für die Bf tätig gewesen, orts- und weisungsungebunden und nicht in den Betrieb der Bf eingegliedert gewesen.

Zur rechtlichen Würdigung:

Zur Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheides: Der das BFG-Erkenntnis vom

19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012, betreffende Sachverhalt weiche in entscheidungswesentlichen Teilen von dem ggstdl. Sachverhalt ab, sodass auch die darin gezogenen (rechtlichen) Schlüsse nicht auf den ggstdl. Sachverhalt übertragen werden könnten. Die Unterschiede seien: In dem dortigen Diagnosezentrum (in ***12***) seien ausschließlich die zwei mit Werkvertrag beschäftigten Ärzte für die Befundung von Magnetresonanztomographien und von Computertomographien zuständig gewesen. Daneben seien - und hierin sei der entscheidungswesentliche Unterschied zu dem hier zugrundeliegenden Sachverhalt zu erblicken - keine weiteren Ärzte (im Rahmen eines ASVG-Beschäftigungsverhältnisses) in dem Diagnosezentrum angestellt gewesen. Befundungen seien daher ausschließlich von diesen beiden Ärzten vorgenommen worden, die zwar formal als Wohnsitzärzte in die Liste der Ärztekammer eingetragen, faktisch aber täglich im Diagnostikzentrum und dort die einzigen Befunder gewesen seien. Das zuständige Finanzamt und das BFG hätten die dort gewählte Konstruktion daher wohl zu Recht als „Umgehungsgeschäft“ qualifiziert. Neben den, von der dortigen Beschwerdeführerin bezogenen Entgelten, hätten die beiden Ärzte keine weiteren Einkünfte aus einer Tätigkeit in der Branche "Arztpraxen" erhalten. Darin weiche der Sachverhalt entscheidend von dem hier vorliegenden ab, da die externen Befunder im ggstdl. Fall ihre hauptberufliche Tätigkeit in einem Krankenhaus oder im Rahmen einer eigenen Wahlarztpraxis ausgeübt hätten und ihr hauptsächliches Einkommen aus diesen Tätigkeiten - und nicht aus dem Tätigwerden für die Bf – erwirtschaftet hätten. Bei der Bf sei der Sachverhalt gänzlich anders gewesen als der dem zitierten BFG-Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt, und zwar auch deshalb, weil bei der Bf neben den externen Befundern insgesamt zehn Fachärzte tätig und 43 sonstige Mitarbeiter angestellt gewesen seien. Das aus zehn Fachärzten bestehende Ärzteteam habe mehr als 90% der Befundungen durchgeführt. Das Ärzteteam habe im Vergleich zu den externen Befundern ein wesentlich weiteres Tätigkeitsfeld gehabt, weil dieses (auch) sämtliche Behandlungsschritte vor und nach der Befundung durchgeführt habe. Demgegenüber hätten die externen Befunder nur die Befundung durchgeführt, darüber hinaus aber keine anderen Tätigkeiten vorgenommen, die vom Beginn bis zum Ende der Behandlung von Patienten bei der Bf erforderlich gewesen seien. Die Tätigkeit der externen Befunder habe sich im jeweiligen Einzelfall so dargestellt, dass diese die Aufträge aus einem „Pool“ an durchzuführenden Befunden stets frei wählen hätten können. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seien bei der Bf ca. 500 Befundungen pro Tag durchzuführen gewesen. Aus diesen hätte jeder externe Befunder frei wählen können. Wenn er an einem Tag keine Befundungen durchgeführt habe, sei die einzige Konsequenz die gewesen, dass sich die Anzahl der durchzuführenden Befunde für die übrigen externen Befunder und für das Ärzteteam nicht verringert habe. Darüber hinaus hätten die externen Befunder kein Honorar erhalten. Die externen Befunder seien stets nur zusätzlich zum Ärzteteam tätig gewesen. Zielsetzung des Einsatzes der externen Befunder sei es gewesen, Auslastungsspitzen auszugleichen und dadurch die Wartezeiten auf die Befunde für Patienten zu verkürzen. Der Betrieb der Bf hätte aber jedenfalls auch ohne die externen Befunder abgewickelt/aufrechterhalten werden können. Wären keine externen Ärzte für die Bf

tätig gewesen, wäre die einzige Folge längere Wartezeiten auf die Befunde für die Patienten gewesen. Jedenfalls sei, wenn ein oder zwei oder bspw. alle externen Befunder in einem bestimmten Leistungszeitraum keine Befundungen durchgeführt hätten, keine Vertretung für diese herangezogen worden. Die externen Befunder seien für die Bf zeitlich nur in geringem Ausmaß tätig gewesen, orts- und weisungsungebunden und nicht in den Betrieb der Bf eingegliedert gewesen.

Als Zwischenergebnis könne zusammenfassend festgehalten werden, dass das BFG-Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012, in entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen vom hier zugrundeliegenden Sachverhalt abweiche und die rechtlichen Schlüsse daher nicht auf den hier zugrundeliegenden Sachverhalt übertragen werden könnten. Die Unterschiede lägen im Wesentlichen darin, dass in dem dortigen Sachverhalt neben den beiden auf Werkvertragsbasis tätigen Ärzten keine weiteren Ärzte im Diagnoseinstitut als Befunder tätig gewesen seien. Für die beiden Ärzte sei ihre Tätigkeit für die dortige Beschwerdeführerin - anders als im verfahrensgegenständlichen Fall - ihre hauptberufliche Tätigkeit gewesen. Neben den, von der dortigen Beschwerdeführerin bezogenen Entgelten, hätten die beiden Ärzte - anders als im verfahrensgegenständlichen Fall - keine weiteren Einkünfte aus einer ärztlichen Tätigkeit lukriert. Sämtliche externen Befunder hätten neben ihrer Tätigkeit bei der Bf auch Einkünfte aus Ihrer ärztlichen hauptberuflichen Tätigkeit lukriert. Im gegenständlichen Fall lägen die Tatbestandsmerkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vor. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüberstehe, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen. Ein Entgelt, das mit einem Prozentsatz des für vollendete Werkverträge vereinnahmten Honorars bemessen werde, sei als erfolgsabhängig anzusehen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 19 zu § 47). Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer unselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, sei auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 23 zu § 47). Die wesentlichen Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses seien:

- Das fehlende Recht des Arbeitnehmers, sich vertreten zu lassen.
- Das Schulden der (persönlichen) Arbeitskraft, persönliche Gebundenheit und Leistungspflicht,

wirtschaftliche Abhängigkeit.

- Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.
- Das Fehlen eines Unternehmensrisikos.
- Die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber.
- Die Anwesenheitspflicht am Arbeitsort, Arbeitszeit.
- Keine Möglichkeit, Aufträge nach Belieben anzunehmen oder abzulehnen.
- Eine erfolgsunabhängige (Grund-)Entlohnung, 13. und 14. Monatsbezug.
- Anspruch auf Leistung von Erschwerniszulagen, Abgeltung von Sonntags- und Feiertagsarbeit, von Mehrarbeit über die gesetzlich festgelegte Arbeitszeit hinaus, Spesenersatz, wie Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsgelder, durchlaufende Gelder iSd § 26 Z 2 EStG 1988.
- Entgeltfortzahlung im Krankheits- oder Verhinderungsfall.
- Die Beistellung von Arbeits-(Berufs-)Kleidung.

Zur Vertretung: Könnte sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und könne er über die Vertretung selbst bestimmen, so spräche dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 45 zu § 47). Die externen Befunder seien jeweils nur zusätzlich zum Ärzteteam tätig gewesen. Die einzige Konsequenz sei gewesen, wenn ein externer Befunder in einer Leistungsperiode keine Befundung vorgenommen habe, ein höheres Arbeitspensum für das Ärzteteam bzw. längere Wartezeiten auf Befunde für die Patienten. Jedenfalls sei für einen externen Befunder, der in einer bestimmten Leistungsperiode keine Befundungen durchgeführt habe, keine Vertretung erforderlich gewesen und eine solche sei auch nicht herangezogen worden. Die Beauftragung der externen Befunder durch die Bf sei so ausgestaltet gewesen, dass es für deren Abwesenheit keiner Vertretung bedurft habe. Die Folge krankheits- oder urlaubsbedingter Abwesenheit bzw. generell bei Unmöglichkeit der Leistungserbringung sei für den jeweiligen externen Befunder nur die gewesen, dass er in diesem Zeitraum - mangels Auftragsabwicklung - keine Einnahmen von der Bf lukriert habe. Ungeachtet dessen wäre es den externen Befundern (theoretisch) gestattet und möglich gewesen, sich durch eine entsprechend qualifizierte dritte Person vertreten zu lassen. Die Auswahl der Vertretung wäre ausschließlich durch den externen Befunder erfolgt; die Zustimmung der Bf wäre für eine Vertretung nicht erforderlich gewesen. Dies ergäbe sich zweifelsfrei aus den Angaben der im ggstdl. Verfahren als Auskunftspersonen beigezogenen externen Befunder (siehe Niederschriften vom 4. September 2018 bzw. die ausgefüllten Auskunftersuchen vom 26. Februar 2019). Dass es im beschwerdegegenständlichen Zeitraum - abgesehen von einem Fall - niemals einer „Vertretung“ eines externen Befunders bedurft habe, bestätige, dass die Beauftragung von externen Befundern durch die Bf so ausgestaltet gewesen sei, dass es für deren Abwesenheit bereits dem Grunde nach keiner Vertretung bedurft habe und die externen Befunder nur solche Befundungen durchgeführt hätten, die zeitlich mit ihrer hauptberuflichen Tätigkeit vereinbar gewesen seien. Ungeachtet dessen habe die theoretische Möglichkeit, sich vertreten zu lassen und die Vertretung selbst zu bestimmen, bestanden. Kein Schulden der (persönlichen) Arbeitskraft: Könnte sich ein Auftragnehmer bei seiner

Arbeitsleistung vertreten lassen und könne er über die Vertretung selbst bestimmen, so spräche dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 45 zu § 47). Ungeachtet dessen habe der Verwaltungsgerichtshof in einem Fall einer höher qualifizierten Tätigkeit, in dem die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus aufgrund der Nutzung der Büroräumlichkeiten und der Infrastruktur bejaht worden sei, dies nicht genügen lassen, weil bei völligem Fehlen einer Bindung an persönliche Weisungen kein Dienstverhältnis angenommen werden könne (VwGH vom 12. November 2018, Ra 2017/13/0041, mit Verweis auf das Erkenntnis vom 21. November 2013, Zl. 2012/15/0025). Die externen Befunder hätten der Bf nicht ihre persönliche Arbeitskraft geschuldet. Ihnen seien keine durchzuführenden Befundungen zugewiesen oder „übergeben“ worden; sie hätten jederzeit aus einem „Pool“ an durchzuführenden Befundungen frei wählen können und hätten somit ausschließlich selbst über die Anzahl der vorzunehmenden Befundungen entschieden. Sie hätten nie eine vorgegebene Menge an Befundungen durchführen müssen. Es habe ihnen freigestanden, den Patientenkreis bzw. die durchzuführenden Befundungen frei zu wählen. Da die externen Befunder in ihrer Auswahl - anders als das Ärzteteam – frei gewesen seien, habe nicht die Notwendigkeit bestanden, einzelne Befundungen abzulehnen, weil sie von der Bf ohnedies niemals eine durchzuführende Befundung zugewiesen erhalten hätten. Darin zeige sich auch, dass die externen Befunder eine Reihe von Aufträgen - und zwar immer nur jene, die sie selbst ausgewählt hätten - übernommen hätten. Die Bf habe zu keinem Zeitpunkt durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden der externen Befunder beeinflusst. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei die Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, dem die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenüberstehe, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 19 zu § 47). Eben jene Konstellation habe bei der Bf nicht vorgelegen, sondern ganz im Gegenteil: Die externen Befunder hätten nicht ihre Arbeitskraft in der Form zur Verfügung gestellt, dass sie innerhalb eines bestimmten Zeitraumes (Arbeitszeit) die anfallenden Befundungen durchführen hätten müssen. Sie seien nur entsprechend der Anzahl der durchgeführten Befundungen entlohnt worden. Die Entlohnung sei daher unmittelbar an ihre Leistung gekoppelt gewesen und sei erfolgsabhängig erfolgt. Dies ergäbe sich übereinstimmend aus den Angaben der im Verfahren als Auskunftsperson beigezogenen externen Befunder.

