

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA in der Beschwerdesache der Firma Bfin , über die Berufungen (jetzt: Beschwerden) vom 25. Februar 2009, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. Jänner 2009, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) (samt Säumniszuschlägen) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO für die Jahre 2005, 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung traf das prüfende Organ nach dem abschließenden Prüfungsbericht folgende Feststellungen:

Die Beschwerdeführerin "betreibt seit ... das Sanatorium ...

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt dass Ärzte, welche für den Nacht- und Wochenenddienst im Sanatorium herangezogen wurden, auf Basis von Werkverträgen beschäftigt wurden. Es erfolgte keine Anmeldung zur Sozialversicherung. keine Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen an die GKK, keine Abfuhr von Lohnabgaben an das Finanzamt und auch keine Abfuhr von Kommunalsteuer an die Gemeinde.

Mit diesen Ärzten wurde keine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit abgeschlossen. Ärzte, welche den Tagdienst verrichten wurden als Dienstnehmer zur Sozialversicherung angemeldet. Es wurde für diese Ärzte auch Lohnsteuer einbehalten sowie DB, DZ und Kommunalsteuer abgeführt.

Um den Sachverhalt zu ermitteln wurden Prüfer Niederschriften durchgeführt.

Die Niederschriften wurden einerseits mit noch laufend auf Werkvertrag beschäftigten Ärzten, und andererseits auch mit solchen, welche ihre Tätigkeit im Sanatorium bereits beendet haben durchgeführt.

Weiters wurde ein Ortsaugenschein durchgeführt.

Aus den durchgeführten Niederschriften, sowie des durchgeführten Ortsaugenscheines ergibt sich folgender Sachverhalt:

Gem § 11 (1) Z 1 KALG muss ständig ein Arzt im Sanatorium anwesend sein.

Beim Sanatorium ... ist ständig ein Arzt im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Durchführung des Tagdienstes beschäftigt.

Die Verpflichtung zur 24 Stunden Anwesenheit eines Arztes lässt sich mit dem fix angestellten Arzt nicht erfüllen. Dadurch werden andere Ärzte im Rahmen eines Werkvertrages beschäftigt.

Vom angestellten Arzt wird einmal monatlich ein Dienstplan im vorhinein erstellt.

Auf dem Dienstplan scheinen sowohl der als Dienstnehmer gemeldete Arzt, wie auch jene Ärzte, die auf Werkvertrag beschäftigt wurden, auf.

Dienste zu denen die Ärzte auf dem Dienstplan eingeteilt sind, müssen von den jeweiligen Ärzten auch verrichtet werden. Zusätzlich zu Dienstplan haben die Ärzte ihrer verrichteten Dienste auch im Arztzimmer auf einen Kalender einzutragen.

Dies gilt sowohl für die fix angestellten Ärzte, wie auch für jene die auf Werkvertrag beschäftigt wurden.

Eine Vertretung ist laut den durchgeführten Niederschriften nur innerhalb des Pools der beschäftigten Ärzte möglich.

Während des Dienstes war es den Ärzten untersagt das Sanatorium zu verlassen.

Zu Dienstbeginn fand eine Dienstübergabe statt. Bei Dienstende war vorn Arzt ebenfalls eine Dienstübergabe durchzuführen. Im Dienstübergabebuch war die Dienstübergebe einzutragen.

Die Tätigkeit der Werkvertragsärzte umfasste das Verabreichen von Infusionen und Spritzen, Blutabnahmen sowie (für etwaige Notfälle) die Ableistung des Bereitschaftsdienstes. Die jeweiligen Therapien an den Patienten wurden bei Dienstübergabe besprochen bzw. waren für den Arzt auch auf den Patientenkurven ersichtlich.

Vor jeder Therapie musste der Arzt den zuständigen Hausarzt des Patienten verständigen.

Eine eigenständig durchzuführende Behandlung war nur in Akutfällen erlaubt.

Sämtliche Betriebsmittel (mit Ausnahme des Stetoskopes) wurden vom Sanatorium beigestellt. Es steht auch ein Arztzimmer zur Abhaltung des Bereitschaftsdienstes zur Verfügung.

Die Anstaltsordnung des Sanatoriums war für die Ärzte einzuhalten. (siehe Ortsaugenschein).

Im Arztzimmer ist auch ein Schreiben aufgehängt wo auf die Dienstverpflichtungen verwiesen wird (Abzeichnen der Visite, Abzeichnen von Anordnungen u. Therapien usw.).

