

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA in der Beschwerdesache der Bfin, vertreten durch RA über die Berufung (jetzt: Beschwerde) vom 9. Februar 2011, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Jänner 2011, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ; auch KU2) gemäß § 201 BAO, jeweils für die Jahre 2005 bis 2009, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Bereits anlässlich der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1999 bis 2004 wurde festgestellt, dass Ärzte, die im Wesentlichen am Sanatorium der Beschwerdeführerin für Nacht- und Wochenenddienste herangezogen wurden, mit „Werkverträgen“ beschäftigt worden waren. Der Prüfer und in der Folge das Finanzamt beurteilten das Beschäftigungsverhältnis dieser Ärzte als Dienstverhältnis. Dem entsprechend wurden DB und DZ nachgefordert. Die dagegen fristgerecht eingebrauchte Berufung wurde letztlich vom unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 2. Mai 2012, GZ. RV/0415-G/08, abgewiesen. Zur Begründung der nunmehr angefochtenen Bescheide hinsichtlich des Anschlussprüfungszeitraumes wurde vom Finanzamt im Wesentlichen nur auf das Ergebnis der Vorprüfung hingewiesen.

Auch in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2011 wurde auf die anlässlich der Vorprüfung getroffenen Feststellungen des Prüfers verwiesen:

*„...Im Zuge einer GPLA wurden unter anderem Honorare an Ärzte, die von der ... (Bw) als Werkvertragsleistung abgerechnet wurden, als nichtselbständige Einkünfte aus einem Dienstverhältnis im Sinne der § 25 und § 47 EStG 1988 qualifiziert und die dafür anfallenden Lohnabgaben nachgefordert. ...“*

Dagegen wurde von der rechtsfreundlichen Vertretung der Bw innerhalb offener Frist Berufung erhoben und die Anerkennung der Einkünfte als Werkvertragshonorare begehrte.

Das Finanzamt hat erwogen:

Für den Zeitraum 2000 — 2004 wurde bei einer GPLA bereits festgestellt, dass Ärzte als Werkvertragnehmer abgerechnet wurden, nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt aber als Arbeitnehmer im Sinne der §§ 25 und 47 EStG 1988 beschäftigt wurden.

Dagegen wurde Berufung erhoben, wobei der Ausgang des Verfahrens noch offen ist. Aus Gründen der Verjährung wurde im Jahr 2010 mit der neuerlichen Prüfung begonnen und auch mit dem Geschäftsführer ein erläuterndes Gespräch geführt.

Dabei hat der Geschäftsführer bestätigt, dass sich an der Vorgangsweise und Art der Beschäftigung der Ärzte gegenüber der Vorprüfung nichts geändert habe. Ab dem Jahre 2008 wurden für die Nacht-, Feiertags- und Wochenenddienste aber verstärkt eigene in einem Dienstverhältnis beschäftigte Ärzte herangezogen. Ab dem Jahr 2010 wurden und werden dafür nur mehr eigene in einem Dienstverhältnis beschäftigte Ärzte verwendet. Da sich gegenüber der Vorprüfung in der Art der Verwendung der Ärzte keine Änderung ergeben hat, wurde von weiteren Einvernahmen abgesehen und die Feststellungen der Vorprüfung als Grundlage für die nunmehrige Prüfung herangezogen.

Der Vorprüfer hat Folgendes festgestellt:

Im Sanatorium ... werden ständig zwei Ärzte im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt, deren interne Bezeichnung des Sanatoriums „Hausarzt“ bzw. „Stationsarzt“ lautet.

Weitere Ärzte waren im Prüfzeitraum aufgrund von Werkverträgen bezeichneten Vereinbarungen beschäftigt.

Diese Ärzte, es waren jederzeit vier bis sieben Ärzte verfügbar, wurden hauptsächlich für die Nacht- und Wochenenddienste im Sanatorium herangezogen. Mit jedem dieser Ärzte wurde eine „Tätigkeitsvereinbarung“ bzw. „Werkvertrag“ abgeschlossen, aus welcher hervorgeht, dass der Arzt die Versorgung der Patienten im Sanatorium auf „freiberuflicher Basis“ durchführt.