Zur Eingliederung (organisatorisch): Fehle es an der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers, so liege kein Dienstverhältnis vor. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber sowie durch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 31 zu § 47). Könne jemand den zeitlichen Umfang seiner Arbeitsleistungen maßgeblich beeinflussen und die zeitliche Lagerung dieser Leistungen jeweils zusammen mit dem Vertragspartner von

Woche zu Woche festlegen, sei von einer Eingliederung in die Betriebe dieser Auftraggeber im Sinne einer Abhängigkeit keine Rede (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 31 zu § 47). Die externen Befunder hätten ihre Arbeitsleistungen so beeinflussen können, dass sich von Woche zu Woche eine unterschiedliche Lage und Anzahl der von ihnen erbrachten Leistungen (Befundungen) ergeben habe. Sie hätten an keinen internen Besprechungen bei der Bf teilgenommen, keine Befundbesprechungen durchgeführt und im Gesamtablauf der Behandlung eines Patienten auch keine anderen Tätigkeiten als die Erstellung des Befundes durchgeführt. Für die externen Befunder habe es keinen Dienstplan und auch keine im Vorhinein festgelegten Arbeitszeiten gegeben. Die externen Befunder seien nicht zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden oder durchzuführender Befundungen verpflichtet gewesen. Darüber hinaus seien von ihnen auch keine der folgenden Tätigkeiten, die bei der Behandlung der Patienten der Bf erforderlich seien, abgewickelt worden:

- Festlegung des Untersuchungsumfanges;
- Anamnese mit Ausschluss von Kontraindikationen wie Implantaten, Kontrastmittelallergien, Schwangerschaften etc.;
- Ad-hoc-Änderungen des Untersuchungsprotokolls, sollten sich überraschende oder wesentliche Befunde ergeben;
- Auskunft an Patienten und an Zuweiser;
- Beschwerdemanagement gegenüber Patienten und Zuweisern;
- Korrektur-Lesen sämtlicher Befunde und Freigabe derselben für den Versand;
- Definition der Untersuchungsprotokolle für alle Situationen an allen Geräten;
- Reanimation, medizinische Intervention bei Allergien, Psychosen, Angststörungen;
- Befundung komplexer Fälle unter Einbeziehung unter Umständen zahlreicher komplizierter Voruntersuchungen;
- Anleitung des Personals;
- Überwachung sämtlicher laufender Untersuchungen vor Ort oder über Mitschaumonitore;
- Kontinuierliche Ausbildung des Personals, Korrektur von falschen Vorgehensweisen;
- Freigabe von Medikamenten zur Injektion am konkreten Patienten;
- Definition der Injektionsprotokolle an den Kontrastmittelinjektoren;
- Besprechungen zur Fortbildung der Mitarbeiter und Rundschreiben in der EDV;
- Begründungen für die Kassenabrechnung.

Diese Tätigkeiten würden ausschließlich vom Ärzteteam wahrgenommen, nicht jedoch von den externen Befundern. Typische organisatorische Tätigkeiten oder Verantwortlichkeiten einer Führungskraft über andere Mitarbeiter, die vom Ärzteteam wahrgenommen würden, entfielen bei den externen Befundern zur Gänze. Die externen Befunder seien allesamt hauptberuflich (auf Basis eines Angestelltenverhältnisses) in einem Krankenhaus als Fachärzte tätig gewesen oder hätten auf selbständiger Basis eine eigene Ordination (Wahlarztpraxis) betrieben. Auch aus diesem Grund sei eine Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der Bf ausgeschlossen, weil sie die Tätigkeit für die Bf auf ihre jeweilige hauptberufliche Tätigkeit abstimmen hätten müssen (und nicht umgekehrt). Eine Eingliederung in die Bf hätte aber eine umgekehrte Abstimmung

erfordert, die eben nicht vorgelegen sei.

Zur Eingliederung (Betriebsmittel und Infrastruktur): Die Nutzung von Betriebsmitteln, die im Eigentum der Bf stünden, stelle noch keine Einbindung in eine betriebliche Organisation bzw. eine Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit dar. Eine Einbindung in den Betrieb könne auch nicht allein daraus abgeleitet werden, dass Betriebsmittel nur zu bestimmten Zeiten zugänglich seien bzw. zur Verfügung stünden (VwGH vom 14. November 2018, Ra 2018/08/0172). Die Verwendung der Software der Bf (RIS und PACS) durch die externen Befunder begründe keine Einbindung von ihnen in den Geschäftsbetrieb der Bf. Neben der Verwendung der Software und (teilweise) der Räumlichkeiten der Bf hätten die externen Befunder keine Infrastruktur der Bf genutzt. Sie hätten von der Bf keine Arbeitsbekleidung erhalten und hätten - im Gegensatz zum Ärzteteam - keine Arbeitskleidung (mit einem Emblem der Bf) zur Verfügung gestellt bekommen. Neben der Software der Bf hätten die externen Befunder ihre eigenen Betriebsmittel (wie zB Laptop, Workstation, Internetanbindung, Handy, Fachliteratur, Fahrzeug zur Anreise etc.) verwendet. Insgesamt habe keine Einbindung der externen Befunder in den geschäftlichen Betrieb der Bf vorgelegen, was sich aus den Angaben der im Verfahren als Auskunftspersonen beigezogenen externen Befunder zwanglos ableiten lasse.

Zum Unternehmerrisiko der (externen) Befunder: Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 34 ff zu § 47). Ein Unternehmerwagnis liege insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssten. Der Umstand, dass die mit einer Tätigkeit verbundenen Aufwendungen vom Auftraggeber nicht ersetzt würden, sei auch ein Anzeichen für ein Unternehmerrisiko. Im Vordergrund des Merkmales des Unternehmerwagnisses stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen treffe. In die Überlegungen einzubeziehen seien aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergäben. Dabei komme es nicht auf die Vertragsgestaltung, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Sei dem Auftragnehmer sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite freies Disponieren möglich, trage er auch das - gegen ein Dienstverhältnis sprechende - Unternehmerwagnis. Für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses müsse grundsätzlich die Möglichkeit bestehen, im Rahmen der Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit selbst zu bestimmen. Könne ein Auftragnehmer die Übernahme von Aufträgen verweigern, so liege grundsätzlich kein Dienstverhältnis vor. Aus dem GPLA-Verfahren und den Angaben der externen Befunder als

Auskunftspersonen ergäbe sich zweifelsfrei, dass die externen Befunder beim Tätigwerden für die Bf ein Unternehmerrisiko getragen hätten. Die Höhe der Einnahmen jedes externen Befunders sei monatlich unterschiedlich und einzig und allein von der Anzahl der durchgeführten Befundungen (und daher von persönlichen Umständen, dem Einsatz und Geschick des externen Befunders) abhängig gewesen. Auf die Anzahl der pro Monat durchgeführten Befundungen habe nur der externe Befunder Einfluss gehabt. Die Bf habe diesbezüglich keine Gestaltungsmöglichkeit gehabt. Der Ablauf bei der Bf sei so gewesen, dass jeder externe Befunder frei wählen habe können, ob, und wenn ja, wie viele Befundungen er durchführe. Es habe dafür weder Vorgaben, noch eine faktische Einflussnahme seitens der Bf gegeben. Der Geschäftsbetrieb der Bf sei nicht davon abhängig gewesen, dass die externen Befunder eine vorgegebene, im Vorhinein festgelegte Anzahl an Befundungen durchführen hätten müssen. Für die externen Befunder sei zu Beginn einer Leistungsperiode nicht bekannt (und nicht bestimmbar) gewesen, wie hoch ihre Einnahmen in dieser Periode ausfallen würden. Ausschließliches Kriterium für die Einnahmen der externen Befunder sei die Anzahl der im jeweiligen Leistungszeitraum durchgeführten Befundungen gewesen; für die Ermittlung der Höhe der Einnahmen habe es darüber hinaus keine weiteren Kriterien gegeben. Es seien weder ein Pauschalhonorar noch ein Maximal-Honorar und auch keine sonstigen, die Einnahmen gestaltenden Parameter (Deckelung, Beschränkung) vereinbart worden. Die belangte Behörde habe zwar ausgeführt, dass auf der Ausgabenseite kein Unternehmenswagnis zu erblicken sei, aber jegliche Erklärung, wie sie zu dieser Annahme gekommen sei, schuldig geblieben. Tatsächlich sei es so gewesen, dass die externen Befunder wesentliche Betriebsmittel für die Ausübung ihrer Tätigkeit für die Bf (wie Handy, PC/Laptop, Fortbildung, Kfz für die Anreise zur Bf) auf eigene Kosten angeschafft hätten; dies lasse sich zwanglos aus den Angaben der externen Befunder entnehmen. Auch die laufenden Kosten für die Ausübung ihrer Tätigkeit (wie Stromkosten für die Telebefundungen, Handyskosten, Kosten für mobiles Internet, Wartung des technischen Equipments, Fahrtkosten für die Anreise zur Bf) hätten die externen Befunder selbst getragen. Darüber hinaus hätten sie auch keine Spesen, Zulagen oder laufende finanzielle Aufwendungen für die Ausübung ihrer Tätigkeit abgegolten erhalten. Sie hätten keine erfolgsunabhängige (Grund-)Entlohnung, keinen Arbeitslohn, keine Sonderzahlungen erhalten, Sonntags- und Feiertagsarbeit sei nicht abgegolten worden. Für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spräche auch, dass die externen Befunder jene Befundungen, die sie durchführen hätten wollen, auswählen hätten können und daher Befundungen, die sie - aus welchen persönlichen und/oder fachlichen Gründen auch immer - nicht abwickeln hätten wollen, begründungslos nicht durchführen hätten müssen. Dadurch hätten sie den Umfang ihres Tätigwerdens in jeder Leistungsperiode ausschließlich selbst bestimmen können. Sofern ein externer Befunder an einem Tag bspw. nur drei Befundungen durchgeführt habe, seien nur diese drei Befundungen finanziell abgegolten worden. Die Entlohnung sei aufgrund dieser Vorgehensweise in jeder Leistungsperiode schwankend gewesen. Sämtlichen externen Befundern sei die Möglichkeit eröffnet worden, Telebefunde mittels einer Remote-Verbindung mit dem IT-System der Bf durchzuführen. Dazu sei die

Anwesenheit in den Räumlichkeiten der Bf nicht erforderlich gewesen. Die externen Befunder seien dadurch nicht an die Öffnungszeiten der Bf gebunden gewesen, sondern hätten jederzeit Befundungen vornehmen können. Das Unternehmensrisiko der externen Befunder komme dadurch zum Ausdruck, als für diese keine Bezahlung von Urlaubs- und Weihnachtsgeld vorgesehen gewesen sei und diese keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Falle der Arbeitsverhinderung gegenüber der Bf gehabt hätten. Bei den externen Befundern seien daher im beschwerdegegenständlichen Zeitraum sämtliche Kriterien, die für die Annahme eines Unternehmensrisikos sprechen würden, vorgelegen.

