

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. A\*\*\*\*\* in der Beschwerdesache Dr. Zu-Vorname, Adresse, vertreten durch Astoria Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Edmund Hofbauer Straße 1, 3500 Krems an der Donau, gerichtet gegen die Festsetzungsbescheide des FA Waldviertel vom 31.07.2009, betreffend Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Dieses Erkenntnis ergeht im fortgesetzten Verfahren, nachdem die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS 3.5.2011, RV/0793-G/09) vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. November 2013 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben wurde (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0122). Damit gilt die Berufung vom 3. September 2009 wiederum als unerledigt.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG tritt das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates und ist daher für die neuerliche Entscheidung zuständig. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde iSd Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Sachverhalt:**

Dazu wird auch auf die oben genannte Berufungsentscheidung verwiesen, die insoweit zum integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt wird.

Strittig ist im gegenständlichen Fall ob Vertretungsärzte eines Facharztes für Urologie als Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG einzustufen sind, oder ob eine freiberufliche Tätigkeit vorliegt.

Mit Schreiben vom 12.3.2014 wurde das Finanzamt Waldviertel - in weiterer Folge - vom Bundesfinanzgericht ersucht, ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Personen, insbesondere auch über die Pflichten die ihnen obliegen, die Risiken die sie zu tragen haben und eine allfällige Weisungsgebundenheit darzustellen. Diesem Ersuchen wurde am 25. März 2014 Folge geleistet und auszugsweise wie folgt beantwortet:

*.... Aus den Niederschriften über die durchgeführten Befragungen der beiden geht eindeutig hervor, dass die Ärztinnen in den geschäftlichen Organismus eingegliedert waren.*

*Die Arbeitszeit und der Arbeitsort waren genau vorgegeben. Weiters wurden die gesamten Arbeitsmittel (medizinische Geräte, Handschuhe usw.) und Arbeitsräume unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Auch die Ordinationshilfen von Herr Dr. X\*\*\*\* assistierten den Ärztinnen während ihrer Tätigkeit. Die Vertretung wurde auf unbestimmte Zeit vereinbart, und bestand bereits durchgehend seit dem Jahr 2004. Der Umfang der Arbeitsleistung war durch die Ärztinnen nicht beeinflussbar, da alle Patienten, die nachmittags eingeteilt waren, und die laufenden Akutpatienten zu behandeln waren. Die Ärzte hatten somit keine Möglichkeit Aufträge abzulehnen. Eigene Arbeitsaufzeichnungen mussten die Ärztinnen keine für Dr. X\*\*\*\* führen, der Arbeitsablauf wurde in der Ordination dokumentiert.*

*Laut Auskunft in den Niederschriften erhielten die Ärztinnen pro Nachmittag ein fixes Entgelt unabhängig von der Anzahl der Patienten, das heißt, es war durch die Ärzte nicht beeinflussbar. Die Entlohnung erfolgte somit mit einem gleichbleibenden Betrag und wurde damit erfolgsunabhängig ausbezahlt. Die Abrechnung mit den Patienten erfolgte ausschließlich durch Dr. X\*\*\*\* .*

*Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung wurde dies von den Ärztinnen an die Ordination von Herrn Dr. X\*\*\*\* gemeldet, dieser musste sich selbst um einen Vertretungsarzt kümmern. Die Arbeitsleistung musste persönlich erbracht werden, es war lediglich vereinbart, dass Frau Dr. A\*\*\*\* und Frau Dr. B\*\*\*\* sich gegenseitig vertreten konnten.*

*Dr. B\*\*\*\* gab an, sich bei der Behandlung schwieriger Fälle mit Dr. X\*\*\*\* abzusprechen. Dr. A\*\*\*\* erklärte, dass von Dr. X\*\*\*\* mündlich angeordnet worden sei, dass sie sich an das vorgegebene Behandlungsschema bei Untersuchungen zu halten habe, in akuten Fällen und bei Stammpatienten Dr. X\*\*\*\* hätte sie Rücksprache mit Dr. X\*\*\*\* gehalten bzw. sie Dr. X\*\*\*\* in gewissen Fällen die letzte Entscheidung überlassen hätte.*

*Befragt über das Haftungsrisiko für "Falschbehandlungen" in der Ordination des Dr. X\*\*\*\* gaben beide an, nicht zu wissen, ob sie oder Dr. X\*\*\*\* das Haftungsrisiko zu tragen hätten. Beide seien aber haftpflichtversichert.*

*.... Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführungen einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. So nimmt das persönliche Weisungsrecht des*

*Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes, usw. Einfluss.*

*Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich aufgrund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht, unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Arbeitgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.*

*Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.*

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

*Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitsort, Arbeitsmittel usw. durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie z.B. die Regelung der Arbeitszeit (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79).*

*... Aus den Aussagen der beiden Vertretungsärztinnen gehen die Weisungsbindung und die organisatorische und zeitliche Eingliederung eindeutig hervor. Die Arbeitszeit (monatliche Einteilung im Voraus) und der Arbeitsort waren genau vorgegeben. Die gesamten Arbeitsmittel (medizinische Geräte, Handschuhe, Computer, usw.) und Arbeitsräume wurden unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Der Arbeitsablauf der Ärztinnen - Berichtswesen und Ablauf der Dokumentation - war genau geregelt und vorgegeben. Die Ordinationshilfen teilten die Patienten vorweg ein und assistierten den Ärztinnen während ihrer Tätigkeit. In schwierigen medizinischen Belangen erfolgte eine telefonische Absprache mit Dr. X\*\*\*\*.*

*Die Vertretungen wurden auf unbestimmte Zeit vereinbart und bestanden während des gesamten Prüfungszeitraumes, also von 2004 bis 2007. Die Ärztinnen vertraten Dr. X\*\*\*\* nahezu regelmäßig immer dienstags und donnerstags.*