Bevor eine „Tätigkeitsvereinbarung“ bzw. „Werkvertrag“ abgeschlossen wurde, erfolgte ein Einstellungsgespräch durch den ärztlichen Leiter. Danach erfolgte eine Einschulung im Sanatorium durch den Hausarzt, welcher dann auch die Diensteinteilungen vornahm.

Da gemäß dem Steiermärkisches Krankenanstaltengesetz 1999 (KALG) ständig ein Arzt im Sanatorium anwesend zu sein hat, wird vom zuständigen Hausarzt einmal monatlich im Vorhinein ein Dienstplan erstellt. Da sich diese vierundzwanzigstündige Anwesenheitsverpflichtung eines Arztes mit zwei fix angestellte Ärzte nicht erfüllen lässt, wurden auch jene Ärzte, mit denen „Tätigkeitsvereinbarungen“ abgeschlossen wurden, zur Dienstverrichtung herangezogen. Auf den Dienstplänen scheinen sowohl die als Dienstnehmer beschäftigten Hausärzte, wie auch jene Ärzte, die mit „Werkvertrag“ bzw. „Tätigkeitsvereinbarung“ beschäftigt wurden, auf.

Sämtliche Ärzte mussten jene Dienste, zu denen sie laut Dienstplan eingeteilt wurden, auch verrichten.

*Es bestand die Verpflichtung, jede Dienstverhinderung dem zuständigen „Hausarzt“ zu melden. Dieser bzw. der zweite Hausarzt hatte für eine Vertretung aus der Gruppe der Ärzte, mit denen eine „Tätigkeitsvereinbarung“ abgeschlossen wurde, Sorge zu tragen bzw. vertrat einer der beiden Hausärzte selbst. Während eines Dienstes war es dem Arzt untersagt das Sanatorium zu verlassen.*

*Zu Dienstbeginn fand eine Dienstübergabe statt. Jeder „Werkvertragsarzt“ erhielt hier Anweisungen für seinen Dienst vom „Hausarzt“ (durchzuführende Arbeiten, Therapien, etc.). Bei Dienstende war dem nächsteingeteilten Arzt vom „Werkvertragsarzt“ ein Bericht zu erstatten.*

*Die Entlohnung der „Werkvertragsärzte“ erfolgte mit einem fixen Honorarsatz pro geleistetem Nacht— bzw. Wochenenddienst.*

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

*Die Therapie war dem Arzt vorgeschrieben und musste auch durchgeführt werden.*

*Während eines Wochenenddienstes wurden auch Neuaufnahmen durchgeführt.*

*Der Unterschied der Tätigkeit zwischen den als Dienstnehmer gemeldeten Ärzten und jenen, welche mit „Werkvertrag“ bzw. „Tätigkeitsvereinbarung“ beschäftigt wurden, bestand nur darin, dass der Werkvertragsarzt keine administrativen Tätigkeiten durchzuführen hatte. Hinsichtlich der Eingliederung in den Betrieb und auch den sonst verrichteten Tätigkeiten bestand kein Unterschied.*

*Sämtliche Betriebsmittel (mit Ausnahme der Stethoskope) wurden von der Bw. beigestellt. Die Hausordnung der Bw. war für sämtliche Ärzte einzuhalten.*

*Im Zuge der GPLA wurden sämtliche mit „Werkvertrag“ bzw. „Tätigkeitsvereinbarung“ beschäftigte Ärzte als echte Dienstnehmer qualifiziert und die dafür anfallenden Lohnabgaben vorgeschrieben. Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die bei der Bw. durchgeführten GPLA, auf zahlreiche Kontenausdrucke betreffend der ausbezahlten Entgelte an die „Werkvertragsärzte“, die abgeschlossenen Tätigkeitsvereinbarungen, Niederschrift mit einem Hausarzt und mehreren Niederschriften mit „Werkvertragsärzten“. Im Rahmen der Beweiswürdigung ist auszuführen, dass sämtliche einvernommenen Ärzte in den wesentlichen Punkten wie Dienstzeiten, Diensteinteilung, Dienstverhinderung bzw. Vertretung, Dienstübergabe, Anwesenheitspflicht, Verhältnis Hausarzt — Werkvertragsarzt, Tätigkeiten, Eingliederung in den Betrieb sowie Betriebsmittel inhaltlich einander entsprechende Angaben gemacht haben. Aus diesem Grunde konnte der wahre wirtschaftliche Gehalt der Beschäftigungsverhältnisse der „Werkvertragsärzte“ genau nachvollzogen werden.*