Die Entlohnung der Werkvertragsärzte erfolgte mit einem fixen Honorarsatz pro geleisteten Nacht- bzw. Wochenenddienst.

Gem. § 47 Abs 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Bei der sich aus § 47 Abs 2 EStG ergebenden Prüfung der Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen von

Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0069).

Die Merkmale der in Rede stehenden Vertragsverhältnisse wie

€ Verrichtung von fix eingeteilten Diensten zu fixvereinbarten Zeiten

€ Persönliche Arbeitspflicht (Vertretung nur aus dem Pool der beim Sanatorium beschäftigten Ärzte möglich)

€ Beistellung aller erforderlichen Betriebsmittel

€ Eingliederung in die Ordnungsvorschriften (Hausordnung des Sanatoriums)

€ Schulden der Arbeitskraft und nicht eines bestimmten Werkes

€ Erfolgsunabhängige Entlohnung

€ Anwesenheitspflicht am Arbeitsort

€ Mangelnder Einfluss auf das betriebliche Geschehen

führen zum Ergebnis, dass es sich aus steuerlicher Sicht um eine nichtselbständige Tätigkeit handelt."

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden setzte das Finanzamt daraufhin den auf die entsprechenden Beträge entfallenden DB und DZ fest.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Berufungen (jetzt: Beschwerden) führte die Beschwerdeführerin durch ihren bevollmächtigten Vertreter auszugsweise aus:

"... Der belangten Behörde ist insofern ein Fehler unterlaufen, dass sie einerseits den Sachverhalt nicht richtig festgestellt hat und andererseits zu einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung gelangt ist.

Hätte die Behörde den Sachverhalt einerseits richtig festgestellt — sohin alle erforderlichen Ermittlungen durchgeführt, und andererseits den festgestellten Sachverhalt anders rechtlich beurteilt, wobei die belangte Behörde insbesondere bei gehöriger Sachverhaltsermittlung zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre, wäre die belangte Behörde nicht zum Ergebnis gelangt, dass es sich bei den in Rede stehenden Dienstverhältnissen um eine nichtselbständige Tätigkeit handelt.

Der belangten Behörde ist insofern zuzustimmen, dass nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.1.2002, 97/13/0069, das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit Überwiegen.

Wesentliche Merkmale sind einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses und andererseits auch das Vorliegen von Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers.

Hinsichtlich der auf Seite 4 des gegenständlichen Bescheides aufgelisteten Merkmale der in Rede stehenden Vertragsverhältnisse ist der belangten Behörde insofern ein Fehler unterlaufen, dass ihre Merkmale den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprechen. Tatsächlich stellen sich die Merkmale der in Rede stehenden Vertragsverhältnisse wie folgt dar:

- Die auf Basis der Werkverträge beauftragten Ärzte haben keine Verpflichtung zur Erbringung der Leistungen. Es sind zwar Dienstpläne ausgehängt, doch obliegt es der selbständigen Entscheidung eines jeden einzelnen Arztes, für welchen Dienst er sich autonom einträgt. Er muss sich nur daran orientieren, ob der von ihm gewünschte Dienst nicht bereits von einem anderen Arzt besetzt ist oder verrichtet wird.
- Es gibt keine Weisungen, von wem auch immer, an diesen Arzt. Der Umfang der zu erbringenden Leistung ist von ihm selbst zu entscheiden, und zwar nach medizinischer Notwendigkeit. Es werden hier nur Nachtdienste bzw. Wochenenddienste verrichtet, Gegenstand der Tätigkeit ist daher nur ärztliche Überwachungsfunktion und gibt es daher auch keine Weisungen.
- Die notwendigen Betriebsmittel für die Ausführung dieser Überwachungstätigkeit bestehen ausschließlich aus einem Stethoskop. Darüber hinaus gehende Betriebsmittel sind nicht notwendig. Der Arzt hat daher lediglich sein ärztliches Know-how zur Verfügung zu stellen.
- Es ist jedem derart tätigen Arzt freigestellt, sich durch eine fachlich geeignete Vertretung ersetzen zu lassen. Wenn er sich z.B. gemäß Dienstplan für einen Dienst eingeteilt hat und er keine Zeit oder keine Möglichkeit hat, den Dienst zu verrichten, dann kann er die Tätigkeit auch durch einen von ihm Beauftragten durchführen lassen.
- Dem derart tätigen Arzt wird keine Therapiemaßnahme vorgeschrieben, sondern ergibt sich die zu setzende Maßnahme aus der medizinischen Notwendigkeit, wie z.B. die Abgabe von Infusionen etc. Anhand des konkreten Patienten muss der Arzt eine entsprechende medizinische Maßnahme setzen, welche jedoch ihm nicht vorgeschrieben wird.