*Der Umfang der Arbeitsleistung war durch die Ärztinnen nicht beeinflussbar, da alle Patienten, die nachmittags eingeteilt wurden, sowie die laufenden Akutpatienten von den beiden zu behandeln waren. Die Ärztinnen hatten somit keine Möglichkeit Aufträge abzulehnen.*

*Die organisatorische Eingliederung der beiden Ärztinnen in den Ordinationsbetrieb des Dr. X\*\*\*\* ist daher zweifelsfrei gegeben. Und auch das persönliche Weisungsrecht des Dr. X\*\*\*\* gegenüber den beiden zeigt sich auf Grund der aufgezeigten Sachverhaltsfakten, wie etwa Dienstantrittszeitpunkt, Behandlung der angemeldeten Patienten nach einem von Dr. X\*\*\*\* vorgegebenen Schema. Die Ausführungen in der nunmehr vom VwGH aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 3.5.2011, dass es im Verwaltungskat keine konkreten Angaben betreffend die (persönliche) Weisungsgebundenheit gäbe, entsprechen somit nach Ansicht des Finanzamtes Waldviertel nicht den Tatsachen. Im Übrigen wird in diesem Zusammenhang nochmals auf die ständige Rechtsprechung des VwGH betreffend Weisungsrecht bei einer ärztlichen Tätigkeit (VwGH vom 31.05.1994, 93/08/0162) verwiesen.*

*Ein weiteres wesentliches Merkmal für ein Dienstverhältnis ist, dass die Entlohnung nach einem fortlaufenden gleichen Betrag - somit erfolgsunabhängig - ausbezahlt wird, und daher keine Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg vorliegt.*

*Laut Auskunft in den Niederschriften erhielten die Ärztinnen pro Nachmittag ein fixes Entgelt, unabhängig von der Anzahl der Patienten. Dies bedeutet aber, dass die Höhe der erzielten Einnahmen durch die Ärztinnen weder durch besonderen Einsatz, Tüchtigkeit oder persönlichen Geschick beeinflussbar war.*

*Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung wurde dies von den Ärztinnen an die Ordination des Mitbeteiligten gemeldet, dieser musste sich selbst um einen Vertretungsarzt kümmern. Die Arbeitsleistung musste persönlich erbracht werden, lediglich Frau Dr. A\*\*\*\* und Frau Dr. B\*\*\*\* konnten sich auf Grund einer Vereinbarung gegenseitig vertreten.*

*Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigten Personen nicht schon an sich eine die persönliche Abhängigkeit ausschließende generelle Vertretungsberechtigung darstellt (VwGH vom 31.05.1994, 93/08/0162).*

*Zur Frage der Haftung der beiden Ärztinnen ist anzuführen, dass - wie auch vom Beschwerdeführer selbst angeführt wird - Vertretungsärzte nur dann für "Kunstfehler" haften, wenn der Patient erkennen musste, dass der Vertretungsarzt auf eigene Verantwortung handelte. Ansonsten haftet der niedergelassene Arzt für die Vertretungsärzte.*

*Wenn darauf verwiesen wird, dass im Empfangsbereich der Ordination des Dr. X\*\*\*\* ein Aushang angebracht sei, der über den Namen des jeweils behandelnden Arztes informiere, so ist dazu folgendes auszuführen: Eine derartige Information, welcher Arzt an dem jeweiligen Tag den Dienst versieht, kann dem Patienten keineswegs den Eindruck gewinnen lassen, dass er nicht innerhalb zivilrechtlicher Verantwortungsbereich des*

*(abwesenden) Ordinationsinhabers behandelt wird (vgl. OGH 22.01.2008 4 Ob 210/07x : Ein abwesender Kassenvertragsarzt haftet für ein Fehlverhalten des in seinem Auftrag in seiner Ordination tätigen Vertreters als Erfüllungsgehilfen, sofern ein die Ordination aufsuchender Patient vor der Behandlung über einen Vertretungsfall aufgrund eines mit dem Vertreter abzuschließenden Behandlungsvertrags nicht aufgeklärt wird und deshalb nach seinem Erkenntnishorizont den Eindruck gewinnen muss, vom (tatsächlich abwesenden) Ordinationsinhaber oder zumindest innerhalb seines Zivilrechtlichen Verantwortungsbereichs behandelt zu werden).*

*Den Patienten konnte auf Grund dieses Aushanges daher keineswegs bewusst sein, dass sie einen Behandlungsvertrag mit der jeweiligen Vertretungsärztin und nicht mit Dr. X\*\*\*\* abgeschlossen hätten.*

*Somit greift aber auch das Argument, dass die Vertretungsärztinnen ein Unternehmerwagnis getragen hätten, nicht.*

*Das Finanzamt vertritt daher aufgrund der Würdigung der vorliegenden Sachverhaltes, der sich unbestrittenermaßen aus den Aussagen der beiden Ärztinnen ergibt, die Ansicht, dass es sich bei den beiden Vertretungsärztinnen um Arbeitnehmerinnen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelt. Denn schließlich ist dieser Sachverhalt für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, anhand der steuerlichen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung und nicht anhand des ärztlichen Berufsrechts (Ärztegesetz) zu würdigen.*

*Wenn das BFG auf die RZ 5222 der EStR verweist, so ist anzumerken, dass hier die EStR nur die Aussage treffen, dass auch ein Arzt, der noch nicht die berufsrechtliche Befugnis hat, als selbständiger Arzt tätig zu werden, trotzdem Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben kann. Eine generelle Aussage, dass alle Vertretungsärzte - unabhängig vom jeweiligen Sachverhalt - immer selbständige Einkünfte erzielen, ist der Rz 5222 keineswegs zu entnehmen.*

*Die Stellungnahme des Finanzamtes Waldviertel wurden dem Beschwerdeführer, zwecks Wahrung des Parteiengehörs, zur Kenntnis gebracht und wie folgt beantwortet:*