*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.*

*Für die Beurteilung, ob eine selbständige im Sinne des § 22 EStG 1988 oder nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 vorliegt, ist die tatsächliche Ausgestaltung der Tätigkeit der bei der Bw. Beschäftigten ausschlaggebend. Von untergeordneter Bedeutung ist die Bezeichnung der schriftlichen Vereinbarung als „Werkvertrag“ bzw. „Tätigkeitsvereinbarung“.*

*Im vorliegenden Fall wurde nach dem Text der als „Tätigkeitsvereinbarung“ bezeichneten vertraglichen Ausgestaltung die Durchführung von Diensten vereinbart. Es ist schon aufgrund des Textes der genannten Vereinbarung die rechtliche Qualifikation des Vertrages als Werkvertragsverhältnis fraglich.*

*Die beschäftigten Ärzte waren fix an die Arbeitszeit laut Dienstplan gebunden. Der Arbeitsort war vorgegeben und durfte auch nicht verlassen werden. Die Art der Tätigkeit war durch die Therapievorgaben vorgeschrieben. Die Eingliederung in den Betrieb und dessen Ordnungsvorschriften war gegeben. Die Kontrollunterworfenheit und Weisungsgebundenheit wurde durch die Dienstübergaben gewährleistet. Eine persönliche Arbeitspflicht war vorhanden, da ein generelles Vertretungsrecht nicht vorhanden war. Eine Vertretung wäre nach den „Tätigkeitsvereinbarung“ zwar durch eine fachlich geeignete Vertretung möglich, tatsächlich hat so eine Vertretung nie stattgefunden. Eine Vertretung im Verhinderungsfalle war nur aus der Gruppe der Ärzte möglich, welche mit der Bw. eine „Tätigkeitsvereinbarung“ abgeschlossen haben, wobei sich um etwaige Vertretungen sich der Hausarzt kümmerte.*

*Bei der sich aus § 47 Abs 2 EStG 1988 ergebenden Prüfung der Frage nach der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bzw. das Vorliegen von Weisungsgebundenheit, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw. Es ist daher das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Die Merkmale der in Rede stehenden Vertragsverhältnisse wie die Verrichtung von fix eingeteilten Diensten zu fix vereinbarten Zeiten, die persönliche Arbeitspflicht (Vertretung nur aus dem Pool der bei der Bw. beschäftigten Ärzte, die Eingliederung in die Ordnungsvorschriften (Hausordnung des Sanatoriums), das Schulden der Arbeitskraft und nicht eines bestimmten Werkes, die erfolgsunabhängige Entlohnung, die Anwesenheitspflicht am Arbeitsort und der mangelnde Einfluss auf das betriebliche Geschehen führen zum Ergebnis, dass es sich aus steuerlicher Sicht um eine nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 25 EStG 1988 handelt.“*

Zufolge des fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrages gilt die Berufung (jetzt: Beschwerde) wiederum als unerledigt.