Die persönliche Abhängigkeit der relevanten Ärzte ist sohin zu verneinen und hatte die belangte Behörde durch eine entsprechende Befragung dies auch so feststellen können. Die Berufungswerberin nimmt keinen Einfluss auf diese Vertretungstechnik und besteht auch seitens der Berufungswerberin keine Notwendigkeit einer Einflussnahme. Der ärztlichen Leitung obliegt somit nicht die Organisation der Vertretungstechnik.

Hinsichtlich der Vertretungsbefugnis ist auf das Erkenntnis Zahl: VwGH 2005/08/0176 zu verweisen, wonach für die Annahme einer generellen Vertretungsbefugnis unmaßgeblich ist, dass der Beschäftigte nur geeignete Dritte als Vertreter namhaft machen darf, weil es ja bei der Vertretungsberechtigung immer nur um eine solche im Bezug auf eine bestimmte übernommene Arbeitspflicht und daher um eine Person als Vertreter geht, die in der Lage ist, diese Arbeitspflicht gegenüber dem Empfänger der Arbeitsleistung auch zu erfüllen (vgl. auch VwGH vom 16.09.1997, Z 93/08/0171). Es musste der Arzt somit auch keine besonderen Umstände für die Vertretung vorbringen.

Jedenfalls hätte die belangte Behörde feststellen können (bei gehöriger Befragung), dass eine Weisungsgebundenheit nicht gegeben ist (vgl. dazu obige Ausführung, wonach dem Arzt keine Therapiemaßnahme vorgeschrieben wird, sondern ergibt sich die zu setzende Maßnahme aus der medizinischen Notwendigkeit, wie z.B. die Abgabe von Infusionen

etc. Anhand des konkreten Patienten muss der Arzt eine entsprechende medizinische Maßnahme setzen, welche jedoch ihm nicht vorgeschrieben wird.

Ebenfalls ist die wirtschaftliche Abhängigkeit zu verneinen, zumal zwar die Ärzte von der Berufungswerberin insofern abhängig sind, als sie dort Entgelt beziehen, doch ist es im Zusammenhang mit den vorher erwähnten Dienststeinheiten grundsätzlich nicht erklärbar, die wirtschaftliche Abhängigkeit zu bejahen. Es obliegt den Ärzten, ob sie einen Dienst oder mehrere Dienste Übernehmen. Dabei handelt es sich jedenfalls um ein unternehmerisches Risiko im wirtschaftlichen Sinne.

Eine dahingehende Befragung ist seitens der belangten Behörde ebenfalls unterblieben und muss sich die belangte Behörde diese Unterlassungen nachteilig anrechnen lassen. Bei gehöriger Ermittlung des festzustellenden Sachverhaltes wäre somit die belangte Behörde zum Ergebnis gelangt, dass es sich bei den in Rede stehenden Vertragsverhältnissen aus steuerlicher Sicht nicht um eine nichtselbständige Tätigkeit handelt."

Über die Berufung (jetzt: Beschwerde) wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen.

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. Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 4.3.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

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

Die Beschwerdeführerin vermisst in der Beschwerdeschrift eine gehörige Befragung der Ärzte. Aktenkundig sind jedoch zehn Niederschriften über die Aussagen von Ärzten. Auf diese Niederschriften wurde vom Finanzamt in dem die Bescheidbegründung bildenden Prüfungsbericht auch ausdrücklich hingewiesen.

Ausführlich dargestellt wurde der niederschriftlich festgehaltene Sachverhalt auch im Bescheid des Bundesministeriums für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz vom 24. September 2012, GZ: BMASK-426761/0002-II/A/3/2011, der auszugsweise lautet:

" " ...*Arbeitszeit und Arbeitsort:*

Aus den Aussagen der vernommenen ÄrztInnen, von denen Frau Dr. Werle als Stationsärztin den Dienstplan erstellt hatte, geht im Wesentlichen übereinstimmend hervor, dass durch die Erstellung eines Dienstplanes die lückenlose Betreuung der Patienten sicherzustellen war. Tagdienste, Nachdienste und Wochenenddienste hatten grundsätzlich fixe Zeiten (07:00 bis 19:00, 19:00 bis 07:00. 15:00 bis 07:00).