*Die nachfolgende Stellungnahme zur gegenständlichen Beschwerdesache wurde im Auftrag und in Abstimmung mit unserem Mandaten Dr. X\*\*\*\* weitgehend durch Hofrat Dr. Herbert Emberger (Autor des Kommentars zum Ärztegesetz) erstellt. Herr Dr. Emberger beleuchtet dabei äußerst fundiert die berufsrechtlichen Rahmenbedingungen und sorgt auch im steuerlichen Bereich für wichtige Klarstellungen. Besonders wichtig ist uns im Vorfeld darauf hinzuweisen, dass berufsrechtliche Pflichten nicht fälschlich als Weisung des Auftraggebers zu werten sind.*

*Das Finanzamt Waldviertel zieht in seiner Stellungnahme wiederum - so wie in den vorherigen Verfahrensschritten auch - berufsrechtliche Fragen an, führt Sachverhaltsdarstellungen aus, interpretiert die tatsächlichen Verhältnisse, unter denen die Vertretungsleistungen beim niedergelassenen Arzt erbracht werden, und das konkrete Rechtsverhältnis.*

*Unter Hinweis auf den Aktenvermerk vom 26.05.2011 fassen wir zunächst noch einmal die berufsrechtlichen Fragen wie folgt zusammen. Dies, obwohl das Steuerrecht eine eigenständige Definition der unselbständigen Einkünfte kennt, Regelungen aus anderen Rechtsbereichen aber zumindest Hinweise auch für die steuerliche Einordnung bringen können (Tz 930 Lohnsteuerrichtlinien).*

*Der Vertreter als Wohnsitzarzt:*

*Das Ärztegesetz kennt drei Kriterien der eigenverantwortlichen Berufsausübung der ausgebildeten Ärzte: niedergelassener Arzt (§ 45 ÄrzteG), angestellter Arzt (§ 46 ÄrzteG) und Wohnsitzarzt (§ 47 ÄrzteG). Wohnsitzärzte sind nach § 47 Abs. 1 zur selbständigen Berufsausübung berechnigte Ärzte, die eine Tätigkeit ausüben, die weder eine Ordinationsstätte erfordert noch in einem Anstellungsverhältnis ausgeübt wird. Sie sind als Wohnsitzarzt in die Ärzteliste eingetragen und erbringen als solche steuerlich gesehen freiberufliche Leistungen, also erzielen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Kotschy führt im Ärztegesetz mit Kommentar 2. Auflage, Herausgeber Emberger, Wallner 2. Auflage, in § 47, Fußnote 1 ausdrücklich u.a. Praxisvertretungen als typische wohnsitzärztliche Tätigkeiten an.*

*Ablehnung der Behandlung von Patienten durch niedergelassene Ärzte, Rücktritt von der Behandlung:*

*Nach § 50 ÄrzteG hat der Arzt, der beabsichtigt, von einer Behandlung zurückzutreten, den Rücktritt dem Patienten rechtzeitig anzuzeigen. Emberger führt im Ärztegesetz mit Kommentar 2. Auflage, Herausgeber Emberger, Wallner 2. Auflage unter Fußnote 1 zu § 50 aus, dass dem Recht des Patienten auf freie Arztwahl bei den niedergelassenen Ärzten das Recht gegenübersteht, Behandlungsverträge mit den Patienten abzuschließen, und auch das Recht, von diesem Behandlungsvertrag zurückzutreten. Das Recht des Rücktritts bzw. der Ablehnung der Behandlung wird dann im Speziellen nur durch besondere gesetzliche oder vertragliche Sonderbestimmungen eingeschränkt, so z.B. § 48 ÄrzteG über das Gebot des Arztes, die Erste Hilfe im Falle drohender Lebensgefahr nicht verweigern zu dürfen. Auch das Kassenvertragsrecht (§ 19 Mustergesamtvertrag) berechnigt den Vertragsarzt, in begründeten Fällen die Behandlung eines Anspruchsberechnigten (d.h. Versicherten) abzulehnen (Emberger, § 50 Fußnote 1). D.h. ein Vertreter, der einen niedergelassenen Arzt in dessen Praxis vertritt, kann sehr wohl genauso wie der abwesende vertretene Arzt selbst unter den entsprechenden Voraussetzungen Behandlungen ablehnen bzw. von Behandlungen zurücktreten.*

*Fachliche (persönliche) Leistungsgebundenheit:*

*Die Stellungnahme des Finanzamts Waldviertel zitiert ausdrücklich die Entscheidungen des VwGH vom 31.05.1994, 93/08/0162, und vom 03.09.1996, 93/08/0267, und leitet vor allem aus ersterer Entscheidung ab, dass Spitalsärzte, also angestellte Ärzte, in fachlicher Hinsicht weisungsfrei sind bzw. dass diese Weisungsfreiheit durchaus auch mit dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 11 51 ABGB bzw. eines Beschäftigungsverhältnisses nach § 4 Abs. 2 ASVG vereinbar ist. Es hat sich*

