

## **BESCHLUSS**

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die Richterin

Dr. Maria-Luise Wohlmayr

**über die Beschwerde**

der Beschwerdeführerin

Bf. GmbH, Adr. \_Bf.,  
vertreten durch

Treuhand Salzburg GmbH, V  
Steuerberatungsgesellschaft

vom

5. Juli 2012

**gegen die Bescheide**

des Finanzamtes

FA\_X

vertreten durch

Dr.NN

vom

21. Februar 2012

betreffend

Festsetzung des Dienstgeber  
Dienstgeberbeitrag für die Ja

### **beschlossen:**

1. Die angefochtenen Bescheide vom 21. Februar 2012 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2013 werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Gegen diesen Beschluss ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### A. Sachverhalt:

**A/1.** Die beschwerdeführende GmbH (kurz: Bf.) betreibt eine Privatklinik und beschäftigt sowohl Ärzte als Dienstnehmer wie auch Ärzte im Werkvertrag.

Über den Zeitraum 2007 – 2010 fand bei ihr eine von der Gebietskrankenkasse durchgeführte GPLA-Prüfung statt. Der Prüfungsauftrag datiert vom 22.6.2011, Prüfungsbeginn war der 23.8.2011. Die Schlussbesprechung fand am 2.2.2012 statt, die im Finanzamtsakt befindliche Niederschrift darüber trägt das – offensichtlich falsche – Datum 23.8.2011. Der Prüfungsbericht wurde am 21.2.2012 ausgefertigt und enthält die Nachverrechnung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag. Die darin getroffene Sachverhaltsdarstellung des Prüfers beschränkt sich auf das Wort „*Nachversicherung*“. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde der Bf. offenkundig im Zuge der Schlussbesprechung ausgehändigt und enthält folgende Feststellungen:

*„In der Bf. sind Ärzte als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG tätig, ebenso Ärzte im Werkvertrag. Die meisten Ärzte befinden in einem Dienstverhältnis. Einige Ärzte sind als Werkvertragsnehmer tätig. Diese Ärzte arbeiten mit fremden Betriebsmitteln, fremden Personal, es besteht kein Behandlungsvertrag mit dem Patienten. Patienten werden von der ärztlichen Leitung bzw. dessen Vertreter dem Arzt zugewiesen. Diese Ärzte sind im Tag- und Nachtdienst, im Bedarfsfall (Diensteinteilung) auch an Samstagen, Sonn- und Feiertagen tätig. Ihre Dienstzeiten sind in einem monatlichen Dienstplan erfasst und gelten im Anschluss als verbindlich gebucht. Im Dienstplan scheinen Ärzte welche Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG auf ebenso Ärzte welche im "Werkvertrag" tätig sind. Dienste werden von zur SV angemeldeten Ärzten an solche im Werkvertrag übergeben und umgekehrt. Es ist somit anzunehmen, dass von beiden Vertragsnehmern die gleiche Tätigkeit ausgeübt wird.*

*Eine generelle Vertretungsmöglichkeit ist nicht gegeben, nur aus dem Kreis der Kollegen und dies ist mit der ärztlichen Leitung abzustimmen. Vertretungen werden nicht vom Werkvertragsnehmer bezahlt. Es besteht eine Berichtspflicht gegenüber dem Auftragsgeber (Bf.).*

*Von den Ärzten werden Stundenaufzeichnungen über die geleisteten Dienste lt. Dienstplan geführt. Die Entgelt Abrechnung erfolgt nach den eingeteilten Diensten laut Vertrag in Form von Stundensätzen, Nachdienste, Samstagsdienste und Sonntagsdienste werden mit pauschal Sätzen verrechnet. Urlaubs- und Krankenentgelt wird nicht gewährt. Ärzte im Werkvertrag werden nach obigen Kriterien ausschließlich von der Bf. entlohnt,*

*nicht vom Patienten (das Monatsentgelt der Ärzte wird in den Sachkonten der Buchhaltung der Bf. monatlich pro Arzt gebucht, die monatlichen Sondergebühren sind gesondert ausgewiesen.)“*

Der Niederschrift angeschlossen ist eine Liste mit den Namen jener Ärzte, die als Dienstnehmer betrachtet wurden und für die unter dem Schlagwort „Sachverhaltsdarstellung: Nachversicherung“ für konkret dargestellte Zeiträume DB und DZ nachgefordert wurde.

Gleichzeitig mit dem Prüfungsbericht wurden am 21.2.2012 auch Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 – 2010 ausgefertigt, die als Begründung auf den Prüfungsbericht verweisen.