Im Bezug habenden Schriftsatz vom 29. März 2011 führt die Beschwerdeführerin durch ihren Vertreter auszugsweise aus:

*„... Zu den Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung (Seite 2 unten bis Seite 3 unten) wird wie folgt Stellung genommen:*

*Grundsätzlich hat die erhebende Behörde den Sachverhalt nicht umfassend ermittelt und dadurch seine Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verletzt. Wesentliche Feststellungen sind deshalb nicht richtig getroffen worden.*

*-) So ist zu der auf Seite 3 oben festgestellten „Verpflichtung“ der in Prüfung gezogenen Ärzte entgegenzuhalten dass es grundsätzlich keine, wie auch immer geartete Verpflichtung des Vertragsarztes gab, eine Tätigkeit für die Berufungswerberin zu erbringen.*

*So gab es - und hätte die erhebende Behörde dies bei umfassender, amtswegiger Sachverhaltsermittlung erkennen können - weder ein Mindestausmaß, noch ein Maximalausmaß der Tätigkeit der Vertragsärzte.*

*Es oblag einzig und allein der Entscheidung des Vertragsarztes, ob er einen Dienst verrichtet; eine Verpflichtung dafür gab es nicht.*

*Auch gab es keine Pflicht zur Eintragung in die aufliegenden, sog. „Dienstpläne“, sondern bestand die Möglichkeit der Vertragsärzte sich in diese nach eigenem Belieben einzutragen.*

*Es handelt sich bei diesem „Dienstplan“ tatsächlich lediglich um eine Liste, in welchen sich die Vertragsärzte eintragen konnten.*

*-) Weiters hätte die Behörde feststellen können, dass der Vertragsarzt betreffend Arbeitszeit, Ausmaß des Tätigkeitsumfanges, Ausmaß der Inanspruchnahme der Arbeitskraft und dgl. in keiner Weise von der Entscheidung der Berufungswerberin abhängig war, sondern konnte z.B. der Vertragsarzt entscheiden, dass er mehrere derartige Tätigkeiten parallel ausübt.*

*Auch gab es betreffend die von den Vertragsärzten zu verrichtenden ärztlichen Tätigkeiten keine inhaltlichen Kontrollen seitens der Berufungswerberin. Es gab bei Dienstübergabe an den Werkvertragsarzt keine Anweisungen hinsichtlich der von diesem in weiterer*

*Folge allenfalls zu setzenden Maßnahmen. Dass ein Facharzt allenfalls betreffend einzelne Patienten vorab Informationen mitteilte, stellt keine Weisung dar.*

*-) Hinsichtlich der Betriebsmittel ist festzuhalten, dass die Vertragsärzte lediglich eine Berufskleidung und Stethoskop benötigten, nicht jedoch darüber hinausgehende Betriebsmittel. Es mussten somit keine weiteren Betriebsmittel den Vertragsärzten ausgehändigt werden.*

*-) Demgegenüber sind die fix angestellten Ärzte zu einer gewissen stundenmäßigen Arbeitsleistung verpflichtet und auch in im Rahmen dieser Verpflichtung nicht frei.*

*Grundsätzlich ist eine Gegenüberstellung der Tätigkeit der fix angestellten Ärzte mit den Werkvertragsärzten nicht gehörig erfolgt.*

*Die Werkvertragsärzte hatten keine administrativen Tätigkeiten vorzunehmen und sind sie vom gesamten Routinebetrieb (z.B. Aufnahme, Laborabnahme, Befundung, Arztbriefschreiben, Schulungen von Mitarbeitern etc.....) ausgeschlossen.*

*Der Dienst des Werkvertragsarztes besteht in der Bereitschaft ohne während dieses Dienstes Routinearbeiten vornehmen zu müssen.*

*Therapien werden von Fachärzten, welche nicht der Berufungswerberin angehören, vorgeschrieben und nicht von den Werkvertragsärzten.*

*Die Aufnahme von Patienten erfolgt durchwegs Montag - Freitag, doch sind die Werkvertragsärzte von dieser Tätigkeit ausgenommen.*

*-) Eine Eingliederung in den Betrieb der Berufungsberberin besteht jedenfalls nicht, wobei nicht dargelegt wird, inwiefern diese Eingliederung überhaupt aussehen soll.*

*Die Werkvertragsärzte konnten sich durch einen fachlich geeigneten Kollegen vertreten lassen. Die Anzahl der Werkvertragsärzte war nicht beschränkt.*

*Ein Einstellungsgespräch wurde vom ärztlichen Leiter nicht vorgenommen. Dieser hat lediglich die Hausstruktur erklärt und die fachliche Eignung des Werkvertragsarztes durch Einsicht in die entsprechende Diplome etc. überprüft.“*