konkret um eine Tätigkeit praktischer Ärzte im Bereich eines allgemeinen öffentlichen Krankenhauses und somit um die Frage des Vorliegens eines versicherungspflichtigen Dienstverhältnisses gehandelt. Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof in etwa aus, dass einem Vorliegen eines versicherungspflichtigen Dienstverhältnisses nicht schon die im Folgenden aufgezählte Umstände entgegenstehen. U.a. wird unter Ziffer 3 auf die Frage der Eigenverantwortlichkeit, also in fachlicher Hinsicht Weisungsfreiheit der Ausführung der eigentlichen medizinischen Tätigkeit, eingegangen. Der VwGH vermeint, dass die eigenverantwortliche, also in fachlicher Hinsicht weisungsfreie Tätigkeit mit der Ausübung dieser Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 1151 ABGB und somit des Beschäftigungsverhältnisses nach § 4 Abs. 2 ASVG durchaus vereinbar ist, und zitiert dazu u.a. Kux im (alten) Kommentar zum Ärztegesetz, Bydlinsky, Engeljählinger. Bei diesen Literaturstellen handelt es sich durchwegs um ältere und auf Grund der geänderten Lehrmeinung nicht mehr haltbare Auffassungen. Zu dieser geänderten rechtlichen Beurteilung führt Emberger im Ärztegesetz mit Kommentar, 2. Auflage, zu § 49, Fußnote 6 unter Ziffer 1.2.2. aus, dass Eigenverantwortlichkeit nicht gleichbedeutend ist mit fachlicher Weisungsfreiheit und zitiert die neueren Lehrmeinungen Aigner 2002, ähnlich Kopetzki schon 1990, Schwamberger 1 999, Mazal in Tomandl 1996, Grimm 1999, Windisch-Grätz in Aigner et al. 2003, die ausführen, dass eine Bindung von angestellten Ärzten an fachliche Weisungen der vorgesetzten Ärzte grundsätzlich unbestritten ist. Ähnlich auch Stärker im zitierten Ärztegesetz mit Kommentar unter Fußnote 7 zu § 3, der feststellt, dass aus der Eigenverantwortlichkeit der Berufsausübung früher mehrfach der Schluss gezogen worden sei, dass eigenverantwortlich tätige Ärzte im Dienstverhältnis keinerlei fachlicher Weisung unterliegen. Die historische Rechtsmeinung sei u.a. auch seit der einschlägigen Publikation Mazals überholt. Innerhalb der Regel der ärztlichen Kunst ist der nachgeordnete Arzt, also der angestellte Arzt, den fachlichen Weisungen seines Vorgesetzten grundsätzlich unterworfen.

Dieser Frage kommt deshalb im konkreten Fall große Bedeutung zu, da die persönliche Weisungsgebundenheit bei angestellten Ärzten zwar vorhanden ist, bei niedergelassenen oder freiberuflich tätigen Ärzten aber selbstverständlich nicht. Im Falle der Vertretung durch eigenverantwortlich tätige Ärzte in den Praxen niedergelassener Kollegen geschieht die ärztliche Tätigkeit grundsätzlich in Abwesenheit des vertretenen Arztes - das ist ja der Sinn der Vertretung -, sodass es evident ist, dass der Vertreter in seinen Entscheidungen weisungsfrei und unabhängig ist und dafür (s. unten) auch ein entsprechendes Haftungsrisiko trägt.

Die zweite der zitierten Entscheidungen (vom 3.9.1996, 93/08/0267) behandelt ebenfalls die Frage des Vorliegens einer gesetzlichen Versicherungspflicht, wobei es vom Sachverhalt dabei um einen angestellten Arzt geht, der neben seiner Anstellung für seinen Dienstgeber aufgrund eines Werkvertrags ärztliche Vertretungsleistungen noch zusätzlich erbringt. Laut Verwaltungsgerichtshof ist unbestritten, dass der Betreffende als angestellter Arzt aufgrund eines Dienstvertrags in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG steht. Strittig ist lediglich, ob die von ihm

*aufgrund eines mündlich abgeschlossenen Werkvertrags erbrachten ärztlichen Leistungen als Vertreter des Arztes, bei dem er angestellt ist, mangels objektiver Trennbarkeit dieser Leistungen von den aufgrund des Dienstvertrags erbrachten Leistungen der Tätigkeit als angestellter Arzt zuzurechnen ist. Der VwGH schließt zwar grundsätzlich das Nebeneinanderbestehen solcher Verhältnisse nicht aus, stellt aber fest, dass eine Trennung nur dann denkbar ist, wenn der Parteiwille, also die objektive Trennbarkeit und Überlegungen unter dem Gesichtspunkt arbeitsrechtlicher Schutzprinzipien, dafür sprechen. Wie weit die im Rahmen des Werkvertrags erbrachten ärztlichen Leistungen entsprechend unterschiedlich zu jenen des Dienstvertrags geregelt worden sind, sei nicht ersichtlich. Wohl aber ist im konkreten Fall ein umfassendes Weisungsrecht des Dienstgebers hinsichtlich der in der Ordination ausgeübten ärztlichen Tätigkeit des Vertreters in Punkt 6. des Dienstvertrags vereinbart. Eine solche Regelung findet sich im konkreten Anlassfall hingegen nicht.*

*Zu unterstreichen ist allerdings auch die Ausführung des VwGH, dass der Unterscheidung zwischen nach Zeitabschnitten bemessenen Entgelten und solchen Entgelten, die nach anderen Kriterien bemessen werden, für die Frage der Abgrenzung des Dienstverhältnisses vom Werkvertrag keine maßgebliche Bedeutung zukommt. Diese Feststellung ist für den konkreten deshalb wichtig, weil das Finanzamt aus der Tatsache der Bemessung des Pauschalentgelts im konkreten Fall auch wesentliche Schlüsse in Richtung Dienstverhältnis ableitet.*

*Haftung des Vertreters:*

*Das Finanzamt Waldviertel führt zum Thema der Haftung des Vertreters die Entscheidung des OGH vom 22.01.2008, 4 Ob 21 0/07x an und stellt fest, dass der Vertreter nur dann haftet, wenn der Patient erkennen musste, dass er auf eigene Verantwortung handelt. Ansonsten haftet der niedergelassene Arzt für den Vertretungsarzt. Der Aushang im Empfangsbereich der Ordination, der über den Namen des jeweils behandelnden Arztes informiert, also den Namen des Vertreters beinhaltet, reiche im Sinne der zitierten OGH-Entscheidung nicht aus. Es wird dann zusammenfassend die Schlussergänzung des OGH zitiert. Das Finanzamt übersieht aber, dass der OGH vorher, und zwar unter Ziffer 2.2, ausdrücklich feststellt, dass im konkreten Fall der Beklagte (das ist der vertretene Arzt) es unterlassen habe, den Kläger (Patienten) mittels entsprechender Maßnahmen (z.B. Anbringen eines entsprechenden Hinweises am Ordinationsschild oder an der Eingangstür zum Behandlungsraum oder Anweisung an den Vertreter oder sein Personal, Patienten entsprechend zu informieren) über den Vertretungsfall vor Beginn der Behandlung entsprechend aufzuklären. Der Patient musste daher der Meinung sein, vom Ordinationsinhaber persönlich oder zumindest innerhalb seines Verantwortungsbereichs behandelt zu werden. Da im konkreten Fall aber eine solche Aufklärung durch einen entsprechenden Aushang im Empfangsbereich geschehen ist, ist im Sinne der zitierten OGH-Entscheidung der Behandlungsvertrag sehr wohl zwischen Vertreter und Patient entstanden, was zu einer uneingeschränkten Haftung des Vertreters führen muss.*