Zur Weisungsunterworfenheit: Die für ein Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit sei durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führe zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Hierunter sei stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen im Unterschied zur sachlichen Weisungsgebundenheit, die sich im Rahmen von Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg beziehe, wie etwa die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen. Die Entschlussfreiheit müsse jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. Die Weisungsgebundenheit trete bei leitenden bzw. höher qualifizierten Tätigkeiten prinzipiell zwar in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde; auch hier sei aber jedenfalls erforderlich, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen könne (Jakom EStG, Rz 6 zu § 47). Entscheidend sei, dass ein Weisungs- und Kontrollrecht des Arbeitgebers bestehe und dadurch die Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers weitgehend ausgeschaltet sei. Es komme darauf an, dass der Arbeitgeber statt der unmittelbaren Weisungsmöglichkeit über eine entsprechende Kontrollmöglichkeit verfüge (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 28 zu § 47). Ungeachtet dessen habe der Verwaltungsgerichtshof in einem Fall einer höher qualifizierten Tätigkeit, in dem die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus aufgrund der Nutzung der Büroräumlichkeiten und Infrastruktur bejaht worden sei, dies nicht genügen lassen, weil bei völligem Fehlen einer Bindung an persönliche Weisungen kein Dienstverhältnis angenommen werden könne (VwGH vom 12. November 2018, Ra 2017/13/0041, mit Verweis auf VwGH vom 21. November 2013, Zl. 2012/15/0025). Die Bf habe gegenüber den externen Befundern keine persönliche Weisungsbefugnis gehabt. Den externen Befundern seien keine durchzuführenden Befundungen zugewiesen oder „übergeben“ worden; sie hätten jederzeit aus einem „Pool“ an durchzuführenden Befundungen frei wählen können und hätten somit ausschließlich selbst über die Anzahl der vorzunehmenden Befundungen entschieden. Sie hätten keine vorgegebene Menge an Befundungen durchführen müssen. Den externen Befundern sei es freigestanden, den Patientenkreis bzw. die durchzuführenden Befundungen frei zu wählen; sie hätten nur die von ihnen ausgewählten Befundungen durchgeführt. Da die externen Befunder – anders als das Ärzteteam – ihre Auswahl selbst gewählt hätten, habe nicht die Notwendigkeit bestanden, einzelne Befundungen abzulehnen, weil sie ohnedies niemals von der Bf eine

durchzuführende Befundung zugewiesen erhalten hätten. Darin zeige sich, dass die externen Befunder eine Reihe von Aufträgen, und zwar immer nur jene, die sie selbst ausgewählt hätten, übernommen hätten. Die Bf habe zu keinem Zeitpunkt durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden der externen Befunder beeinflusst. Die externen Befunder hätten der Bf vertraglich jeweils die Durchführung einer Befundung (für deren Richtigkeit sie auch zivilrechtlich gehaftet hätten) geschuldet. Um dieses Risiko abzudecken, hätten sie über eine eigene Berufshaftpflichtversicherung verfügt, deren Prämien sie selbst bezahlt hätten. Die Aneinanderreihung von (im Ergebnis) vielen einzelnen Befundungen führe zum Vorliegen von unternehmerisch freien Dienstverträgen zwischen den externen Befundern und der Bf.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die externen Befunder gegenüber der Bf nicht weisungsgebunden gewesen seien, keine durchzuführenden Befundungen zugeteilt erhalten hätten und der Bf nicht ihre Arbeitskraft, sondern nur im jeweiligen Einzelfall eine korrekte Befundung geschuldet hätten. Dies lasse sich zwanglos aus den übereinstimmenden Angaben der als Auskunftspersonen beigezogenen externen Befunder ableiten. Die belangte Behörde erkenne den Ablauf beim Tätigwerden der externen Befunder, wenn sie ausführe, dass diese verpflichtet gewesen seien, jene Befundungen, die während der von ihnen übernommenen Dienste notwendig gewesen seien, durchzuführen. Die externen Befunder hätten keinen Dienst übernommen/absolviert, sondern immer nur einzelne Befundungen durchgeführt, die sie frei ausgewählt hätten. Wenn der externe Befunder sich nicht dazu in der Lage gesehen habe, eine anstehende Befundung durchzuführen und dies - aus welchen Gründen auch immer - nicht gewollt habe, habe er jederzeit den Befund „wegklicken“ und einen anderen bzw. keinen Befund bearbeiten können. Die externen Befunder seien nicht an einen Arbeitsort oder eine Arbeitszeit gebunden gewesen; beides hätten sie - passend zu ihrer hauptberuflichen Tätigkeit - stets frei wählen/einteilen können. Aufgrund der Möglichkeit, ortsungebunden Telebefundungen durchführen zu können, hätten sie die Befundungen zur Gänze außerhalb der Räumlichkeiten der Bf durchführen können. Dass sie die Befundungen dennoch überwiegend in den Räumlichkeiten der Bf durchgeführt hätten, sei ausschließlich persönlichen, in der Sphäre der externen Befunder liegenden Gründen geschuldet gewesen. Vorwiegend sei es auf die längere Dauer für das Herunterladen der für die Durchführung der Befundung erforderlichen Bilddateien zurückzuführen gewesen, die einer leistungsschwachen Internet-Verbindung zu Hause geschuldet gewesen sei. Dadurch sei für die externen Befunder keine Bindung an Arbeitszeit oder Arbeitsort begründet worden.

Conclusio: Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die externen Befunder

- das (theoretische) Recht gehabt hätten, sich vertreten zu lassen (auch wenn faktisch davon nicht Gebrauch gemacht worden sei);
- der Bf nicht ihre Arbeitskraft geschuldet hätten, keine Leistungspflicht bestanden habe und sie persönlich und wirtschaftlich ungebunden gewesen seien;
- nicht in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert gewesen seien;
- ein Unternehmensrisiko getragen hätten;
- weisungsungebunden gewesen seien;

- keine Anwesenheitspflicht gehabt hätten und sich an keine vorgegebene Arbeitszeit halten hätten müssen;
- die Möglichkeit gehabt hätten, Aufträge nach Belieben anzunehmen oder abzulehnen;
- eine erfolgsabhängige (Grund-)Entlohnung erhalten, allfällige Sonntags- und Feiertagsarbeit nicht abgegolten erhalten hätten, keinen Spesenersatz, wie Fahrtkosten, Tages- und Nächtigungsgelder erhalten hätten;
- keine Zahlung von der Bf für leistungsfreie Zeiten (Krankheits- oder Verhinderungsfall) erhalten hätten und
- von der Bf keine Arbeits-(Berufs-)Kleidung beigestellt erhalten hätten.

Insgesamt hätten zwischen der Bf und den externen Befundern im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen. Die externen Befunder hätten die Befundungen für die Bf im Rahmen einer untergeordneten nebenberuflichen freiberuflichen Tätigkeit erbracht; es hätten keine Dienstverhältnisse zwischen der Bf und den externen Befundern iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Dienstgeberbeiträge, der Säumniszuschläge dazu und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum vom 1. Jänner 2013 bis zum 31. Dezember 2016 sei – mangels steuerrechtlicher Dienstverhältnisse – daher zu Unrecht erfolgt.

Zum Krankenanstaltenrecht: Die Bf sei Rechtsträgerin der von ihr in Form eines selbständigen Ambulatoriums betriebenen Krankenanstalt, sodass grundsätzlich die einschlägigen Bestimmungen für den Betrieb einer Krankenanstalt anzuwenden seien. Ein Bilddiagnostik-Institut entspräche wirtschaftlich und organisatorisch betrachtet im Wesentlichen einer Gruppenpraxis für Radiologie - und nicht einer (bettenführenden) Krankenanstalt -, sodass die Anwendung der einschlägigen arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen und Rechtsfolgen für Gruppenpraxen iSd § 52a ÄrzteG im Hinblick auf die externen Befunder zu prüfen gewesen wären. Im Gegensatz zu den sonstigen Gesellschaften von Ärzten im Rahmen der freiberuflichen Berufsausübung sei die Gruppenpraxis selbst Träger der ärztlichen Berufsberechtigung (§ 52 a Abs. 3 Z 4 ÄrzteG). Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers handle es sich bei Gruppenpraxen um Behandlungsgesellschaften, dh Partner des Behandlungsvertrages sei nicht der einzelne Arzt, sondern die Gruppenpraxis. Dennoch unterlägen die Gruppenpraxen dem ÄrzteG. Die organisatorische und wirtschaftliche Struktur der Tätigkeit der externen Befunder für die Bf habe insofern der Struktur einer Gruppenpraxis entsprochen, als Vertragspartnerin des Behandlungsvertrages die Bf gewesen sei (und nicht die externen Befunder). Den externen Befundern seien keine durchzuführenden Befundungen zugewiesen oder „übergeben“ worden; sie hätten jederzeit aus einem „Pool“ an durchzuführenden Befundungen frei wählen können und hätten somit ausschließlich selbst über die Anzahl der vorzunehmenden Befundungen entschieden. Die externen Befunder hätten nie eine vorgegebene Menge an Befundungen durchführen müssen. Den externen Befundern sei es freigestanden, den Patientenkreis bzw. die durchzuführenden Befundungen

frei zu wählen; sie hätten nur die von ihnen ausgewählten Befundungen durchgeführt. Die externen Befunder hätten die Befundungen für die Bf im Rahmen einer freiberuflichen Tätigkeit erbracht. Es sei gängige Praxis in Österreich, dass Ärzte neben einem Anstellungsverhältnis (bspw. in einer anderen Krankenanstalt) oder neben dem Betrieb einer eigenen Praxis zusätzlich freiberuflich in einer Krankenanstalt tätig und dadurch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit lukrieren würden. Übereinstimmend anerkannt sei, dass eine solche Konstellation nicht zu einem steuerlichen Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 und einer Vollversicherung nach dem ASVG führe. Gleiches habe auch für die gegenständliche Tätigkeit der externen Befunder für die Bf zu gelten. Zumeist würden Bilddiagnostik-Institute als Krankenanstalten geführt, weil nur dadurch die Möglichkeit bestehe, mit den Krankenversicherungsträgern Verträge zur direkten Verrechnung von Leistungen wie CT, MRT und nuklearmedizinischen Behandlungen abzuschließen. Um ein Bilddiagnostik-Institut wirtschaftlich führen zu können, seien Verträge mit den öffentlichen Krankenversicherungsträgern erforderlich. Überwiegend erfolge die Auswahl der Rechtsform für den Betrieb eines Bilddiagnostik-Institutes in Form eines selbstständigen Ambulatoriums (= Krankenanstalt) daher unfreiwillig und sei wesentlich auf Vorgaben der Krankenversicherungsträger (systembedingte Zwänge) zurückzuführen.

Krankenanstaltsrechtliche Vorgaben, die sich lediglich an den Rechtsträger der Krankenanstalt richten würden, hätten keine unmittelbare Auswirkung auf die Vertragsbeziehung zwischen der Krankenanstalt und Dritten. Sie seien auf solche Rechtsverhältnisse nicht anwendbar. Ungeachtet dessen hätte es sich auch in Folge der Anwendung der krankenanstaltsrechtlichen Bestimmungen lediglich um fachliche Vorgaben im Verhältnis zwischen der Bf und den externen Befundern gehandelt. Keinesfalls wäre dadurch eine persönliche Weisungsbindung der externen Befunder gegenüber der Bf begründet worden, die aber wiederum Voraussetzung für ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewesen wäre. Daraus folge, dass die Einkünfte der externen Befunder unmittelbar bei diesen besteuert worden seien. Für ertragsteuerliche Zwecke sei somit jeder der externen Befunder als Unternehmer anzusehen, was dazu führe, dass keine steuerlichen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwischen der Bf und den externen Befundern vorgelegen hätten und die externen Befunder auch nicht dem Anwendungsbereich des ASVG unterlegen gewesen seien.

Keine Zuordnung zum ärztlichen Dienst: Die belangte Behörde habe ihre Rechtsansicht hinsichtlich des Vorliegens von steuerlichen Dienstverhältnissen gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 wesentlich darauf gestützt, dass sich aus den einschlägigen krankenanstaltsrechtlichen Bundes- und Landesetzen ein Leitungs- und Weisungsrecht der Bf gegenüber den externen Befundern ergäbe, was wiederum für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spräche. Dem sei entgegenzuhalten, dass die externen Befunder nicht dem ärztlichen Dienst bei der Bf zuzurechnen gewesen seien. Der ärztliche Dienst bei der Bf sei vom Ärzteteam verrichtet worden. Aufgrund ihres eingeschränkten Tätigkeitsbereichs seien die externen Befunder nicht dem ärztlichen Dienst bei der Bf zuzuordnen. Mangels einer solchen Zuordnung seien sie weder einer Weisung noch einer Aufsicht durch die Bf bzw. der ärztlichen Leitung unterlegen

gewesen.

Die externen Befunder seien nicht der Krankenanstaltsordnung unterlegen gewesen. Gemäß § 16 Abs. 1 lit. e NÖ KAG habe der Rechtsträger einer Krankenanstalt die Rahmenbedingungen für die Führung der Krankenanstalt, den Aufgabenbereich der Anstaltsleitung und den inneren Betrieb der Krankenanstalt durch die Anstaltsordnung zu regeln. Sie habe zB die Dienstobliegenheiten der in der Krankenanstalt beschäftigten Personen sowie Bestimmungen über die regelmäßige Abhaltung von Dienstbesprechungen zwischen den dafür in Betracht kommenden Berufsgruppen zu regeln. Die externen Befunder seien nicht bei der Bf angestellt/beschäftigt gewesen, sondern hätten ihre Tätigkeit freiberuflich ausgeübt. Daher hätten für sie die Anstaltsordnung und die darin festgelegten Regelungen für den Ablauf des Betriebes des Institutes nicht gegolten. Die belangte Behörde übersehe, dass ein arbeitsrechtliches Beschäftigungsverhältnis Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Anstaltsordnung und nicht die (Rechts)Folge der Anwendung der Anstaltsordnung sei. Die belangte Behörde ziehe hier einen Zirkelschluss, der nicht zur Begründung ihrer rechtlichen Schlussfolgerung geeignet sei.