Die Begründung der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 2. Mai 2012, GZ. RV/0415-G/0, mit welcher die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend den (Vor-)Prüfungszeitraum 1999 bis 2004, abgewiesen wurde, lautet:

*"Im Zuge der durchgeföhrten Prüfung der gemeinsamen Lohnabgaben bei der Sanatorium X wurden folgende Differenzen festgestellt:*

#### *1. Werkverträge*

*Zahlreiche Ärzte, welche hauptsächliche für den Nacht- und Wochenenddienst im Sanatorium herangezogen wurden, wurden auf Basis von Werkverträgen beschäftigt. 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.*

*Vom Prüfer wurden Niederschriften durchgeführt um den Sachverhalt zu ermitteln. 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. Es wurde auch eine Niederschrift mit jenem Arzt durchgeführt, welcher die Diensteinteilung für alle Ärzte tätigte. Jener Arzt war fix angestellt und auch als Dienstnehmer gemeldet.*

*Aus den durchgeföhrten Niederschriften, sowie den eingesehenen Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:*

*Beim Sanatorium A werden ständig zwei Ärzte im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Die interne Bezeichnung des Sanatoriums für die fix angestellten Ärzte war "Hausarzt".*

*Weiters wurden jeweils ca. 4 - 7 Ärzte im Rahmen von Werkverträgen beschäftigt.*

*Mit jedem einzelnen Arzt wurde eine Tätigkeitsvereinbarung abgeschlossen aus welcher hervorgeht, dass der Arzt die ärztliche Versorgung der Patienten im Sanatorium auf freiberuflicher Basis durchführt.*

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

*Um dies zu gewährleisten wird vom zuständigen Hausarzt (als Dienstnehmer gemeldet) einmal monatlich ein Dienstplan im vorhinein erstellt. Die Verpflichtung zur 24 Stunden Anwesenheit eines Arztes lässt sich mit den zwei fix angestellten Ärzten nicht erfüllen. Daher wurden auch jene Ärzte mit welchen ein Werkvertrag abgeschlossen zur Dienstverrichtung herangezogen. Die Werkvertragsärzte wurden hauptsächlich für den Nacht- bzw. Wochenenddienst eingeteilt.*

*Auf dem Dienstplan scheinen sowohl die als Dienstnehmer gemeldeten Hausärzte, 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. Dies gilt sowohl für die fix angestellten Ärzte, wie auch für jene die auf Werkvertrag beschäftigt wurden.*

*Lt. Punkt III c) der Tätigkeitsvereinbarung, welche mit den Werkvertragsärzten abgeschlossen wurde, wäre eine Vertretung durch einen fachlich geeigneten Vertreter möglich. In den durchgeföhrten Niederschriften kommt jedoch zum Ausdruck, dass diese Vertretung einerseits nie stattgefunden hat, und andererseits auch nur aus der Gruppe der Ärzte möglich gewesen wäre, welche mit dem Sanatorium A eine Tätigkeitsvereinbarung abgeschlossen haben. Außerdem bestand die Verpflichtung, jede Dienstverhinderung dem zuständigen Hausarzt zu melden, welcher sich dann um eine Vertretung - meistens er selbst oder der zweite angestellte Arzt - kümmerte.*

*Währen des Dienstes (Nachtdienst dauerte von 19 Uhr bis 7 Uhr, Wochenenddienst jeweils 8 Uhr bis 8 Uhr) war es den Ärzten untersagt das Sanatorium zu verlassen.*

*Zu Dienstbeginn fand eine Dienstübergabe statt wo der Arzt alle Anweisungen für den Dienst erhielt (durchzuföhrenden Arbeiten, Therapien). Bei Dienstende war vom Arzt ebenfalls eine Dienstübergabe durchzuführen.*