*Im Folgenden noch einige aus unserer Sicht überlegenswerten Bemerkungen zu den Ausführungen des Finanzamts Waldviertel, insbesondere auch zum Sachverhalt bzw. den daraus gezogenen Schlüssen:*

*Vorgabe der Arbeitszeit:*

*Die Arbeitszeit war natürlich nicht vorgegeben. Vorgegeben war bloß die Öffnungszeit der Ordination, das Ausmaß der Arbeitszeit war von dem Ausmaß der Inanspruchnahme seitens der Patienten abhängig. Beide Ärztinnen haben in den Vernehmungsprotokollen angemerkt, dass das Ende "variabel" sei - und der Beginn lediglich den Beginn der Ordinationszeit meint.*

*Die Vertretungsärztinnen waren je nach persönlichem Belieben vorbereitend bereits vor Ordinationsbeginn anwesend.*

*Unentgeltliches Zuverfügungstellen der Arbeitsmittel:*

*Selbstverständlich wird mit dem Honorar auch auf den Umstand Bedacht genommen, dass der Vertretene die Kosten für die Arbeitsmittel weiterhin trägt, d.h. das Honorar wird entsprechend geringer angesetzt.*

*Assistenz durch Ordinationsgehilfen:*

*Die Ordinationsgehilfen assistieren natürlich dem Vertreter. Der Vertreter hat Weisungsbefugnis gegenüber den Ordinationsassistenten. Die Mitarbeiter hatten die Arbeitsaufzeichnungen - wie bei Anwesenheit des vertretenen Arztes - auch für die Tätigkeit des Vertreters zu führen.*

*Fixes Entgelt:*

*Siehe die vorstehend zitierte Entscheidung des VwGH vom 03.09.1996, 93/08/0267, der eine Differenzierung zwischen fixem und variablem Entgelt als nicht maßgeblich für die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung bezeichnet hat.*

*Ablehnung der Vertretung, bei Verhinderung:*

*Die Möglichkeit der jederzeitigen Ablehnung der Vertretung durch den Vertreter wurde in der Berufung bereits vorgebracht (s. Hinweis in der aufhebenden Entscheidung des VwGH vom 22.11.2013, 2011/15/0122-8).*

*Beide Ärztinnen haben in den Vernehmungen angegeben, dass eine Vertretungsmöglichkeit bestand und die Vertretung zwischen den beiden Vertretungsärzten auch tatsächlich (ohne Rücksprache mit dem Auftraggeber!) geübt wurde. Die Vertretungsmöglichkeiten werden faktisch dadurch eingeschränkt, dass es nicht unzählige Urologinnen und Urologen gibt. Statistisch werden ca. 500 Fachärzte für Urologie in Österreich geführt, wobei ca. 360 in Kassen- bzw. Wahlarztordinationen niedergelassen sind. Ein Teil davon ist natürlich auch in Krankenanstalten tätig. Dies soll verdeutlichen, dass die Zahl der zur Verfügung stehenden Vertreter/innen sehr gering ist.*

*Die Notwendigkeit der Rücksprache in fachlicher Hinsicht unter Vorbehalt der letzten Entscheidung:*

*Da der Behandlungsvertrag mit dem Vertreter entsteht, ist eine Rücksprache mit dem Vertretenen - wenn überhaupt - lediglich ein (auch unter selbständig tätigen Ärzten übliches) Konsilium und ändert nichts an der haftungsrechtlichen Kompetenz des Vertretenen zur Entscheidung über die ärztlichen Leistungen. Wenn ein Patient von mehreren Ärzten betreut wird, ist es berufsrechtlich geboten, sich Diagnose und Therapie auszutauschen. Dr. X\*\*\*\* ist bei manchen Patienten der langjährig betreuende Arzt dem - aus berufsrechtlicher Sicht - in der vergleichenden Verlaufsbeobachtung eine tragende Rolle zukommt. Diese Rolle ist allerdings nur berufsrechtlich - nicht wie vom Finanzamt dargestellt weisungsbezogen zu sehen. Im übrigen wären dies unbeachtliche fachliche Weisungen.*

*Bei dem im Befragungsprotokoll von Frau Dr. A\*\*\*\* genannten vorgegebenen Schema handelt es sich um den Leistungskatalog der Krankenkassen, der selbstverständlich von dieser vorgegeben ist (wie auch im Befragungsprotokoll von Dr. A\*\*\*\* ersichtlich!). Dieser dient der Honorarabrechnung und ist keinesfalls eine Anordnung wie der Vertretungsarzt sein medizinisches Ziel zu erreichen hat. Die Vertreter müssen so wie Dr. X\*\*\*\* auch ihre Entscheidungen im Sinne der "evidence-based-medicine" treffen, die entsprechende Untersuchungen/Therapien nach dem jeweiligen Krankheitsbild empfiehlt.*

*Unternehmerwagnis:*

*Für ein Unternehmerwagnis spricht neben der oben erwähnten Haftung des Vertreters die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Wie vorstehend ausgeführt wurde, hat auch der Vertreter im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen grundsätzlich das Recht, die Behandlung abzulehnen oder von einer Behandlung zurückzutreten.*

*Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 6. Juli 1956, 954/54-5 bzw. Randzahl 5.222 der Einkommensteuerrichtlinien:*