Zur Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften: Im ggstdl. Fall liege eine fehlende Zuordnung nach dem Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz vor. § 412b Abs. 1 ASVG laute: „Stellt der Krankenversicherungsträger oder das Finanzamt bei der Prüfung nach § 41a dieses Bundesgesetzes oder nach § 86 EStG 1988 für eine im geprüften Zeitraum nach dem GSVG bzw. nach dem BSVG versicherte Person einen Sachverhalt fest, der zu weiteren Erhebungen über eine rückwirkende Feststellung der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz (Neuzuordnung) Anlass gibt, so hat der Krankenversicherungsträger oder das Finanzamt die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen ohne unnötigen Aufschub von dieser Prüfung zu verständigen“. Aufgrund des Pauschalverweises des FSVG auf das GSVG seien jene Bestimmungen des GSVG, die für Personen gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG gelten würden, auch auf Freiberufler im Sinne des FSVG anzuwenden. Die Bestimmungen über die Neuordnung (GPLA) sowie über die Prüfung auf Antrag würden für Personen gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG gelten. Sie seien daher auch auf Freiberufler anzuwenden (*Taudes* in ZAS 2021/30, 166). Der Pauschalverweis des FSVG auf das GSVG führe dazu, dass die externen Befunder im Sinne des § 412b ASVG als nach dem GSVG versicherte Personen gelten würden. Das SV-ZG sei also bei einer Neuordnung im Rahmen einer GPLA sowie bei Prüfung auf Antrag auch auf Freiberufler nach dem FSVG anzuwenden. Das Prüforgan hätte dementsprechend die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen ohne unnötigen Aufschub von der Prüfung verständigen müssen. Erst kürzlich habe das BVwG (BVwG vom 29. Jänner 2020, W 145 2201608-1) diese Rechtsansicht bestätigt und betreffend des Adressatenkreises des § 412e ASVG ausgesprochen: „Die Formulierung in § 412e ASVG, welche auf den Antrag auf das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach dem GSVG/BSVG abstellt, ist nicht wörtlich zu nehmen. Gemeint ist damit vielmehr eine Anmeldung oder Durchführung der Pflichtversicherung. Daraus ergibt sich, dass nicht am Wortlaut der Bestimmung zu kleben ist und für die Anwendbarkeit des § 412e ASVG keine Pflichtversicherung nach dem GSVG/BSVG,

sondern nur eine Anmeldung oder Durchführung der Pflichtversicherung vorliegen muss. Das Vorliegen der Pflichtversicherung nach FSVG ist daher für die Durchführung eines Sozialversicherungs-Zuordnungsverfahrens (auf Antrag) ausreichend.“ Die belangte Behörde habe den § 412b ASVG unangewendet gelassen und die Verständigung der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen von der zugrundeliegenden GPLA unterlassen, wobei sich dies für die Bf einzig damit erklären lasse, dass das Prüforgang Kenntnis von der materiell-rechtlich abweichenden Rechtsansicht der zuständigen Landesstelle der ÖGK (wonach keine Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwischen der Bf und den externen Befundern vorgelegen seien) gehabt habe und mit dieser Rechtsmeinung schlicht nicht einverstanden gewesen sei. Dass das Prüforgang Kenntnis von der Rechtsansicht der zuständigen Landesstelle der ÖGK gehabt habe, ergäbe sich aus nachstehendem E-Mail an das Prüforgang: „... nach Prüfung der von dir übermittelten Niederschriften und der Stellungnahme des Dienstgebers durch unsere Rechtsberater muss ich dir mitteilen, dass nach dem derzeitigen Informationsstand bei den besagten Tätigkeiten der betreffenden Personen für ... [Bf] nicht von einem Überwiegen der Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit auszugehen ist. Den Angaben der befragten Personen ist übereinstimmend zu entnehmen, dass diese nicht in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit tätig wurden bzw. werden. Dies ergibt sich vor allem daraus, dass die betreffenden Personen nicht zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet und zeitlich an keine Vorgaben gebunden waren, keine persönlichen Weisungen erhalten haben und keiner die Bestimmungsfreiheit einschränkenden Kontrolle unterlegen sind. Darüber hinaus bestand die Tätigkeit der betreffenden Personen lediglich in der Durchführung von Befundungen. Die sonstigen medizinischen und verwaltungstechnischen Aufgaben wurden nicht durch die besagten Personen vorgenommen, sodass im Gegenstand bei den in Rede stehenden Leistungen der Personen von einer Gutachtertätigkeit auszugehen ist.

Im Hinblick auf eine allfällige Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird angemerkt, dass die Nutzung von Betriebsmitteln, die im Eigentum des Auftraggebers stehen, für sich noch keine Einbindung in eine betriebliche Organisation bzw. eine Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit darstellt. Eine Einbindung in den Betrieb kann auch nicht alleine daraus abgeleitet werden, dass Betriebsmittel nur zu bestimmten Zeiten zugänglich sind bzw. zur Verfügung stehen (VwGH 14.11.2018, Ra 2018/08/0172). Ungeachtet dessen hat der VwGH in einem Fall einer höher qualifizierten Tätigkeit in dem die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus aufgrund der Nutzung der Büroräumlichkeiten und Infrastruktur bejaht wurde, dies nicht genügen lassen, da bei völligem Fehlen einer Bindung an persönliche Weisungen kein Dienstverhältnis angenommen werden könne (VwGH 12.11.2018, Ra 2017/13/0041, mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.11.2013, 2012/15/0025).

In Gesamtbetrachtung konnte somit im Gegenstand kein Überwiegen der Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit festgestellt werden, sodass bei den Tätigkeiten der betreffenden Personen nicht von der Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG begründenden

Dienstverhältnissen auszugehen ist. Eine allfällige Pflichtversicherung nach § 4 Abs. 4 ASVG ist aufgrund der Ausnahmebestimmung in § 4 Abs. 4 lit. c ASVG – bei freiberuflich tätig werdenden Ärzten zudem nach § 4 Abs. 4 lit. a ASVG – ebenfalls zu verneinen.“

Das Unterlassen der Verständigung der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen ohne unnötigen Aufschub von der zugrundeliegenden GPLA stelle einen gravierenden Verfahrensmangel dar, zumal dadurch die bindende Entscheidung des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die sozialversicherungsrechtliche Zuordnung der externen Befunder übergangen worden sei.

Aus den dargelegten Gründen werde daher die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

In ihrem Beschwerdeschriftsatz hat die Bf auch das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) beantragt.

In seinem (auch der Bf zugestellten) **Vorlagebericht vom 27. Jänner 2022** hat das Finanzamt Folgendes ausgeführt:

Im Wesentlichen sei folgender Sachverhalt unstrittig: Im ggstdl. Prüfungszeitraum (2013-2016) hätten neben den an der KG beteiligten Gesellschaftern und den als Dienstnehmer beschäftigten Ärzten eine Reihe von Ärzten (von der Bf „externe Befunder“ genannt) über mehrere Jahre hinweg Befundungen durchgeführt. Diese Ärzte seien hauptberuflich überwiegend in einem Spital tätig gewesen bzw. hätten eine Privatpraxis betrieben. Mit keinem von ihnen sei ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden. Vorwiegend seien von diesen Ärzten fertige bildgebende oder nuklearmedizinische Untersuchungen befundet worden; Befundbesprechungen seien nicht durchgeführt worden, diese seien durch den zuweisenden Arzt erfolgt. Genauere Tätigkeitsbeschreibungen seien aus den Fragebögen sowie der Stellungnahme der Bf ersichtlich. Drei der Ärzte seien befragt worden, drei weitere hätten einen zugesandten Fragebogen beantwortet. Diese Tätigkeiten seien, bis auf eine Ausnahme (**5**, der im gleichen Haus wie die Bf eine Privatordination betreibe und von dort aus die Befundungen durchgeführt habe), in den Räumlichkeiten der Bf durchgeführt worden, wo auch die benötigte Infrastruktur zur Verfügung gestellt worden sei. So hätten über das EDV-System die Vorbefunde der Patienten eingesehen werden können und die Befundungen seien über eine Workstation/Befundungskonsole mit Zugriff auf entsprechende Computerprogramme (RIS: CAS und PACS: Carestream) vorgenommen worden. Andere Arbeitsmittel, wie etwa Arbeitskittel, Stethoskop oder Laptop, seien - sofern sie benötigt worden seien - von den Ärzten selbst gestellt worden. Arbeitsanweisungen hätten die Ärzte nicht erhalten, sie hätten auch an keinen internen Besprechungen teilgenommen. Nach Angabe der Bf hätten die Ärzte aus einem Pool an Aufträgen die durchzuführenden Befunde frei auswählen können (siehe auch Auskunft von **6**). Eine Ablehnung von Patienten sei - nach Aussagen der Ärzte – möglich gewesen, jedoch nie vorgekommen. Wenn an einem Tag keine Befundungen durch diese „externen Befunder“ durchgeführt worden seien, habe dies - laut Bf – keine Konsequenzen gehabt, außer dass die externen Befunder kein Honorar erhalten hätten.

Ebenso wäre eine (selbst zu organisierende) Vertretung möglich gewesen, jedoch auch dies sei – nach einhelliger Aussage der Ärzte - äußerst selten bis nie vorgekommen. Bei längerer Verhinderung hätte sich allerdings die Bf um eine Vertretung gekümmert (vgl. Aussage ***5***) bzw. diese bezahlt (vgl. Aussage ***1***). Eine fixe Zeiteinteilung durch die Bf habe es nicht gegeben. Laut Aussagen der Ärzte sei die Terminvereinbarung individuell nach Zeitressourcen sowie nach Bedarf der Bf erfolgt. Das konkrete Ausmaß der Tätigkeit sei unterschiedlich gewesen, jedoch könne festgestellt werden, dass die Ärzte im Schnitt einmal wöchentlich für die Bf tätig geworden seien. Die Vereinbarung von Terminen und die Abrechnung mit Krankenkassen und Patienten sei durch die Bf erfolgt. Ebenso seien die von den Ärzten unterschriebenen Gutachten bzw. Befunde im Namen der Bf erstellt worden. Eine Ärztin (***) habe kardiologische Untersuchungen durchgeführt und die Belastbarkeit der Patienten überwacht. Sie sei pro Untersuchung entlohnt worden. Die Entlohnung sei überwiegend pauschal pro Befund erfolgt, zwei Ärztinnen (***) und (***) seien zu Beginn ihrer Tätigkeit stundenweise bezahlt worden, danach – etwa ab Februar bzw. Mitte 2014 – ebenfalls pro Befund. ***6*** habe zusätzlich Kilometergeld für die Benutzung ihres eigenen PKWs erhalten. Arbeitszeitaufzeichnungen oder andere Grundaufzeichnungen für die Honorarabrechnungen gäbe es nicht, es seien die Anzahl der Befundungen bekanntgegeben bzw. von der Bf aufgezeichnet worden.

Anzumerken sei, dass für ***5*** keine Nachverrechnung vorgenommen worden sei, weil dieser die Befundungen in seiner eigenen Ordination durchgeführt habe und somit nicht bzw. weniger stark in den Geschäftsbetrieb der Bf eingebunden gewesen sei.

In weiterer Folge hat das Finanzamt seine Bescheidbegründung (Bericht vom 6. Oktober 2021) und den Beschwerdeinhalt wiedergegeben und dazu wie folgt Stellung genommen:

I. Allgemeines: Die eigenverantwortliche Ausführung der medizinischen Tätigkeit durch einen Arzt sei mit einem Beschäftigungsverhältnis durchaus vereinbar (VwGH vom 3. September 1996, Zl. 93/08/0267). Der Verwaltungsgerichtshof habe ferner schon festgehalten (VwGH vom 31. Mai 1994, Zl. 93/08/0162), dass es – unter Bedachtnahme auf eine Krankenanstaltsordnung – im Allgemeinen zutreffen werde, dass Spitalsärzte in Beschäftigungsverhältnissen zum Träger der Krankenanstalt stünden (*Kocher* in PV-Info 3/2020, 9; DRdA-infas 2020/50, 99).