*Die Tätigkeit der Werksvertragsärzte 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. Die Therapie war dem Arzt vorgeschrieben und musste auch durchgeführt werden. Während eines Wochenenddienstes wurden auch Patientenaufnahmen durchgeführt. Der Unterschied der Tätigkeit zwischen den, als Dienstnehmer gemeldeten Ärzten und jenen welche auf Werkvertrag beschäftigt wurden bestand nur darin, dass der Werkvertragsarzt keine administrativen Tätigkeiten durchzuführen hatte. Hinsichtlich der Eingliederung in den Betrieb und auch den sonst verrichteten Tätigkeiten bestand kein Unterschied.*

*Sämtliche Betriebsmittel (mit Ausnahme des Stetoskopes) wurden vom Sanatorium beigestellt.*

*Die Hausordnung des Sanatoriums war für die Ärzte einzuhalten.*

*Bevor ein Werkvertrag abgeschlossen wurde erfolgte ein Einstellungsgespräch mit Hrn. Dr. A. Danach erfolgte eine Einschulung im Sanatorium durch den Hausarzt, welcher die Diensteinteilung tätigt.*

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

*Das Finanzamt beurteile die Tätigkeit der Ärzte als Dienstverhältnis iSd § 47 EStG und forderte Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.*

*Die dagegen erhobene Berufung verwies die Bw auf offene Fragen im Zusammenhang mit dem GKK-Verfahren. In der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes führte die Bw dazu aus:*

*Die GKK ging in ihrem Bescheid vom 31.8.2005 von einer Dienstnehmereigenschaft der betreffenden Ärzte aus. Im dagegen erhobenen Einspruch wurde geltend gemacht, dass kein Dienstverhältnis vorliege, weil die Ärzte frei entscheiden konnten, wann bzw. ob sie für die Bw tätig wurden. Der betr. Stellungnahme an die GKK ist zu entnehmen, dass in den Räumlichkeiten der Bw ein Dienstplan aufgehängt sei. Es obliege der freien Entscheidung der Ärzte, sich in diesen einzutragen. Die Ärzte seien nur an die organisatorische Notwendigkeit des Unternehmens gebunden. Es gäbe keine Weisungen an die Ärzte, da diese nur ärztliche Überwachungsfunktionen ausübten. Die Ärzte würden keine Betriebsmittel benötigen. Im übrigen stünde es den Ärzten frei, sich vertreten zu lassen.*

*Eine Entscheidung der GKK dazu sei noch ausständig. Ansonsten wurde auf die Vorbringen im GKK-Verfahren verwiesen in dem u.a. eine mangelhafte Sachverhaltsermittlung und eine Andersbehandlung anderer Beitragspflichtiger geltend gemacht wurde.*

*Über die Berufung wurde erwogen:*

*Die steuerrechtliche Beurteilung eines Dienstverhältnisses orientiert sich am Abgabenrecht und nicht am Sozialversicherungsrecht weil die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG eine eigenständige Definition des Steuerrechts ist (vgl Hofstätter/Reichel, EStG § 47 Tz 4.3). Soweit die Bw auf das Verfahren bei der GKK hinweist, sind diesbezüglich die Vorbringen zum Sachverhalt (auf die implizit verwiesen wird) zu würdigen. Eine rechtliche Bindung an die Feststellung der GKK besteht nicht. Die steuerrechtliche Beurteilung kann und muss anhand der Ermittlungen der abgabenbehördlichen Überprüfung und der dazu ergangenen Einwendungen der Bw in freier Beweiswürdigung getroffen werden.*

*Soweit die Bw darauf verweist, dass andere Abgabepflichtige anders behandelt werden, so hat dies keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung der Bw.*

*Im gegenständlichen Berufungsverfahren kann - da von der Bw unbestritten - von folgendem (verkürzt dargestellten) Sachverhalt ausgegangen werden:*

*Um die ärztliche Versorgung während der Nachtstunden zu gewährleisten, beauftragt die Bw verschiedene Ärzte mit der medizinischen Betreuung bzw. Überwachung der*