*Die Stellungnahme des Finanzamts Waldviertel führt reduziert interpretierend aus, dass diese Entscheidung nur die Aussage trifft, dass auch ein Arzt, der noch nicht die Befugnis hat, als selbständiger Arzt tätig zu werden, trotzdem Einkünfte aus selbständiger Arzttätigkeit haben kann. Die generelle Aussage, dass alle Vertretungsärzte immer selbständige Einkünfte erzielen, sei der RZ 5.222 nicht zu entnehmen. Richtig ist vielmehr, dass die zitierte Entscheidung ganz eindeutig, und zwar umsatzsteuerrechtlich, feststellt, dass der betreffende Vertreter nicht Angestellter des Vertretenen ist. Er ist also ebenso selbständig in der Ausübung des freien Berufs, wie der praktische Arzt, und nicht in dessen Unternehmen eingegliedert, auch wenn er für die Vertretung noch gar nicht berechtigt sein sollte. Es liegt also ein Leistungsaustausch zwischen dem Vertreter und dem Vertretenen vor, wobei der Vertreter seine Leistungen als selbständiger Unternehmer erbringt.*

*Fazit:*

*Die Befragungsprotokolle der Vertreterinnen geben im Lichte der oben angeführten Berufspflichten eindeutig das Bild eines selbständig, weisungsfrei tätigen Mediziners wieder.*

*Die vom Finanzamt ausschließlich auf steuerliche Kriterien beruhende Einstufung schließt diese Berufspflichten bei Beurteilung der in den Protokollen wiedergegebenen Sachverhalte mit der Begründung, dass das Steuerrecht eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses kennt gänzlich aus. Bei der steuerrechtlichen Beurteilung werden jedoch seitens des Finanzamtes die für selbständige Ärzte geltenden Berufspflichten einseitig zur Beurteilung herangezogen. Wir kommen zum Schluss, dass sich das Tätigkeitsprofil des vertretenen Arztes (der unbestritten selbständig tätig ist) unter Berücksichtigung der obigen Berufspflichten in keinem Punkt von jenem der Vertreterinnen unterscheidet. Dies muss im Ergebnis dazu führen, auch die Tätigkeit der Vertreterinnen als selbständige Tätigkeit einzuordnen.*

Diese Stellungnahme wurde wiederum dem Finanzamt Waldviertel - zwecks Wahrung des Parteiengehörs - zur Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt gab dazu mit Schreiben vom 6. Juni 2014 eine abschließende Stellungnahme ab, welche wie folgt lautet:

***Ad fachliche (persönliche) Leistungsgebundenheit:***

*Auch eine Abwesenheit des vertretenen Arztes bedeutet klarerweise per se nicht die Weisungsungebundenheit der beiden vertretenden Ärztinnen. Diese Unterstellung hätte letztendlich die Folge, dass alle Dienstnehmer, die nicht an derselben Örtlichkeit wie ihr weisungsbefugter Vorgesetzter tätig sind, auf Grund dieses Umstandes weisungsungebunden wären. Dass dem nicht so ist bedarf keiner weiteren Ausführungen. Da kein schriftlicher Vertrag existiert, kann der Bf. sich nicht nachweisbar darauf stützen, dass im Vertrag kein umfassendes Weisungsrecht geregelt sei. Im Übrigen besagen die Zeugenaussagen gegenteiliges, nämlich dass etwa die Einhaltung der vorgegebenen Untersuchungsschemata vom Bf. angeordnet worden ist (Aussage Dr. A\*\*\*\*).*

*Wie der Bf. selbst ausführt, ist die Entscheidung des VwGH vom 03.09.1996, 93 I 08 I 0267, in der dieser eine Differenzierung zwischen fixem und variablem Entgelt als nicht maßgeblich bezeichnet hat, zum Sozialversicherungsrecht (ASVG) ergangen, im gegenständlichen Fall ist jedoch die steuerliche Beurteilung der Tätigkeit der beiden Ärztinnen strittig.*

*Für ein Dienstverhältnis sprechen zB die Vereinbarung einer erfolgsunabhängigen Entlohnung (VwGH 11.8.1993, 9211310022), der Anspruch auf Abgeltung von über die vereinbarte Arbeitszeit hinausgehender Mehrarbeit sowie die Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfall (zB Urlaub, Krankheit, Feiertage; VwGH 21.12.1993, 9011410103). Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden (Entlohnung nach Maßgabe der vorgelegten Stundenzettel) stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden (VwGH 18.10.1995, 9411310121; VwGH 15.9.1999, 9711310164).*

*In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall eine fixe Entlohnung erfolgte, unabhängig davon, ob das Ende der tatsächlichen Tätigkeit der beiden Ärztinnen um 18.30, 19.00 oder 20.00 war. Der Beginn der Arbeitszeit wurde vereinbart (bei Dr. A\*\*\*\* war dies 14.00). Von einer freien Arbeitseinteilung kann im gegenständlichen Fall daher nicht die Rede sein.*

**Ad Haftung des Vertreters:**

*Der Bf. verweist auf einen Aushang im Empfangsbereich - wie dieser ausgesehen hat bzw. gelautet hat, wurde bis dato nicht erläutert.*

**Sollte das BFG zu Überzeugung gelangen, dass dieser Punkt entscheidungswesentlich für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde sein, so beantragt das Finanzamt Waldviertel vorsorglich die zeugenschaftliche Einvernahme von Patienten zur Frage, ob diesen bewusst war, dass sie keinen Behandlungsvertrag mit dem Bf., sondern mit Dr. A\*\*\*\* und Frau Dr. B\*\*\*\* eingegangen sind.**

*Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass eine Vertreterhaftung laut OGH vom 22.01.2008, 4 Ob 210707x, nur unter den in der Entscheidung genannten Voraussetzungen greifen kann. Eine der genannten Grundvoraussetzungen für den Übergang der Haftung auf den Vertreter ist, dass der Ordinationsinhaber tatsächlich nicht in der Ordination anwesend ist. Dr. B\*\*\*\*I gab jedoch an, dass der Bf. manchmal sehr wohl während der Ordinationszeiten in seinem Arbeitszimmer anwesend gewesen ist. Schon aus diesem Grunde konnte ein Übergang der Haftung nicht stattgefunden haben.*