II. Judikatur: In den Erkenntnissen vom 25. Juli 2012, GZ. RV/1181-W/11, und vom 20. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095, hätten sich der UFS ***2*** und der Verwaltungsgerichtshof mit den im „Arzneimittelbewilligungsservice“ (ABS) der Sozialversicherungsträger beschäftigten Ärzten auseinandergesetzt. Aus dem durchaus vergleichbaren Sachverhalt ergäbe sich im Wesentlichen Folgendes: „Verschreibt ein Arzt ein Erstattungskodex-Präparat (...) stellt er idR auf elektronischem Weg einen Bewilligungsantrag an den jeweiligen Sozialversicherungsträger, welcher verpflichtet ist, diesen Antrag innerhalb von dreißig Minuten zu bearbeiten (ABS-System). Innerhalb dieser Zeitspanne ist entweder zu bewilligen, abzulehnen oder eine Rückfrage an den antragstellenden Arzt zu übermitteln.“ ... „Die Bearbeitung der elektronisch einlangenden Bewilligungsanfragen fand nach den

Feststellungen des Finanzamtes laut Beschwerdeentscheidung durch einen ‚Ärztepool‘ statt. Bei diesen Poolärzten handelte es sich im Streitzeitraum einerseits um Ärzte, die im freien Dienstverhältnis tätig waren, andererseits waren laut den Feststellungen des FA während der Kernzeiten angestellte Ärzte mit der elektronischen Bewilligung befasst.“ Aus den rechtlichen Erwägungen ergäbe sich im Wesentlichen Folgendes: Einer Dienstleistung an einem anderen Ort (in einer Praxis) stehe – sobald die technischen Voraussetzungen für eine sichere Datenübertragung flächendeckend geschaffen worden seien – nichts entgegen. Es treffe zwar zu, dass eine - im Beschwerdefall nicht bestehende - Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten oder auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre. Das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit spreche aber nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200, VwSlg. 8532/F). Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze spräche aber für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Bf. Zur in diesem Zusammenhang ebenfalls angesprochenen Arbeitszeit sei wiederum darauf zu verweisen, dass die einvernehmliche Festlegung der Arbeitszeiten nicht wesentlich für Selbständigkeit spräche. Die Poolärzte seien – wie aus den Feststellungen der belangten Behörde abzuleiten sei – in die von der Bf bestimmte Ablauforganisation am Ort der Arbeitserbringung eingegliedert gewesen („Einloggen“ in das System bei Dienstbeginn; Abarbeiten der Bewilligungsanträge nach ihrem zeitlichen Einlangen; allfällige Rücksprache mit dem Chefarzt; bei Dienstende „Ausloggen“). Die Poolärzte hätten damit nicht die Möglichkeit gehabt, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern, wie es für den freien Dienstvertrag typisch wäre (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 17. Oktober 2012, mwN, sowie RIS-Justiz RS0021518). Zum in der Beschwerde eingewendeten vereinbarten Vertretungsrecht sei darauf zu verweisen, dass diesem kein tatsächliches Gewicht zukomme, wenn eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden habe (vgl. auch dazu das Erkenntnis vom 22. März 2010). Im Erkenntnis vom 10. Juni 2021, GZ. RV/7102193/2012, habe sich das BFG mit einer Laborärztin, die histologische Befundungen durchgeführt habe, beschäftigt. Aus dem durchaus vergleichbaren Sachverhalt ergäbe sich im Wesentlichen Folgendes: „Der Bf-Betrieb im verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt ein medizinisches Labor für Befundungen betreffend histologische, pathologische und andere Untersuchungen von Gewebematerial. ... Die Untersuchungen bzw Befundungen wurden teilweise im Labor des Bf, in vorgegebenen Spitälern bzw. bei den untersuchenden Personen zu Hause durchgeführt. ... Fixe Arbeitszeiten konnten nicht festgestellt werden. ... Zeitkarten oder Anwesenheitslisten für Ärzte hätte es nicht gegeben. ... Der Inhalt ihres ‚Werkzeugkoffers‘ wird ihr vom Labor zur Verfügung gestellt. ... Für die Tätigkeiten im Labor würde sie ein Mikroskop benötigen, ein Diktiergerät, div. Büromaterial, was im Labor vorhanden wäre. Eigene Betriebsmittel würde sie nicht zur Verfügung stellen.“

III. Replik: Nach Angaben in der Beschwerde handle es sich bei den Tätigkeiten der „externen Befunder“ nur um eine partielle Tätigkeit des sonstigen Aufgabenspektrums der im Institut

beschäftigten Ärzte bzw. von Ärzten im Allgemeinen: Erhebung der Vorgeschichte der Erkrankung (Anamnese) durch professionelle Ermittlung potentiell medizinischer Informationen durch den jeweiligen Facharzt, Erhebung des Zustandes des Patienten zum Zeitpunkt der Aufnahme in die Krankenanstalt (status praesens), Erhebung des Krankheitsverlaufes des Patienten (decursus morbi) und Erstellung eines Therapieplanes für den entsprechenden Patienten. Durch diesen Umstand sei jedoch sowohl die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus als auch die Weisungsgebundenheit festgestellt; eine Abgrenzung der ärztlichen Tätigkeit erfolge zwischen Allgemeinmedizinern bzw. Fachärzten und (anderen) Fachärzten durch die konsiliarärztliche Zusammenarbeit (*Wallner in Neumayr*, Kommentar zum Gesundheitsrecht, § 49 ÄrzteG Rz 27 ff). Im vorliegenden Fall sei dies durch die Zuweisung von Hausärzten an das Institut ausgestaltet. Nicht durch die konsiliarärztliche Zusammenarbeit könne jedoch die „Weiterbeauftragung“ durch das Institut an „externe Befunder“ abgedeckt werden, da das Element der „dauernden Betrauung“ vorliege. Es handle sich deshalb auf Grund der (unvollkommenen) arbeitsteiligen Herangehensweise bereits auf Grund der Absteckung der Tätigkeitsfelder um eine weisungsgebundene Tätigkeit, bei welcher eine Eingliederung auf Grund des arbeitsteiligen Prozesses vorliege und in eigener Person zu arbeiten sei, da eine Vertretung entweder aus einem Pool zu besorgen oder nicht möglich sei, weil sich dieser die betriebliche Struktur zumindest nicht in absehbarer Zeit erschließen würde. Aus den auf diesen Sachverhalt eindeutig übertragbaren Ausführungen zu den Ärzten im Arzneimittelbewilligungssystem der Sozialversicherungsträger erhellte sich, dass das in der Beschwerde vorgetragene Argument des „geringen Ausmaßes“ (500 Befundungen) nicht maßgeblich sein könne; weiters werde behauptet, dass keine Tätigkeits-, Orts- und Weisungsbindung vorliege. Zum einen seien mit den betroffenen Ärzten keine Verträge über die Tätigkeit abgeschlossen worden, sodass es diesbezüglich grundsätzlich an einer Dokumentation fehle. Was jedoch die Ortsgebundenheit betreffe, könne festgehalten werden, dass die Frage, wo die Befundungen durchgeführt worden seien, durchwegs sinngemäß mit „im Institut“ beantwortet worden sei („Befundkonsole“, „Raum im Institut“, „im Institut“). Eine in der Beschwerde in Abrede gestellte Tätigkeitsbindung liege sehr wohl vor, zumal die Betroffenen selbst ausgesagt hätten, dass sie CT- bzw. MRT-Untersuchungen, Herz- und Herzbelastungsuntersuchungen bzw. nuklearmedizinische Untersuchungen durchgeführt hätten. Dies entspräche auch der Lebenserfahrung, zumal ein entsprechender Facharzt mit großer Wahrscheinlichkeit nur für Untersuchungen in seinem Fachgebiet herangezogen werden würde. Der Umstand, dass die Frage, ob die Betroffenen „Arbeitsanweisungen“ bekommen hätten, verneint worden sei, sei vermutlich der Fragestellung geschuldet, zumal die Komplexität der hierin gelegenen Zusammenhänge nicht erkannt worden sei. Dies erhellte sich auch daraus, dass diese Frage ohne weitwendige Kommentierung verneint worden sei. Bereits die Frage, ob es „Zugriff auf Computerprogramme“ gegeben habe, lege nahe, dass eine gewisse Struktur der Arbeitsleistung jedenfalls vorgegeben gewesen sei. Die Bf ihrerseits habe Vorgaben, die in Verträgen mit den Sozialversicherungsträgern bzw. dem Landesgesundheitsfonds vorgegeben seien; klarerweise würden diese auf die eigenen

Vertragspartner überbunden werden, da sonst der gesamte Leistungserbringungsprozess ad absurdum geführt werden würde. Was hätte eine Befundung ohne entsprechende Dokumentation für einen Sinn, welchen Nutzen hätte das Institut, würden die Partner sich nicht in die bewährten Strukturen der betrieblichen Leistungserbringung einfügen und beispielsweise selbst Erledigungen mit eigenem Schriftbild an die Auftraggeber senden bzw. für Sonderleistungen höhere Entgelte verlangen. Solche Vorgehensweisen wären unvernünftig und führten zu nichts. Vielmehr sei – und das erhelle sich für die meisten Ärzte, außer einem, welcher nicht als Dienstnehmer angesehen worden sei – aus der Frage, ob es „Zugriff auf die EDV gab“ abzuleiten, dass sehr wohl elektronische Strukturen geschaffen worden seien, die eingehalten hätten werden müssen, um die Bilder bzw. die Werte an die betroffenen Partner weiterzuleiten. Hierfür habe es im Unternehmen (der Bf) bestehende Strukturen gegeben, an welche klarerweise eine Bindung bestanden habe. Eine Übermittlung von CT/MRT-Ergebnissen an Allgemeinmediziner bzw. Fachärzte hätte nicht erfolgen können, hätten die „externen Befunder“ quasi nach Gutdünken ihre eigenen Softwarelösungen und EDV-Systeme verwendet; der skizzierte und faktisch auch vorhandene arbeitsteilige Prozess hätte so wohl kaum funktioniert. Beispielsweise werde auf der Homepage des Instituts die Möglichkeit angeboten, dass Partner Bilder und andere Daten/Befunde elektronisch herunterladen. Diese Daten müssten zunächst in das System eingespeist werden; das funktioniere nur mit einer bestehenden Struktur, welche durch die externen Befunder jedenfalls mitbedient worden sei. Die Argumente, wonach die externen Befundungen unter 10 % gelegen gewesen seien, bei Wegdenken derselben die Arbeitsbelastung der im Institut (idR abhängig) Beschäftigten entsprechend gestiegen wäre, seien möglicherweise zutreffend, könnten aber unter kein einschlägiges Tatbestandsmerkmal subsumiert werden. Das Vorbringen, wonach es sich beim Institut um keine Krankenanstalt handle und die betroffenen Ärzte keiner Anstaltsordnung unterlegen gewesen seien, sei nach Ansicht der Behörde unzutreffend. Entsprechende Ermittlungen seien gepflegt und bereits in den Erstbescheid aufgenommen worden; ob allenfalls vertragspartnerrechtlich eine Gruppenpraxis vorliege, da sonst keine Abrechnung mit den Sozialversicherungsträgern möglich wäre, täusche nicht über den Umstand hinweg, dass krankenanstaltenrechtlich ein selbständiges Ambulatorium vorliege und die Betroffenen faktisch der Anstaltsordnung unterlegen gewesen seien. Im Übrigen werde dies auch auf der Homepage des Instituts und die Führung als solches in Listen des Gesundheitsministeriums bestätigt. Wenn in der Beschwerde vorgebracht werde, dass eine jederzeitige Vertretungsmöglichkeit vorgelegen sei, so sei dem entgegenzuhalten, dass bereits auf Grund der Zugänge zum Gebäude und zu den EDV-Systemen eine willkürliche Vertretung, weder durch irgendeine x-beliebige Person, noch durch einen Experten des Fachgebietes, bereits auf Grund von organisatorischen Gegebenheiten nicht möglich gewesen wäre. Natürlich hätte das Institut nicht akzeptiert, dass irgendeine Person die Arbeit verrichtet hätte, zumal auch die Reputation in dieser Frage eine bedeutende Rolle gespielt habe und spiele. Das Vorbringen, wonach kein Schulden der Arbeitskraft vorgelegen sei, weil keine individuell-konkrete Anordnung, insbesondere im Hinblick auf die Befundzuweisungen, vorgelegen sei, scheine

insgesamt wenig praktikabel: bereits die oben skizzierten konstanten Tätigkeiten im arbeitsteiligen medizinischen Bereich würden darauf schließen lassen, dass auch im gegenständlichen Institut ein gewisses stapelverarbeitungsartiges Abarbeiten von Arbeitsvorrat nicht in Abrede gestellt werden könne; wie sonst wäre das tägliche Pensum des Terminplanes zu bewältigen gewesen. Diese Termine – auf welche man regelmäßig bereits Monate hin zuwarten müsse – würden systematisch und geplant vergeben und würden an sich bereits ein gewisses Pensum an Personalressourcen binden, anderenfalls die tägliche Arbeitslast gar nicht abgearbeitet werden könnte. Schnittmengen in Form von Überstundenpuffern könnten nie ganz vermieden werden, dennoch sei, wie in jedem betrieblichen Tätigwerden, auch beim Institut eine gewisse Planbarkeitsbestrebung inhärent und auch gelebt; mehr Termine zu vergeben als Mitarbeiter zur Verfügung zu haben, wäre unsinnig und undurchführbar. Zweifelsohne seien deshalb die „externen Befunder“, neben dem Reduit an festangestellten Ärzten, eine fixe Planungskomponente und nicht ein bloßes Surplus im Lichte des Break-Even-Punktes gewesen. Ein Schulden der Arbeitskraft könne deshalb nicht in Abrede gestellt werden. Was das Argument, wonach keine Eingliederung in die betriebliche Infrastruktur bestanden habe, betreffe, scheine das Argument, wonach keine Weisungen an die (anderen) Mitarbeiter des Instituts vorgesehen gewesen seien, nicht zutreffend: im arbeitsteiligen Prozess zwischen Medizinalpersonen sei es nach der geltenden österreichischen Rechtslage so, dass Arztvorbehalt bestehe (§ 4 Abs. 4 ÄrzteG); eine Delegation der ärztlichen Tätigkeit sei – soweit nicht gesetzlich ohnedies vorgesehen – gemäß § 49 ÄrzteG an schlichte Hilfspersonen und an nichtärztliche Hilfsberufe möglich (*Wallner in Neumayr*, Kommentar zum Gesundheitsrecht, § 49 ÄrzteG Rz 31 ff) und geboten und werde der oben besprochene Arztvorbehalt durch Anordnungsbefugnisse weiter untermauert. Vom Nichtvorliegen einer Rückweisungsbindung an das sonstige Institutshilfspersonal könne mithin keine Rede sein.