*Patienten während dieser Zeit. Die Ärzte erklären sich mit Eintragung in den "Dienstplan" bereit, diese Tätigkeit zu übernehmen. Bei (Nacht)dienstbeginn und -ende findet nach Angabe der betreffenden Ärzte eine so genannte "Dienstübergabe" statt. Dabei werden den Ärzten Besonderheiten im Stationsalltag mitgeteilt bzw. berichten diese über besondere Vorkommnisse während der Nachtstunden. Die Tätigkeit der Ärzte umfasst das Verabreichen von Spritzen und Infusionen laut Behandlungsplan, Blutabnahmen und die ärztliche Behandlung bei Notfällen. Die Ärzte haben während dieser Zeit eine Anwesenheitspflicht und nehmen ihr eigenes Stethoskop als Arbeitsmittel mit.*

*Dienstgeberbeitrag schuldet ein Dienstgeber, wenn er im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigt (vgl § 41 Abs 1 FLAG). Für Mitglieder der Wirtschaftskammer fällt dabei auch ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ("Dienstgeberzuschlag") an (§ 122 Abs 7 WKG). Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).*

*Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es dabei nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0046).*

*Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 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.*

*Weisungsgebundenheit :*

*Für ein Dienstverhältnis maßgeblich ist ein persönliches Weisungsrecht, das auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet ist (vgl. Doralt, EStG § 47 Tz 37). Die Stärke des geforderten Weisungsrechts ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Bei höher qualifizierten Leistungen, wie denen eines Arztes, tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Bei einem Arzt steht nach Ansicht des VwGH nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), da es sich um eine Berufstätigkeit handelt, der ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (VwGH 16.9.1982, 81/15/0118).*

*Erklärt sich jemand bereit, in einem bestimmten Zeitraum gerade anfallende Arbeiten zu übernehmen, so spricht dies für eine persönliche Weisungsgebundenheit, weil die*

*Verpflichtung übernommen wird, die jeweils zugewiesenen bzw. anfallenden Arbeiten zu übernehmen (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).*

*Im Berufungsfall ist daher die für die Annahme eines Dienstverhältnisses geforderte Weisungsgebundenheit in ausreichendem Ausmaß gegeben.*

*Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:*

*Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Arbeitgeber zu verstehen und zeigt sich u.a. durch Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (Hofstätter/Reichel, EStG § 47 Tz 4.3)*

*Die Ärzte sind verpflichtet, während der vereinbarten Zeiten in den Räumlichkeiten der Bw anwesend und dienstbereit zu sein. Die Ärzte bringen dazu ihr Stethoskop mit, wobei die verabreichten Spritzen bzw. Infusionen von der Bw bereitgestellt werden und laut Behandlungsplan verabreicht werden. Auch bei etwaig notwendigen Notfallmaßnahmen müssen die Ärzte auf die von der Bw bereitgestellte Infrastruktur und das anwesende Krankenpflegepersonal bzw. auf vorhandene Medikamente zurückgreifen.*

*Insgesamt sind die betreffenden Ärzte damit hinsichtlich Arbeitsort und Arbeitsmittel sowie Arbeitserbringung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert. Das mitgebrachte Stethoskop ändert daran genauso wenig wie der "private" Kugelschreiber eines Buchhalters.*

*Nachdem bereits diese beiden Merkmale so stark ausgeprägt sind, dass sie eine klare Beurteilung der Tätigkeit als Dienstverhältnis ermöglichen, erübrigt sich die genaue Untersuchung weiterer Merkmale, wie dem Vorliegen eines "Werkes" oder des Unternehmerwagnisses etc.*

*Die Ärzte werden aufgrund eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG für die Bw tätig. Damit schuldet die Bw den strittigen Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Berufung war daher abzuweisen.“*

### **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. Hierzu 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, Ausländerbeschäftigte-Recht oder Ärztrecht. 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).

Ausführlich dargestellt wurde der (niederschriftlich festgehaltene) maßgebliche Sachverhalt auch in den im Sozialversicherungsverfahren ergangenen Bescheiden, auf welche zur weiteren Begründung hingewiesen wird.

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, wie auch im Vorlageantrag ausdrücklich festgehalten wird, "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. Gleches 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 gerichtete Beschwerde war 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 29. Jänner 2018