**Ad unentgeltliches Zurverfügungstellen der Arbeitsmittel:**

*Dass das Honorar iHa die Mitbenützung der Arbeitsmittel des Bf. geringer angesetzt worden sei, ist eine Behauptung, die durch nichts bewiesen ist*

**Ad Ablehnung bei Vertretung, Vertretung bei Verhinderung:**

*Dem Finanzamt Waldviertel ist keine gesetzliche Bestimmung bekannt, dass, wenn ein Patient von mehreren Ärzten betreut wird, diese berufsrechtlich verpflichtet sind, sich bei Diagnose und Therapie auszutauschen.*

*Wieso fachliche Weisungen des Bf. an die beiden Ärztinnen unbeachtlich gewesen sein sollten, entzieht sich dem Verständnis der Abgabenbehörde. Dies umso mehr, als der Bf. selbst die neuen Lehrmeinungen zitiert, wonach bei angestellten Ärzten eine Bindung an fachliche Weisungen der vorgesetzten Ärzte grundsätzlich unbestritten ist.*

**Ad Unternehmerwagnis:**

*Inwieweit die Möglichkeit, Patienten abzulehnen (falls eine solche bestanden haben sollte), für ein Unternehmerwagnis der beiden Ärztinnen sprechen sollte, entzieht sich dem Verständnis des Finanzamtes. Denn die Entlohnung der beiden erfolgte unabhängig von der Anzahl der behandelten Patienten, die Ärztinnen erhielten nämlich pro Nachmittag ein fixes Entgelt.*

Mit Schreiben vom 12. März 2015 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückgezogen und dabei auf die Erkenntnisse des VwGH vom 21.11.2013, 2012/15/0025 und VwGH vom 26.5.2014, 2012/08/0233 hingewiesen.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

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

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967).

Gemäß § 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.

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und 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 (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die persönliche Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen.

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 2.7.2002, 2000/14/0148).

Aus den Ausführungen des Finanzamtes vom 25. März 2014 geht hervor, dass alle Punkte (wie Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel, persönliches Weisungsrecht, ein fixes Entgelt und kein Unternehmerrisiko), die für ein Dienstverhältnis sprechen, im vorliegenden Fall erfüllt seien.

Zur Weisungsgebundenheit wird auf Seite 2 und 4 der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. März 2014 darauf hingewiesen, dass die Stärke des Weisungsrechtes abhängig sei von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der Ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Dazu wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.5.1994, 93/08/0162 verwiesen, worin ausgeführt ist, dass es sich schon aus dem Begriff der ärztlichen Tätigkeit ergibt, dass diese frei von detaillierten Weisungen des Arbeitgebers abläuft, aber auch gleichzeitig, dass Spitalsärzte im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 1151 ABGB tätig sein können.

Das Finanzamt geht davon aus (siehe Punkt 3 des Telefon-Aktenvermerkes v. 6. Februar 2009 mit Frau Dr. Marinek), dass eine Weisungsgebundenheit deshalb vorliegt, weil es eine Regelung mit Dr. X\*\*\*\* bzw. der GKK gibt, welche Untersuchungen bei jedem Patienten gemacht werden müssen. Man schaut, dass der Patient im Laufe des Jahres alle Untersuchungen erhält. Weiters wurde aber unter o.a. Punkt Folgendes durch die Ärztin ausgeführt:

*Wenn ich finde, dass noch was Zusätzliches zu machen ist, brauche ich nicht zu fragen, sondern setze Initiativen dafür.*

Zu den Weisungen der GKK aber auch aller anderen Kassen gab der Kammeramtsdirektor der Ärztekammer Niederösterreich, Mag. Martin Duhan, im Telefonat vom 20. Oktober 2015 an, dass bestimmte Untersuchungen durchgeführt werden dürfen aber gewisse Untersuchungen nur in einem bestimmten Ausmaß. Diese Vorgaben würden von den Kassen auch stichprobenartig überprüft.

Wenn vom vertretenen Arzt Hinweise auf die in einem Jahr durchzuführenden Untersuchungen vorliegen, kann daher nicht impliziert werden, dass ein generelles fachliches Weisungsrecht vorliegt, sondern die Vorgaben der Kassen zu erfüllen seien.

Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit wird im Aktenvermerk vom 26.5.2011 von Herrn HR Dr. Emberger unterschieden zwischen angestellten Ärzten - diese sind auch fachlich weisungsgebunden, wobei eine verstärkte Einspruchspflicht bei fachlich umstrittenen Weisungen besteht (*Stärker* im Ärztegesetz mit Kommentar, § 3 Fußnote 7 und *Emberger* § 49 Fußnote 6 Z. 1.2.2) und nicht angestellten Ärzten, also niedergelassenen Ärzten oder Wohnsitzärzten und somit auch Vertretungsärzten. Diese sind nicht weisungsgebunden, sondern voll eigenverantwortlich.

Zur Eigenverantwortlichkeit und auch zur Haftung des Vertretungsarztes wurde in der Entscheidung des OGH vom 22.1.2008, 4 Ob 210/07 Folgendes ausgeführt:

*Es fehle auch an jeder Abhängigkeit des Urlaubsvertreters von dem auf Urlaub befindlichen Arzt; der Urlaubsvertreter habe wie jeder Arzt seinen Beruf persönlich, unmittelbar und unter eigener Verantwortung auszuüben. Die Vertretung eines Arztes durch einen anderen Arzt sei daher nicht Gehilfenschaft iSd § 1313a ABGB, sondern Substitution, bei der man nur für Auswahlverschulden hafte. Nicht ins Gewicht fielen*

*rein administrative Umstände, wie etwa dass der gegen Tagespauschale, Quartier und Verpflegung tätige Urlaubsvertreter den Ordinationsraum der Beklagten samt Instrumentarium benütze und dass die Honorare der vom Substituten behandelten Privatpatienten bzw. die Leistungen des Sozialversicherungsträgers für die Kassenpatienten dem vertretenen Arzt zugingen.*

Aufgrund der obigen Ausführungen von Dr. Emberger iVm der Entscheidung des OGH vertritt das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall die Auffassung, dass die Vertretungsärzte eigenverantwortlich tätig sind und daher auch zur Haftung herangezogen werden können, was einem Unternehmerrisiko gleichkommt.