**A/2.** Gegen diese Bescheide wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist Berufung erhoben, die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt und Folgendes ausgeführt:

*„Im Zuge einer von der Salzburger Gebietskrankenkasse durchgeführten Außenprüfung bei der Bf. GmbH wurde von der Behörde festgestellt, dass bei den in der Anlage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführten Personen (siehe S 3 - 47 des Berichtes) im angeführten Zeitraum ein echtes Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs 4 ASVG angenommen wurde und nicht wie von der Bf. GmbH angenommen, eine Beschäftigung auf Werkvertragsbasis. Aufgrund dieser Feststellung kam es zur Nachbelastung der Dienstgeberbeiträge, der Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen sowie damit verbundener Säumniszuschläge entsprechend der oben angeführten Bescheide.*

*Begründet wurde dies damit, dass neben den freiberuflich tätigen Ärzten auch tatsächlich angestellte Ärzte als Dienstnehmer iSd § 4 Abs 2 ASVG tätig sind, die im Ergebnis die gleichen Tätigkeiten verrichten, wie die freiberuflich tätigen Ärzte. Somit kann nicht bei dem festgestellten Personenkreis eine freiberufliche Tätigkeit angenommen werden. Unseres Erachtens ist dies freilich schon möglich. Entgegen der Ansicht der Behörde steht es bei dem festgestellten Personenkreis fest, dass diese sich jederzeit vertreten lassen können. Eine kurzfristige Absage eines Nachtdienstes wäre sanktionslos erfolgt. Keiner der angeführten Ärzte war verpflichtet sich in der in der Bf. aufliegenden Liste einzutragen und Dienste zu verrichten. Im Ergebnis waren Arbeitszeit und Arbeitsausmaß nicht vorgegeben. Allein schon daraus ergibt sich, dass freilich die Ärzte auch nicht in den Organismus des vermeintlichen Dienstgebers eingebunden waren. Ebenso stellt die Bf. diesen Ärzten keine Betriebsausstattung zur Verfügung, vielmehr verfügen diese über eigene Arbeitsmittel.“*

Die Berufung wurde sodann ergänzt mit der Übermittlung einer Kopie des Einspruches gegen den Bescheid der Gebietskrankenkasse und der Bitte, die darin vorgetragenen Sachverhaltselemente und Argumente auch im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren als eingewendet zu betrachten.

In diesem Einspruch geht die Bf. zuerst auf eine Ärztin (Frau Dr. X) ein, die zunächst als Assistenzärztin unbestritten in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand, sich dann aber als selbständige Ärztin niederließ und daneben weiterhin Nachtdienste und Operationsassistenzen in der Klinik der Bf. durchführte.

Weiters richtet sich der Einspruch gegen diverse im Bescheid der GKK getroffene Feststellungen wie Berichtspflicht der Nachtdienstärzte, Vertretungsbefugnis, eigene Betriebsmittel der Ärzte, Abrechnung der (Nacht)dienste usw. und führt dazu aus, dass diese Feststellungen nicht richtig seien.

Schließlich enthält der Einspruch noch Ausführungen zu Frau Y, die am Standort der Klinik eine eigene Ordination als klinische Psychologin führt, wo sie von außen kommende Patienten betreut und auch solche, die ihr von der Klinik zugewiesen werden. Es handle sich bei ihr um eine selbständig tätige Psychologin. Von der GKK sei wohl nur aufgrund der Ordinationsräumlichkeiten in der Klinik eine unselbständige Tätigkeit angenommen worden.

Neben diesen Einwendungen gegen die Sachverhaltsfeststellungen der GKK enthält der Einspruch weiters umfangreiche rechtliche Ausführungen zur Problematik der Abgrenzung von Dienstverträgen und Werkverträgen.

**A/3.** Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.5.2013 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Mit Vorlagebericht vom 8.8.2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und übermittelte gleichzeitig auch den Lohnsteuerakt (Prüfungsakt) der Bf.

**A/4.** Gemäß § 323 Abs 38 BAO ist die Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Mit Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 12.6.2014 zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat zurück.

**A/5.** Da der vom Finanzamt vorgelegte Lohnsteuerakt außer den bereits unter **Pkt. A/1** genannten Unterlagen keine Ermittlungsergebnisse enthält, richtete das Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 7.5.2014 an das Finanzamt die Aufforderung, sämtliche Ermittlungs- und Arbeitsunterlagen des Prüfers vorzulegen. Dieses Ersuchen wurde vom Finanzamt per E-Mail umgehend an den GKK-Prüfer weitergeleitet, von diesem ebenso umgehend per Mail beantwortet und vom Finanzamt wiederum dem Bundesfinanzgericht übermittelt. Der E-Mail des Prüfers sind insgesamt 14 Beilagen beigegeben, die als „*meine vorhandenen Unterlagen*“ bezeichnet werden.