IV. Sozialversicherungs-Zuordnungsgesetz: Wenn behauptet werde, dass das Prüforganein Sozialversicherungs-Zuordnungsverfahren einleiten hätte müssen, werde dies in Abrede gestellt. Das Prüforgane sei jedoch im Rahmen der Prüfung mit Schreiben vom 10.07.2020 an die seinerzeitige niederösterreichische Gebietskrankenkasse herangetreten und habe der Kasse den Sachverhalt, nach vorheriger mündlicher Mitteilung, auch schriftlich zur Kenntnis gebracht. Mit Antwortschreiben vom 10.12.2020 sei seitens der Kasse mitgeteilt worden, dass nach Prüfung der Sach- und Rechtslage ihrer Ansicht nach keine Dienstnehmereigenschaft bestehe. Da von der Sozialversicherungsbehörde das in den §§ 412a ff ASVG vorgezeichnete Verfahren nach Auskunft der Abgabenbehörde nicht weiter angestrengt bzw. vorangetrieben worden sei, bestehe eine mögliche Rückbindung im Lichte des § 86 Abs. 1a EStG 1988 mangels „rechtskräftigen Feststellungsbescheides“ nicht. Die Bf sei steuerlich vertreten, sodass bei Bestehen eines entsprechenden Bescheides – in diesem Falle durch die ehemalige Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, nunmehr: Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen – von einer Vorlage durch die Bf infolge der Behauptung ausgegangen werde.

V. Rechtliches: Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegen würden, habe gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher komme es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse – damit seien ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ sei irrelevant –, entscheidend sei, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspreche (siehe dazu umfangreiche VwGH Judikatur, insb. vom 18. Oktober 1989, Zl. 88/13/0185, sowie vom 23. März 1983, Zl. 82/13/0063, und vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0046, vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthalte, könne daher auch dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen sei als zB im Zivil-, Sozialversicherungs-, Ausländerbeschäftigungs- oder Ärztereht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse habe der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich erkannt (VfGH vom 8. Juni 1985, B 488/80). Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers seien daher ausschlaggebend für die Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handle. In diesem Zusammenhang sei allerdings beim gegenständlichen Fall aufgrund der speziellen Situation, dass es sich bei dem Berufsbild des Arztes um einen sehr verantwortungsvollen, grundsätzlich weisungsfreien Beruf handle, zu beachten, dass die Tatsache, dass ein Arzt generell keinen Weisungen unterliege, nicht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses an sich ausschließe. Der Umstand, dass ein Arzt aufgrund seines Wissens und Könnens keinen fachlichen Weisungen unterliege, spräche noch nicht grundsätzlich gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (in diesem Sinn *Lenneis*, Jakom, § 47 Abs. 2 EStG Rz 9). Dementsprechend trete das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH vom 17. Mai 1989, Zl. 85/13/0110; VwGH vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0057). Erkläre sich jemand bereit, über einen bestimmten Zeitraum (die Ärzte seien in all den verfahrensgegenständlichen Jahren für die Bf tätig gewesen – nicht nur bei Spitzenzeiten) die gerade anfallenden Befundungen vorzunehmen, so würden in entscheidender Weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen. Die Ärzte hätten nicht bloß einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern für eine bestimmte Zeit ihre Arbeitskraft. Sie seien daher mit der Verpflichtung, jene Untersuchungen, die ihnen von der Bf zur Verfügung gestellt worden seien, zu befunden, auch den persönlichen Weisungen der Bf unterlegen gewesen (VwGH vom 21. Februar 1984, Zl. 83/14/0102). Das BFG habe in seinem Erkenntnis vom 10. Juni 2021, GZ. RV/7102193/2012, unter anderem ausgeführt: „[...]

Begründet wurde dies insbesondere damit, dass bei beiden Ärztinnen ein Dienstverhältnis in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit vorliegen würde. Auch die wirtschaftliche Abhängigkeit, die nach der Rechtsprechung ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel findet, ist bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit (VwGH vom 02.12.2013, Zl. 2013/08/0191, mwN) wurde als Argument für ein Dienstverhältnis angeführt, ebenso wie das Fehlen einer eigenen Betriebsstätte bzw. betrieblichen Organisation, [...]". Bezug genommen worden sei auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt VwGH vom 14. Februar 2013, Zl. 2011/08/0391), wonach es für die Abgrenzung des Dienstvertrages vom freien Dienstvertrag einerseits und vom Werkvertrag andererseits darauf ankomme, ob sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichte (diesfalls liege ein Dienstvertrag vor) oder die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernommen habe (in diesem Fall liege ein Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handle, während es beim Dienstvertrag primär auf die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf seine Bereitschaft zu Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit (in Eingliederung in den Betrieb des Leistungsempfängers sowie in persönlicher und regelmäßig damit verbundener wirtschaftlicher Abhängigkeit von ihm) ankomme. Des Weiteren sei es für die Beurteilung, ob eine Erwerbstätigkeit in persönlicher Abhängigkeit ausgeübt werde, von besonderer Aussagekraft, ob der Erwerbstätige in einen Betrieb mit einer vom Dienstgeber determinierten Ablauforganisation in einer Weise eingebunden gewesen sei, dass dies der Erteilung ausdrücklicher persönlicher Weisungen und der Vornahme entsprechender Kontrollen gleichgehalten werden könne ("stille Autorität" des Dienstgebers). Habe ein Arzt einen Dienst übernommen, sei er für den Zeitraum des übernommenen Dienstes jedenfalls in die Betriebsorganisation derart eingebunden, dass er den vorgegebenen Ablauf der Arbeit nicht jederzeit selbst regeln oder ändern hätte können.

Zur organisatorischen Eingliederung: Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH vom 21. Dezember 1993, Zl. 90/14/0103). Sie zeige sich ua. in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderlaufe (VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164). Der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich werde allerdings dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht werde (zB Heimarbeit, Vertretertätigkeit; VwGH vom 25. Oktober 1994, Zl. 90/14/0184) und auch keine Eingliederung in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) vorliege. Der Frage, ob einem Vertreter von

seinem Geschäftsherrn eine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt werde oder nicht, komme keine wesentliche Bedeutung für die Beurteilung zu, ob ein Dienstverhältnis vorliege (VwGH vom 28. März 2000, Zl. 96/14/0070). Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlaubten, könne bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden (vgl. zB VwGH vom 26. Jänner 2010, Zl. 2009/08/0269). Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur und der benötigten Materialien spreche jedenfalls für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb. Die Möglichkeit, die Betriebsräume des Institutes jederzeit betreten zu können - um die ihnen zugewiesenen Untersuchungen auf den Gerätschaften abarbeiten und die EDV-Software nutzen zu können - spreche auch eindeutig für eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb. Gegenstand der angebotenen Dienstleistung sei die Befundung und die Zurverfügungstellung dieser an die Mitarbeiter für die Befundbesprechungen gewesen. Bei der Befundungstätigkeit handle es sich um einen unverzichtbaren Bestandteil des Institutes und dadurch implizit der angebotenen Dienstleistungen der befundenden Ärzte. So seien die Befunde über die von den Ärzten vorgenommenen Befundungen von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern für Befundgespräche genutzt worden. Die Befundungen seien von einzelnen Listen, welche über die EDV-Software des Institutes abrufbar gewesen seien, abgearbeitet worden. Die Befunder seien daher gehalten gewesen, die Befundungen in diesem Punkt nach den Weisungen auszuführen. Dies auch unter dem Aspekt der terminlichen Notwendigkeit für die Aufrechterhaltung des laufenden Betriebes. Es könne somit festgehalten werden, dass es sich bei der Tätigkeit der Befunder somit nicht um die Erfüllung einzelner Aufträge, sondern um die Zurverfügungstellung und den Einsatz der Arbeitskraft über einen längeren Zeitraum, wie dies auch aus den Niederschriften der einzelnen Ärzte hervorgehe, gehandelt habe.

Zum Vertretungsrecht: Ein Merkmal, das gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages sprechen würde, sei die Vertretungsmöglichkeit. Wenn sich Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und über die Vertretung selbst bestimmen könne, spräche das gegen ein Dienstverhältnis. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, dh nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte Befugnis zur Vertretung vorliege (vgl VwGH vom 20. Februar 2008, Zl. 2007/08/0053 mwN; vom 4. Juni 2008, Zl. 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis habe aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH vom 20. April 2005, Zl. 2002/08/0222 mwN; vom 4. Juni 2008, Zl. 2007/08/0184). Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 9. November 2017, Ra 2017/08/0115, Folgendes ausgeführt: „Ein ‚generelles Vertretungsrecht‘ der Erstmitbeteiligten läge nur dann

vor, wenn diese jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile ihrer Verpflichtung auf Dritte überbinden könnte. Sie müsste – unbeschadet einer allfälligen Pflicht, ihren Vertragspartner zu verständigen - berechtigt sein, irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihr übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. eine Hilfskraft beizuziehen. Die bloße Befugnis, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen vertreten zu lassen (z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs; bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht), oder eine wechselseitige Vertretungsbefugnis mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (Vertretungsregelungen und Mitspracherechte im Rahmen einer flexiblen Dienstenteilung bzw. Dienstplanerstellung) würde keine generelle Vertretungsbefugnis darstellen. Selbst wenn ein generelles Vertretungsrecht im oben umschriebenen Umfang vereinbart worden wäre, könnte dies - unter dem Gesichtspunkt der Beurteilung von Sachverhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 539a ASVG) - die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließen, wenn diese Befugnis entweder in der Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses auch tatsächlich gelebt worden wäre oder wenn die Parteien bei Vertragsabschluss nach den Umständen des Einzelfalles zumindest ernsthaft damit hätten rechnen können, dass von der generellen Vertretungsbefugnis auch tatsächlich Gebrauch gemacht werden würde und die Einräumung dieser Vertretungsbefugnis nicht mit anderen vertraglichen Vereinbarungen im Widerspruch stünde (VwGH 01.10.2015, Ro 2015/08/0020; 12.10.2016, Ra 2016/08/0095). Dass eine ärztliche Leiterin und Fachärztin über den Kopf der revisionswerbenden Partei hinweg ihre Aufgaben an einen von ihr frei gewählten Arzt oder eine frei gewählte Ärztin (uU auf Dauer) auf eigene Kosten delegieren könnte, ergibt weder aus ärztlicher noch aus betriebswirtschaftlicher Sicht einen Sinn. Ein solcher wurde auch von der Revision nicht ins Treffen geführt. Das Verwaltungsgericht hat die persönliche Arbeitspflicht der Erstmitbeteiligten zu Recht bejaht. "Ein derartiges generelles Vertretungsrecht sei, wie auch in der Beschwerde ausgeführt, nicht gelebt worden („Die Beauftragung der externen Befunder durch die Beschwerdeführerin ist so ausgestaltet gewesen, dass es für deren Abwesenheit keiner Vertretung bedurfte.“). Gerade die Vertretungsmöglichkeit, jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile der Verpflichtung auf geeignete Dritte überbinden zu können, sei mit der Ablauforganisation und den gesetzlichen Vorschriften beim Betrieb eines selbständigen Ambulatoriums nicht in Einklang zu bringen. Zum Unternehmerrisiko: Ermöglichten die Kriterien der "Weisungsgebundenheit" und der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit, so seien noch weitere Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos, heranzuziehen (VwGH vom 21. Dezember 1993, Zl. 90/14/0103). Ein Unternehmerrisiko liege insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssten

(VwGH vom 6. April 1988, Zl. 87/13/0202; vom 21. Dezember 1993, Zl. 90/14/0103; vom 23. Mai 2000, Zl. 97/14/0167). Im Vordergrund des Merkmales des Unternehmerwagnisses stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. In die Überlegungen einzubeziehen seien aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergäben. Dabei komme es nicht auf die Vertragsgestaltung sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0052). Das Unternehmerrisiko komme auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH vom 20. Dezember 2000, Zl. 99/13/0223). Das Merkmal eines Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirkten, spräche zwar für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit. Dieses Merkmal sei aber für sich allein noch nicht entscheidend und könne auch auf Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH vom 20. Dezember 2000, Zl. 99/13/0223). Die betroffenen Ärzte hätten mit dem Ambulatorium ein Pauschalhonorar für eine Befundung vereinbart. Die Anzahl der Befundungen seien dann mit diesem Pauschalhonorar multipliziert worden. Aufgrund des Umstandes, dass die täglichen Öffnungszeiten klar abgegrenzt und die mögliche Arbeitszeit auch bereits vereinbart gewesen sei, könne nicht davon gesprochen werden, dass aufgrund einer eigenen Initiative und eigenen Geschickes die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst habe werden können, zumal solche Befundungen zwar stets individuell seien, jedoch auch hier Mittelwerte nahezu exakte Zeitintervalle zulassen würden. Auch auf der Ausgabenseite sei kein Unternehmerwagnis zu erblicken. Soweit die Bf ausführe, dass wesentliche Betriebsmittel wie Handy, Laptop, etc. aber auch Fahrtkosten selbst von den Befundern zu tragen gewesen seien, so verkenne sie, dass - den Lebenserfahrungen entsprechend - diese Aufwendungen durchaus auch selbst von Dienstnehmern zu tragen seien. Darüber hinaus seien teilweise Kilometergelder ausbezahlt worden (siehe Niederschrift von Fr. ***6***).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Bei der Bf handelt es sich um ein (in der Rechtsform einer KG betriebenes) Diagnosezentrum, in dem im ggstdl. Zeitraum (2013-2016) ca. 50 Personen beschäftigt waren. Zusätzlich zum zehnköpfigen Ärzteteam, das aus angestellten Ärzten und aus als Ärzte tätigen Gesellschaftern bestand, waren im ggstdl. Zeitraum auch noch neun weitere Ärzte (Radiologen) – externe Befunder - für die Bf tätig.

Die externen Befunder waren hauptberuflich in einem Krankenhaus beschäftigt und/oder haben eine eigene Ordination/Praxis betrieben. Zwischen der Bf und den externen Befundern

wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen. Die externen Befunder hatten keine zeitlichen Vorgaben (von der Bf), sondern haben die Befunde dann – und auch in dem (zeitlichen) Umfang - erstellt, wenn es in ihren (eigenen) Zeitplan gepasst hat. Den externen Befundern wurden von der Bf keine bestimmten Untersuchungen zur Befundung zugeteilt, sondern diese haben die Untersuchungen – je nach Interessen/fachlicher Kompetenz – selbst ausgewählt. Die externen Befunder haben (von der Bf) keine Arbeitsanweisungen erhalten, keine Befundbesprechungen durchgeführt, an keinen internen Besprechungen teilgenommen und keine Arbeitszeitaufzeichnungen geführt. Die Höhe ihres Honorars haben sie mit dem Institutsleiter, Herrn ***4***, vereinbart. Sie haben pro Befund einen bestimmten Betrag erhalten. Die externen Befunder haben für die Erstellung ihrer Befunde die Infrastruktur der Bf genutzt, sprich: sie haben die Befunde in den Räumlichkeiten der Bf erstellt, und hatten – soweit erforderlich (zB hinsichtlich Vorbefunde) - auch Zugriff auf das EDV-System der Bf. Frau ***10*** hat die Befundungen teilweise auch Zuhause durchgeführt. Die externen Befunder haben – soweit erforderlich – eigene Betriebsmittel verwendet, wie beispielsweise Stethoskop, Laptop, eigenen PKW. Die Bf hat den externen Befundern keine Arbeitskleidung zur Verfügung gestellt. Die externen Befunder hätten (theoretisch) Patienten/Befundungen auch ablehnen können, was in der Praxis jedoch nicht vorkam und sie konnten sich auch vertreten lassen, was äußerst selten vorkam. Im Fall der Verhinderung/Krankheit wurden Untersuchungstermine abgesagt, bei längerer Krankheit/Verhinderung hat sich die Bf um einen Ersatz gekümmert. Über die Verträge mit den Krankenkassen hat (nur) die Bf verfügt, die auch die Abrechnungen mit den Krankenkassen und mit den Patienten durchgeführt hat. Die Befunde wurden mit dem Briefkopf der Bf erstellt. Frau ***1*** hat (nur) Herzuntersuchungen durchgeführt, die übrigen externen Befunder haben (nur) Befunde erstellt. Die externen Befundern waren (2013-2016) zeitlich sehr unterschiedlich für die Bf tätig: Frau ***6*** 1-2 Mal pro Woche, Herr ***8*** ein paar Stunden pro Woche, Herr ***9*** insgesamt 4-5 Nachmittage im Jahr 2016 und Frau ***10*** von 2 Tagen pro Woche bis alle drei Wochen. Da Herr ***5*** die Befundungen (ausschließlich) in seiner eigenen Ordination durchgeführt hat, hat das Finanzamt in diesem Fall von einer Nachversteuerung Abstand genommen (Vorlagebericht Seite 6 unten). Herr ***5*** ist daher nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Der dargestellte Sachverhalt geht aus den übereinstimmenden Aussagen der externen Befunder (Niederschriften, Auskunftersuchen) und aus den Vorbringen der Bf (Schriftsatz, Beschwerde) hervor.

Dieser Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

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

Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 idF BGBl. I 2009/52 ua. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen sowie freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

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

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes somit zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, und der daran anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien verwarf der Verwaltungsgerichtshof in dem erwähnten Erkenntnis eines verstärkten Senates die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den beiden Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung, auf die sich die Prüfung des "Gesamtbildes" vorrangig zu beziehen hat (VwGH vom 25. April 2019, Ra 2018/13/0083, mwN).

Bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, ist immer das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 26 zu § 47 und die dort angeführte Rechtsprechung; VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0078).

Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist (persönliche) Weisungsgebundenheit. Der Arbeitnehmer muss verpflichtet sein, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Das Fehlen einer Weisungsgebundenheit schließt das Vorliegen einer Nichtselbständigkeit, und damit auch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 33 zu § 47; VwGH vom 12. September 2018, Ra 2017/13/0041; vom 9. Dezember 1980, Zl. 1666/79).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (VwGH vom 20. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095). Persönliche Weisungen sind beispielsweise solche, die sich auf den Arbeitsort, die Arbeitszeit und das Arbeitsverfahren beziehen (vgl. VwGH vom 21. Dezember 2010, Zl. 2009/15/0001).

In den – ebenfalls Ärzte betreffenden – Erkenntnissen vom 12. September 2018, Ra 2017/13/0041, vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0057, und vom 18. Dezember 2017, Ra 2016/15/0079, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es bei höher qualifizierten Tätigkeiten, wie eben beispielsweise bei Ärzten, auf Grund der Art der Tätigkeit zutreffen kann, dass dem Kriterium der Weisungsgebundenheit wenig Unterscheidungskraft beizumessen ist und das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit daher in den Hintergrund tritt.

Auf den ggstdl. Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

In seiner Begründung (Bericht vom 6. Oktober 2021) hat das Finanzamt ua ausgeführt, dass das Erkenntnis des BFG vom 19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012, auf den ggstdl. Sachverhalt übertragbar sei, ohne jedoch (näher) darzulegen, aufgrund welcher Überlegungen es zu diesem Ergebnis gelangt ist. Dem ist – wie auch bereits in der Beschwerde zutreffend ausgeführt wurde – entgegenzuhalten, dass sich der hier vorliegende Sachverhalt von dem dem angesprochenen Erkenntnis zugrundeliegenden in maßgeblichen Punkten unterscheidet. In jenem – ebenfalls ein Diagnosezentrum betreffenden – Verfahren waren die beiden Befunder die einzigen Ärzte, die diese Tätigkeit ausgeübt haben, mit diesen wurden Verträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, diese haben zusätzlich dazu keine weitere (ärztliche) Tätigkeit ausgeübt und (im Ergebnis) einen monatlichen Fixbetrag für ihre Tätigkeit erhalten. Seine Auffassung - Dienstnehmereigenschaft der externen Befunder - hat das Finanzamt ua damit begründet, dass lt dem Erkenntnis des BFG vom 3. April 2019, GZ. RV/2100490/2017, sogar der ärztliche Leiter als Dienstnehmer anzusehen sei.

Hinter diesen Ausführungen des Finanzamtes verbirgt sich offenbar die Auffassung, dass dann, wenn die Dienstnehmereigenschaft von Befundern einmal festgestellt worden sei (wie hier durch das BFG im Erkenntnis vom 19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012), dies auch für sämtliche anderen (wie hier die beschwerdegegenständlichen) Befunder gelten müsse und dass dann, wenn „sogar“ der ärztliche Leiter als Dienstnehmer anzusehen sei, dies wohl umsomehr für die Befunder gelten müsse. Dem ist entgegenzuhalten, dass es nicht darauf ankommt, welche Tätigkeit jemand ausübt und auch nicht darauf, in welcher Stufe einer

Hierarchie diese Tätigkeit eingebettet ist, sondern nur darauf, ob eine Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht, was in jedem Einzelfall zu beurteilen ist. Mit dem (schlichten) Verweis auf die Erkenntnisse des BFG vom 19. Oktober 2016, GZ. RV/2100863/2012, und vom 3. April 2019, GZ. RV/2100490/2017, vermag das Finanzamt für seinen Rechtsstandpunkt daher nichts zu gewinnen.

Das Finanzamt ist in seiner Bescheidbegründung (Bericht vom 6. Oktober 2021) von einer persönlichen Weisungsgebundenheit der externen Befunder ausgegangen. Diese hat das Finanzamt damit begründet, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen (zum ASVG ergangenen) Erkenntnissen vom 7. Oktober 2019, Ra 2019/08/0138, und vom 31. Mai 1994, Zl. 93/08/0162, ausgeführt habe, dass es – unter Bedachtnahme auf eine Krankenanstaltenordnung – im Allgemeinen zutreffen werde, dass Spitalsärzte in Beschäftigungsverhältnissen nach § 4 Abs. 2 ASVG zum Träger der Krankenanstalten stünden. In weiterer Folge hat sich das Finanzamt mit den in diesem Zusammenhang einschlägigen Bestimmungen des NÖ KAG auseinandergesetzt und seine Erwägungen zu diesem Punkt mit der Feststellung, dass demnach kein vernünftiger Grund mehr verbleiben könne, welcher der Weisungsbindung der externen Befunder einen Abbruch tun könnte, abgeschlossen. Es trifft zwar zu, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesen beiden Erkenntnissen (unter Bedachtnahme auf eine Krankenanstaltenordnung) die Dienstnehmereigenschaft von Spitalsärzten im Allgemeinen bejaht hat. Gleichzeitig hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das Vorliegen einer abhängigen Beschäftigung nicht schlechthin zwingend sei, zumal atypische Fälle durchaus denkbar seien. Im Erkenntnis vom 31. Mai 1994, Zl. 93/08/0162, hat der Verwaltungsgerichtshof daher einer ausschließlich auf die Krankenanstaltenordnung gestützten persönlichen Weisungsbindung eine klare Absage erteilt. Und im Erkenntnis vom 7. Oktober 2019, Ra 2019/08/0138, hat der Verwaltungsgerichtshof aber hervorgehoben, dass das Verwaltungsgericht das Vorliegen eines abhängigen Beschäftigungsverhältnisses nicht nur an Hand der krankenanstaltenrechtlichen Vorgaben, sondern auch der sonstigen unterscheidungskräftigen Kriterien bejaht hat. Dem Finanzamt, das mit seinen Ausführungen zur persönlichen Weisungsgebundenheit nicht Ermittlungsergebnisse in einem bestimmten Sinn der Beweismwürdigung unterzogen, sondern die Tätigkeit der externen Befunder (nur) rechtlich bewertet hat - mit dem Ergebnis, dass diese ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt hätten - kann daher nicht beigepllichtet werden. Ebenso wenig der – ebenfalls nicht von Ermittlungsergebnissen getragenen – Schlussfolgerung, dass die externen Befunder – da diese die Frage nach dem Erhalt von Arbeitsanweisungen (übereinstimmend) verneint haben – wohl die Frage nicht verstanden hätten.