In der abschließenden Stellungnahme des Finanzamtes Waldviertel vom 6. Juni 2014 wurde die Einvernahme von Patienten als Zeugen beantragt, die befragt werden sollten ob ihnen bewusst war, dass sie keinen Behandlungsvertrag mit dem Ordinationsinhaber, sondern einen mit dem Vertretungsarzt eingegangen seien.

Dies wurde vom Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Verschwiegenheitspflicht (§ 54 Ärztegesetz) abgelehnt und dazu noch Folgendes ausgeführt:

*Im Falle der Herausgabe der Patientennamen würden Patienten der Ordination von Finanzbeamten befragt werden, was eine erhebliche Rufschädigung der Ordination zur Folge hätte. Darüber hinaus hätte Dr. X\*\*\*\* bei vorsichtiger Betrachtung auch das Risiko, dass ein Patient auf Verletzung des Datenschutzes klagt.*

Dazu hat der Kammeramtsdirektor der Ärztekammer Niederösterreich, Mag. Martin Duhan, im Telefonat vom 20. Oktober 2015 folgende Auskunft erteilt:

*Personenbezogene Daten (Name und Adresse) unterliegen eindeutig dem Datenschutz und dürfen keinesfalls weitergegeben werden.*

In der Stellungnahme vom 25. März 2014 stellt das Finanzamt weiters fest, dass aus den Niederschriften mit den Ärztinnen eindeutig hervorgehe, dass diese in den geschäftlichen Organismus eingegliedert seien.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht vorliegen, wenn der zu vertretende Arzt in der Ordination nicht anwesend ist und die Ordination und die dazugehörigen Betriebsmittel nur zur Verfügung gestellt werden. Die in der Ordination anwesende Ärztin wird eigenverantwortlich tätig und es ist wohl auch für den Patienten nicht zu übersehen, dass diese nicht von Dr. X\*\*\*\* behandelt werden.

Das wird dadurch untermauert, dass die Vertretungsärzte nur 300 Euro für 6 Stunden erhalten. Der Kammeramtsdirektor der Ärztekammer Niederösterreich hat im Telefonat dazu ausgeführt, dass es zwar keine Vorgaben hinsichtlich der Honorarhöhe für Vertretungsärzte von der Ärztekammer gibt, aber der Betrag eher gering sei, was darauf schließen lasse, dass darin eine Ordinationsgebühr enthalten sei.

Es ist auch in verschiedenen anderen Berufsgruppen durchaus als gegeben anzusehen, dass ein Anderer Leistungen für den Unternehmer erbringt und nicht sein Angestellter ist (ein Busunternehmer fährt im Auftrag eines anderen Busunternehmers auf dessen

Rechnung, ein Ziviltechniker erbringt Leistungen in den Büroräumen eines Architekten usw.).

Bezüglich des Verweises vom unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung auf die EStR Rz 5222 wurde vom Finanzamt angemerkt, dass die EStR nur die Aussage treffen, dass auch ein Arzt, der noch nicht die berufsrechtliche Befugnis hat, als selbständiger Arzt tätig zu werden, trotzdem Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit haben kann. Eine generelle Aussage, dass alle Vertretungsärzte - unabhängig vom jeweiligen Sachverhalt - immer selbständige Einkünfte erzielen, sei der Rz 5222 keineswegs zu entnehmen.

Zu dieser Anmerkung des Finanzamtes wird der Rechtsatz des Verwaltungsgerichtshofes zum Erkenntnis vom 6.7.1956, 0954/54, wiedergegeben:

*Es ist mit dem im § 2 UStG geprägten Begriff des Unternehmers schwer vereinbar, einen iSd § 2 Abs. 2 ÄrzteG, der lediglich zur unselbständigen Ausübung des ärztlichen Berufes in öffentlichen und gleichgestellten Krankenanstalten unter Anleitung und Aufsicht des Abteilungsleiters berechtigt und den Anweisungen der Anstaltsleitung unterworfen ist, in Ansehung eben dieser ärztlichen Tätigkeit in einer solchen Krankenanstalt, mag sie sich auch als Assistenzdienst bei Operationen darstellen, als selbständig und somit für die Sonderentlohnung seines Assistenzdienstes umsatzsteuerpflichtig anzusehen. Hingegen ist ein Arzt hinsichtlich des für die Vertretung von praktischen Ärzten bezogenen Entgeltes eindeutig Unternehmer iSd § 2 UStG anzusehen, denn er ist ebenso selbständig in der Ausübung des freien Berufes wie der praktische Arzt und nicht in dessen Unternehmen eingegliedert, auch wenn er zu einer Vertretung gar nicht berechtigt sein sollte. Er bezieht die Entlohnung auch nicht von der Spitalsleitung, gleichgültig ob man diese als seinen Dienstgeber ansehen mag oder nicht, sondern vom vertretenen Arzt als Entgelt für seine Vertreterleistung. Es liegt hier also ein Leistungsaustausch zwischen dem Vertreter und dem Vertretenen vor, wobei der Vertreter seine Leistung als selbständiger Unternehmer erbringt.*

Im vorliegenden Fall ist aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und der beschriebenen Aktenlage zu entnehmen, dass ein Vertretungsarzt selbständig tätig und nicht in das Unternehmen eingegliedert ist.

Ein Weisungsrecht durch den Ordinationsinhaber liegt nach der Aktenlage ebenfalls nicht vor.

Die im Spruch genannten Bescheide des Finanzamtes werden aufgehoben.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (siehe VwGH v. 6.7.1956, 0954/54).



Graz, am 19. November 2015