Im Einzelnen sind dies

- ein undatierter und nicht unterzeichneter Aktenvermerk, der im Wesentlichen dem Text der Niederschrift über die Schlussbesprechung entspricht (siehe Pkt. 1) sowie allgemeine Ausführungen nach dem Ärztegesetz über Belegärzte
- eine Aufstellung über die vom Prüfer während der GPLA angeforderten Unterlagen (nämlich Konten aller Ärzte mit Werkvertrag, Sondergebührenverträge, Belege über die Rechnungsausstellung, Werkverträge und der aktuelle Dienstplan)

- Auszug aus der Internetseite der Klinik
- ein Fachaufsatz einer deutschen Anwältin für Medizinrecht
- eine Dissertation zum Thema Belegarzt
- Aufstellung über Ärzteentgelte 2007 – 2010
- die Niederschrift über die Schlussbesprechung
- Mitteilung zum Prüfergebnis
- Honorargutschriften betreffend Frau Y
- ein (Zeitungs) Artikel über Honorarärzte
- Dienstpläne der Klinik aus 2011

Es handelt sich bei den vom Prüfer übermittelten Unterlagen also offenkundig um sämtliche Arbeitsunterlagen, die er über die Prüfung der Lohnabgaben anlegte.

## **B. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:**

**B/1.** Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs 2). Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Die Bescheidaufhebung nach § 278 Abs 1 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensübung zu begründen ist. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278 Tz 5).

**B/2.** Nach den Bestimmungen des § 41 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. Ein solches liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, Weisungsgebundenheit vorliegt und eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers erfolgt ist.

**B/3.** Eine Überprüfung dieser Kriterien ist aus dem Akteninhalt und nach den bisher vorgenommenen und dokumentierten Ermittlungen nicht möglich. Die Feststellungen des GPLA-Prüfers enthalten keine konkreten Beschreibungen der Tätigkeiten der betreffenden Ärzte und deren rechtlicher und tatsächlicher Rahmenbedingungen. Die Unterlagen des

Prüfers beinhalten keine Niederschriften über Gespräche mit der Geschäftsführung bzw. der ärztlichen Leitung der Klinik und keine Niederschriften über Auskunftserteilungen der betreffenden Ärzte. Ebenso fehlt jeder Hinweis auf schriftliche Auskunftersuchen. Es sind auch keine Werkverträge aktenkundig, obwohl der Prüfer diese offenbar angefordert hat. Offen bleibt, ob sie ihm nicht vorgelegt wurden oder ob er sie eingesehen und geprüft hat. Eine entsprechende Dokumentation darüber ist dem Akt ebenso wenig zu entnehmen wie eine Würdigung dieser Verträge.

Unklar bleibt weiters, auf welche Ermittlungen sich die in der Niederschrift zur Schlussbesprechung getätigten Ausführungen des Prüfers gründen. Die vorgelegten Arbeitsunterlagen lassen keine Rückschlüsse auf Sachverhaltsermittlungen zu Art und Ausgestaltung der Tätigkeiten der Ärzte zu. Die Formulierung des Prüfers in der Niederschrift, es sei „*somit **anzunehmen**, dass von beiden Vertragsnehmern (Anm: nämlich Dienstnehmer und Ärzte mit Werkvertrag) die gleiche Tätigkeit ausgeübt wird*“, bestätigt das Bild fehlender Sachverhaltsermittlungen ebenso wie die Beschwerdeausführungen, die immer wieder darauf hinweisen, dass (im Bescheid der GKK getroffene) Feststellungen unrichtig sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit **das Gesamtbild der Tätigkeit** darauf zu untersuchen, welche Merkmale überwiegen (siehe etwa VwGH 28.3.2012, 2009/08/0135). Der Gerichtshof hat daher in einem kürzlich ergangenen Erkenntnis zur Tätigkeit eines Vertretungsarztes darauf hingewiesen, dass **gerade in solchen Fällen den Anforderungen an die Bescheidebegründung ganz besondere Bedeutung zukommt** (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0122).

Eine derartige Bescheidebegründung setzt selbstverständlich entsprechend konkrete, substantiierte Sachverhaltsermittlungen ebenso voraus wie eine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Abgabepflichtigen (Dienstgebers). Diese Ermittlungspflicht der Behörde und die Verpflichtung zur Wahrung des Parteiengehörs haben ihre Gesetzesgrundlage in § 115 BAO und sind von Amts wegen wahrzunehmen. Der Grundsatz des Parteiengehörs gehört im Übrigen zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates bzw. zu den allgemeinen Grundsätzen eines geordneten Verfahrens und dient auch der Verwaltungsökonomie (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 14ff sowie die dort zitierte Judikatur).

**B/4.** Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer weiteren Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Bundesfinanzgericht durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bf. dem Finanzamt als Partei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bf. zur

Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Behördliche Ermessensentscheidungen haben sich an Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu orientieren (§ 20 BAO). Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts ist es nicht nur zweckmäßig, sondern auch billig, dass die Abgabenbehörde die Gelegenheit bekommt, ein gesetzmäßiges Verfahren durchzuführen und damit auch den berechtigten Interessen des Beschwerdeführers Rechnung zu tragen (in diesem Sinne auch UFS 28.3.2012, RV/0893-L/09).

**B/5.** Gemäß § 274 Abs 3 BAO konnte von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

### **C. Zulässigkeit einer Revision:**

Die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Die gegenständliche Rechtsfrage wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichts eindeutig und einheitlich beantwortet (siehe dazu **Pkt. B.**)

Salzburg-Aigen, am 24. Juni 2014