Bei vertretungsweisen Einsätzen für teilweise verhinderte ÄrztekollegInnen kam es auch zu vierstündigen „Zwischendiensten“. Eingetragene Dienste waren verpflichtend. Nachträgliche Dienstveränderungen mussten der Stationsärztin mitgeteilt werden, die dann einen Ersatz organisierte, selbst den Dienst verrichtete. Während eines Dienstes durfte das Sanatorium nicht verlassen werden.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde geht daraus klar hervor, dass der Dienstplan Verbindlichkeit hatte, kurzfristige Verhinderungen mit der zuständigen Stationsärztin besprochen werden mussten und nur im Ausnahmefall akzeptiert wurden.

Für diese Annahme spricht schon die Tatsache, dass überhaupt ein Dienstplan erstellt wurde und dass mit Hilfe dieses Dienstplanes ein Betrieb aufrecht erhalten werden musste, der die ständige Anwesenheit eines Arztes bzw. einer Ärztin 24 Stunden pro Tag erforderte. Die Möglichkeit, eingetragene Dienste beliebig abzusagen würde somit auch zu den objektiven Anforderungen der Unternehmensorganisation des Sanatoriums im Widerspruch stehen.

...

Weisungsbindung und Kontrollunterworfenheit:

Rein sachbezogene Weisungen und Kontrollen begründen nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Weisungsgebundenheit bzw. Kontrollunterworfenheit. Anweisungen und Kontrollen gelten dann als Merkmal der persönlichen Abhängigkeit, wenn sie sich auf die Arbeitszeit, Arbeitsort sowie auf das arbeitsbezogene Verhalten und auf den Arbeitsablauf beziehen.

Weisungen in Bezug auf das Arbeitsverfahren können jedoch in der Realität des Arbeitslebens nicht immer erwartet werden, weil sich schon bei einer geringen Qualifikation des Arbeitenden ein gewisser eigener fachlicher Entscheidungsbereich findet, der sich mit steigender Qualifikation und Erfahrung ständig erweitert, weshalb das Fehlen von, das Arbeitsverfahren betreffenden. Weisungen in diesen Fällen von geringer Aussagekraft ist.

Die Erteilung von Weisungen bezüglich des arbeitsbezogenen Verhaltens unterbleibt in der Regel dann, wenn und sobald der Arbeitnehmer von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu bewegen und zu verhalten hat in diesen Fällen äußert sich das Weisungsrecht in Form von Kontrollrechten (stille Autorität des Arbeitgebers. vgl. VwGH 99/08/0054 vom 19.02.2003).

Aus den Aussagen der Vertragsärzte und Vertragsärztinnen im Wesentlichen ergibt sich übereinstimmend, dass diese Dienstbeginn und Dienstende exakt einhalten, jeweils eine Dienstübergabe durchführen mussten und dass sie während eines Dienstes das Sanatorium nicht verlassen durften. Wenn sich herausstellte, dass man einen bereits übernommenen Dienst doch nicht durchführen konnte, war man verpflichtet, mit dem Stationsarzt Kontakt aufzunehmen. Geleistete Dienste mussten in einen Kalender eingetragen werden.

Die Anstaltsordnung verpflichtete die Bediensteten des Sanatoriums weiters zur Verschwiegenheit, die in der Anstaltsordnung noch präzisiert wird sowie dazu, hygienischen Umständen besonderes Augenmerk zu widmen. Vor der Vornahme medizinischer Leistungen war (außer in akuten Fällen) mit dem Hausarzt Rücksprache zu halten.

Daraus ist insgesamt abzuleiten, dass die ... Vertragsärzte und Vertragsärztinnen weisungs- und kontrollunterworfen waren. Die verantwortliche Leitung hatte die faktische Möglichkeit, die Einhaltung der Arbeitszeit und der Anwesenheitsverpflichtung weiters

die Einhaltung der in der Anstaltsordnung festgeschriebenen Verhaltensvorschriften etwa durch stichprobenhafte persönliche Kontrollen, durch Rücksprache mit den Stationsärzten oder mit dem sonst anwesenden Personal beziehungsweise durch Befragung der Patientinnen oder auch durch Kontrollanrufe zu kontrollieren und zu überwachen. Die Dienstgeberseite hat damit faktische Vorkehrungen getroffen, die ihr die Möglichkeit sicherten, das Arbeitsverhalten der Vertragsärzte zu kontrollieren und bei Bedarf entsprechend einzuschreiten. Die Pflicht geleistete Dienste in einem Kalender zu dokumentieren, bot weitere Möglichkeiten, das Arbeitsverhalten der VertragsärztInnen zu kontrollieren und bei Bedarf mit Weisungen einzuschreiten. ...