Die Ausführungen des Finanzamtes vermögen daher das (tatsächliche) Vorliegen einer (persönlichen) Weisungsgebundenheit nicht zu tragen.

Unstrittig ist, dass die externen Befunder die Frage, ob sie Arbeitsanweisungen erhalten haben, übereinstimmend mit nein beantwortet haben. Unstrittig ist weiters, dass die externen

Befunder nicht verpflichtet waren, die Befundungen im Institut der Bf durchzuführen, sondern die Infrastruktur der Bf vorrangig aus Kostengründen in Anspruch genommen haben, dass die externen Befunder nicht zur Einhaltung von (bestimmten) Arbeitszeiten verpflichtet waren, sondern die Befunde (ausschließlich) nach ihrer eigenen (zeitlichen) Verfügbarkeit durchgeführt haben und dass den externen Befunder die Untersuchungen (zur Befundung) von der Bf nicht zugeteilt wurden, sondern dass sie selber entscheiden konnten, ob sie eine Befundung durchführen wollten oder eben nicht. In Anbetracht all dieser Umstände kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht die Rede davon sein, dass die externen Befunder (von der Bf) Weisungen hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes oder des arbeitsbezogenen Verhaltens erhalten hätten. Das Vorliegen einer persönlichen Weisungsbindung ist daher im ggstdl. Fall zu verneinen.

Unstrittig ist, dass die externen Befunder die Befundungen in den Räumlichkeiten der Bf durchgeführt haben und dabei auch Zugriff auf das (beispielsweise für die Einsicht in Vorbefunde erforderliche) EDV-System der Bf hatten und dass die Befunde mit dem Briefkopf der Bf erstellt wurden. Das (weitere vorrangige) Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (der Bf) ist daher zu bejahen. Abgeschwächt wird dieses Kriterium jedoch dadurch, dass die externen Befunder nicht dazu verpflichtet waren, die Befundungen in den Räumlichkeiten der Bf durchzuführen, dass die Bf den externen Befundern keine Untersuchungen (zur Befundung) zugeteilt hat, dass die externen Befunder hinsichtlich der Arbeitszeit an keine Vorgaben der Bf gebunden waren, dass die externen Befunder nicht sämtliche (von der Bf in ihrem Schriftsatz vom 11. November 2019 aufgelisteten) Tätigkeiten sondern nur die Befundungen durchgeführt haben und dass sie an keinen internen Besprechungen teilgenommen haben.

Entlohnt wurden die externen Befunder – ebenfalls unstrittig – pro erstelltem Befund. Eine – wie auch hier vorliegende – leistungsbezogene Entlohnung begründet kein Unternehmerwagnis (VwGH vom 1. September 2015, Ra 2015/15/0014, mwN). Hinzu kommt, dass die externen Befunder sich bei der Ausübung ihrer Tätigkeit der Infrastruktur der Bf bedient haben, was ebenfalls gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht. Die Benutzung eigener Betriebsmittel (Fahrzeug, Berufskleidung, Stethoskop usw.) kommt auch bei unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Personen immer wieder vor und begründet kein Unternehmerwagnis (VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164, und vom 17. März 1966, Zl. 1574/65). Ansprüche auf Urlaubsgeld oder (zeitlich begrenzte) Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, das Fehlen diesbezüglicher Vereinbarungen lässt jedoch (noch) nicht auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos schließen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 64 zu § 47; VwGH vom 15. September 1999, Zl. 97/13/0164). Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass die externen Befunder – entgegen der von der Bf vertretenen Auffassung - kein Unternehmerwagnis getragen haben.

Hinsichtlich des Vertretungsrechtes ist (nur) darauf zu verweisen, dass diesem kein tatsächliches Gewicht zukommt, wenn – wie das auch hier der Fall ist – eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden hat (VwGH vom 10. Jänner 2016, Zl. 2012/13/0095, mwN).

Folgt man der Auffassung (des Verwaltungsgerichtshofes), dass das Fehlen einer (persönlichen) Weisungsgebundenheit das Vorliegen einer Nichtselbständigkeit ausschließt (siehe oben), so ist im ggstdl. Fall das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 schon deshalb zu verneinen, weil die externen Befunder gegenüber der Bf nicht (persönlich) weisungsgebunden waren.

Aber auch wenn man der Auffassung (des Verwaltungsgerichtshofes) folgt, dass es bei höher qualifizierten Tätigkeiten, wie eben beispielsweise bei Ärzten, auf Grund der Art der Tätigkeit zutreffen kann, dass dem Kriterium der Weisungsgebundenheit wenig Unterscheidungskraft beizumessen ist und das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit daher in den Hintergrund tritt (siehe oben), gelangt man im ggstdl. Fall aus folgenden Gründen zu keinem anderen Ergebnis: In dem dem Erkenntnis vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0057, zugrundeliegenden, den eines „über einen Zeitraum von zumindest vier Jahren in einer großen Anzahl von Fällen tätigen“ Vertretungsarztes betreffenden Fall, hat der Verwaltungsgerichtshof die betriebliche Eingliederung bejaht, weil der Vertretungsarzt nicht nur Visiten übernommen hatte, sondern die Verantwortung für die gesamte (Dialyse)Station getragen hat und hinsichtlich des zu behandelnden Patientenkreises an die Vorgaben seiner Arbeitgeberin gebunden war. Auch in dem dem Erkenntnis vom 18. Dezember 2017, Ra 2016/15/0079, zugrundeliegenden und (durchgehend beschäftigte) visitierende Ärzte betreffenden Fall hat der Verwaltungsgerichtshof die betriebliche Eingliederung bejaht, weil die Ärzte in den Visitenplan eingebunden waren, gegenüber dem ärztlichen Personal weisungsbefugt waren und ihnen die Leitung des ärztlichen Dienstes oblag. In beiden Fällen haben die Ärzte (soweit erkennbar) kein Unternehmerwagnis getragen und in beiden Fällen hat der Verwaltungsgerichtshof (im Ergebnis) das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 bejaht. Von diesen beiden Fällen unterscheidet sich der ggstdl. Fall jedoch dadurch, dass die betriebliche Eingliederung zwar zu bejahen ist, diese sich jedoch darauf beschränkt, dass die externen Befunder – ohne dazu verpflichtet zu sein – für die Erstellung der Befunde die betriebliche Infrastruktur der Bf (Räumlichkeiten, EDV-Systeme) genutzt haben. Darüber hinausgehende, der betrieblichen Eingliederung ein größeres Gewicht verleihende Elemente liegen angesichts des Umstandes, dass die externen Befunder (nur) nach ihrer eigenen zeitlichen Verfügbarkeit für die Bf tätig wurden, dass den externen Befundern die zu befundenen Untersuchung nicht (fix) zugeteilt wurden, diese keine weiteren, im Betrieb der Bf angefallenen Tätigkeiten durchgeführt und an keinen internen Besprechungen teilgenommen haben, nicht vor. Im ggstdl. Fall kommt der betrieblichen Eingliederung daher nicht jenes Gewicht zu wie der in den beiden vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fällen.

Wie bereits ausgeführt wurde, ist bei der Beurteilung, ob eine selbständig oder eine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit vorliegt, stets Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen und die Prüfung dieses „Gesamtbildes“ hat sich - der an das Erkenntnis eines verstärkten Senates anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge - auf die (vorrangigen) Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung zu beziehen. Tritt jedoch (mit dem noch immer auf das „Gesamtbild“ gerichteten Blick) das (vorrangige) Kriterium der Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, so vermag das weitere (vorrangige) Kriterium der Eingliederung, wenn sich dieses - wie das auch hier der Fall ist - (nur) auf die (fakultative) Nutzung der Infrastruktur (Räumlichkeiten, EDV-Systeme) der Bf beschränkt, kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu begründen. Damit im Einklang steht auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Februar 1968, Zl. 738/67, in dem dieser im Fall von fallweise - je nach zeitlicher Verfügbarkeit - bei der Herstellung medizinischer Skripten mitarbeitenden Studenten ausgeführt hat, dass der Umstand, dass den Studenten die Arbeitsmittel vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt wurden und die Studenten teilweise auch in dessen Räumen gearbeitet haben, nicht ausreicht, diese Tätigkeit als eine unselbständige Arbeit zu werten.

Da die beide vorrangigen Kriterien - Weisungsgebundenheit, Eingliederung - bereits (zweifelsfrei) erkennen lassen, dass die externen Befunder ihre Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt haben, war - der an das Erkenntnis eines verstärkten Senates anknüpfenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge - auf weitere - nur in Zweifelsfällen maßgebliche - Abgrenzungskriterien nicht mehr Bedacht zu nehmen. Doch auch eine Einbeziehung des (nachrangigen) Kriteriums des Unternehmerwagnisses würde im ggstdl Fall zu keinem anderen Ergebnis führen: Mit „vorrangig“ wird im gegebenen Zusammenhang nach ho. Auffassung nicht nur eine bestimmte Reihenfolge angesprochen, sondern damit soll - vor dem Hintergrund des Wortlautes des § 47 Abs. 2 EStG 1988 - auch zum Ausdruck gebracht werden, dass bei der Beurteilung des „Gesamtbildes der (tatsächlich) ausgeübten Tätigkeit“ den beiden Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung ein größeres Gewicht beizumessen ist als weiteren (nachrangigen) Abgrenzungskriterien, wie beispielsweise dem Unternehmerrisiko oder der Vertretungsbefugnis. Fehlt es daher - wie das hier der Fall ist - an einer (persönlichen) Weisungsgebundenheit und ist die betriebliche Eingliederung nur schwach ausgeprägt, so vermag bei der Beurteilung des Gesamtbildes das fehlende Unternehmerwagnis die bei den beiden vorrangigen Kriterien fehlende Gewichtung nicht auszugleichen.

Der Beschwerde war daher stattzugeben.

Eine Einordnung als freie Dienstnehmer (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 4 Abs. 4 ASVG) scheidet - wie bereits die NÖGKK zutreffend ausgeführt hat - im ggstdl. Fall zufolge der Ausnahmebestimmungen (§ 4 Abs. 4 lit. a bzw. lit. c ASVG) ebenfalls aus (vgl. dazu das zur vergleichbaren Bestimmung des § 2 lit. a KommStG 1993 ergangene Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0022, wonach § 2 lit. a KommStG 1993 auf den gesamten Inhalt des § 4 Abs. 4 ASVG, also auch auf die darin normierten Ausnahmen, verweist; in diesem Sinn auch: VwGH vom 25. April 2019, Ra 2018/13/0083).

Ob (tatsächlich) ein Verfahren zur Klärung der Versicherungszuordnung nach §§ 412a ff ASVG durchzuführen gewesen wäre, kann dahingestellt bleiben, weil dies für das ggstdl. (abgabenrechtliche) Verfahren nicht von Bedeutung ist. Ein (rechtskräftiger) Feststellungsbescheid iSd § 86 Abs. 1a EStG 1988 liegt unstrittig nicht vor.

Gemäß § 201 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) erfolgt eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben unter den dort genannten Voraussetzungen ua. nur dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Für die Kalenderjahre 2013-2016 wurden (nur) deshalb Abgabenbescheide (DB, DZ) erlassen, weil das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die externen Befunder ihre Tätigkeit für die Bf im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt hätten. Diese Beurteilung erweist sich den oa. Ausführungen zufolge als nicht zutreffend, sodass für eine Bescheiderlassung nach § 201 BAO kein Raum verbleibt. Die angefochtenen Bescheide waren daher (ersatzlos) aufzuheben.

Für nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtete Abgaben sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht (bzw. nicht rechtzeitig) entrichtete Abgabenschuld (*Ritz*, BAO, Kommentar, 6. Auflage, Rz 4 zu § 217).

Da im ggstdl. Fall durch die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide die Abgabenschuld zur Gänze weggefallen ist, verbleibt auch für die Festsetzung eines Säumniszuschlages kein Raum (mehr).

Die die Festsetzung eines Säumniszuschlages (für DB 2014-2016) betreffenden Bescheide waren daher ebenfalls (ersatzlos) aufzuheben.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage, wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist – soweit erkennbar – einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. Juni 2024