persönliche Arbeitspflicht:

... Die von der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse vorgenommenen Befragungen ergeben übereinstimmend, dass eine Vertretung nur durch bei der [Beschwerdeführerin] beschäftigte ÄrztInnen in Frage kam und dass es auch tatsächlich wenn überhaupt nur zu Vertretungen durch Kollegen kam.

Die tatsächlich gehandhabte Vertretung unter Kollegen belegt kein generelles Vertretungsrecht. Auch die in der Anstaltsordnung festgeschriebene Verschwiegenheitspflicht spricht gegen das Bestehen eines generellen Vertretungsrechtes."

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

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

Im gegenständlichen Fall schuldeten die Ärztinnen und Ärzte ihre Anwesenheit in der Betriebseinrichtung der Beschwerdeführerin, sie hatten im Wesentlichen "Bereitschaftsdienst" zu leisten. Sie schuldeten daher ihre Arbeitskraft und nicht die Erbringung einzelner Werke. Dabei kann dem Umstand, ob es sich um ein (durchgehendes) Dauerschuldverhältnis handelte oder ob für jeden einzelnen Dienst oder auch mehrere vereinbarte Dienste jeweils um eigene Rechtsgeschäfte handelte, keine abgabenrechtliche Bedeutung zukommen.

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Betreffend das Vorbringen, es habe keine Weisungsgebundenheit bestanden, ist festzuhalten, dass die Stärke des Weisungsrechts abhängig ist von der Art der Tätigkeit. Bei höher qualifizierten Tätigkeiten tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach weisungsfrei ausgeübt werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht bei einem Arzt nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Tätigkeit der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114). Bei der Tätigkeit eines Arztes handelt es sich um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG § 47 Rz 34).

Soweit die Beschwerdeführerin die örtliche und zeitliche Weisungsgebundenheit anspricht, so ist dies im Rahmen der Einbindung in die Organisation zu behandeln.

Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze spricht aber für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200). Zur in diesem Zusammenhang ebenfalls angesprochenen Arbeitszeit ist wiederum darauf zu verweisen, dass die einvernehmliche Festlegung der Arbeitszeiten nicht wesentlich für Selbständigkeit spricht. Die Ärztinnen und Ärzte waren, wie aus den zitierten Feststellungen des Finanzamtes abzuleiten ist, in die von der Beschwerdeführerin bestimmte Ablauforganisation am Ort der Arbeitserbringung eingegliedert (Sie hatten Dienstbeginn und Dienstende exakt einzuhalten, sie mussten jeweils eine Dienstübergabe durchführen und durften während eines Dienstes das Sanatorium nicht verlassen). Die Vertragsärzte hatten damit nicht die Möglichkeit, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern (vgl. VwGH 17.10.2012, 2009/08/0188).

Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, es sei den Vertragsärzten frei gestanden, für welchen Dienst sie sich eingetragen hätten. Man habe sich nur daran zu orientieren gehabt, ob der gewünschte Dienst nicht schon von einem anderen Arzt besetzt war.

Es trifft zu, dass eine im gegenständlichen Fall 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 einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit spricht aber nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Zum Unternehmerrisiko macht die Beschwerdeführerin insbesondere geltend, dass die Vertragsärzte die Anzahl der übernommenen Dienste hätten frei bestimmen können. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht jedoch darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet aber kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko.

(vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 22.3.2010, 2009/15/0200). Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird in der Beschwerde gar nicht behauptet.

Zum in der Beschwerde eingewandten Vertretungsrecht ist darauf zu verweisen, dass diesem kein tatsächliches Gewicht zukommt, wenn eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden hat (vgl. auch dazu VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umstände, die für eine Unselbständigkeit der Tätigkeit der betreffenden Ärztinnen und Ärzte sprechen, weitaus überwiegen, sodass die angefochtenen Bescheide im Ergebnis der anzuwendenden Rechtslage entsprechen.

Die dagegen gerichteten Beschwerden waren daher, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Graz, am 11. Jänner 2017