

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, Dr. Franz Kandlhofer und Hermann Greylinger in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch ASTORIA Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Edmund Hofbauer Straße 1, 3500 Krems, über die Beschwerde vom 29.10.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Waldviertel vom 25.09.2009 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2004 bis 2007 in der Sitzung am 11.12.2018 zu Recht erkannt::

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt als Facharzt für Innere Medizin eine Ordination mit Kassenvertrag. Er ließ sich in den Jahren 2003 bis 2007 an ein bis zwei Tagen pro Woche von einer Ärztin, die selbst eine Ordination (als Wahlärztin) betrieb, und an einem Nachmittag pro Woche von einem (hauptberuflich in einem Krankenhaus tätigen) Arzt vertreten.

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der Jahre 2003 bis 2007 wurden die Vertretungsärztin und der Vertretungsarzt zu ihrer Tätigkeit beim Bf. befragt. Diese gaben an, mit dem Bf. keinen Arbeitsvertrag errichtet zu haben, die Arbeitszeiten seien aber einvernehmlich geregelt worden. Sie würden nach der erbrachten Arbeitszeit entlohnt, während die Abrechnung der Patientenhonorare durch den Bf. erfolge. Gearbeitet werde mit den vom Bf. zur Verfügung gestellten Betriebsmitteln. Die Terminvereinbarung mit den Patienten werde von den Angestellten des Bf. durchgeführt. Beide Ärzte trügen - wie auch im Krankenhaus - das Haftungsrisiko gegenüber den Patienten.

In der Schlussbesprechung übergab der Bf. eine Stellungnahme, in der er u.
a. unter Berufung auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes über das Zustandekommen von Behandlungsverträgen mit Praxisvertretern vorbrachte, die

Behandlungsverträge seien stets mit den Vertretungsärzten zustande gekommen, die auch für die ordnungsgemäße Behandlung gehaftet hätten, und die Beschäftigung von Ärzten als Dienstnehmer sei ihm sowohl kassenrechtlich als auch berufsrechtlich untersagt.

Das Finanzamt ging dennoch von der Dienstnehmereigenschaft der Vertretungsärzte aus und erließ den Feststellungen der GPLA Rechnung tragende Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für 2004 bis 2007, gegen die der Bf. fristgerecht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung einbrachte. Darin wandte er sich unter Bezugnahme auf die umfangreiche Stellungnahme anlässlich der Schlussbesprechung gegen die Einstufung der beiden genannten Vertretungsärzte als Dienstnehmer, deren persönliche Weisungsfreiheit er nochmals betonte.

Der Unabhängige Finanzsenat setzte die Entscheidung über die Berufung bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu RV 2011/15/0122 anhängigen Verfahrens aus. Über die zu dieser Zahl anhängige Beschwerde, in der die Einordnung der Tätigkeit von Vertretungsärzten eines Urologen strittig war, entschied der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21.11.2013, indem er die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

Auch das in der Folge ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19.11.2015, RV/2100115/2014, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0005, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In beiden Erkenntnissen hielt der Verwaltungsgerichtshof fest, bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sei das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen würden. Ob und in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Abgrenzungskriterien vorlägen, sei jedoch eine Sachverhaltsfrage, weshalb ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass der Darstellung des als erwiesen angenommen Sachverhalts im Streitfall ganz besondere Bedeutung zukomme.

In der antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes wurde gemeinsam mit dem Bf. der der Beschwerde zugrunde zu legende Sachverhalt einvernehmlich festgestellt und der vom rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. am 31.7.2017 verfasste Schriftsatz vorgelesen und zu den Akten genommen.

Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde mit Erkenntnis vom 16.18.2017, RV/7100184/2010, als unbegründet ab, da es davon ausging, dass es sich bei den Vertretungsärzten um Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG handle.

Mit Erkenntnis vom 12.09.2018, Ra 2017/13/0090, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes unter Verwies auf das Erkenntnis vom gleichen Tag, Ra 2017/13/0041, auf.

Nachdem der Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen hatte, traf der Senat am 11.12.2018 ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung folgende Entscheidung:

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Der Bf. ist Facharzt für Innere Medizin und betreibt eine Ordination mit Kassenvertrag. In den Jahren 2004 bis 2007 ließ er sich in seiner Ordination krankheits- und urlaubsbedingt regelmäßig von einer Ärztin und einem Arzt vertreten. Die beiden Vertretungsärzte übernahmen in den vom Bf. zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten und mit seinen medizinischen Geräten an bestimmten Tagen die Behandlung der von den Sprechstundenhilfen des Bf. für diesen Tag vorgemerkten Patienten. Die vom Bf. angestellten Ordinationshilfen standen auch den Vertretungsärzten zur Verfügung und waren ihnen unterstellt. Auch die in der Ordination bereits vorhandenen Daten der zu untersuchenden und zu behandelnden Patienten wurden den Vertretungsärzten zur Verfügung gestellt und von diesen um die im Rahmen der von ihnen vorgenommenen Untersuchungen erstellten Daten erweitert.

Der Vertretungsarzt war hauptsächlich für Magen- und Darmspiegelungen und Befundbesprechungen mit den Patienten zuständig, während die Vertretungsärztin generell die Behandlung der Patienten des Bf. übernahm. Darüber hinaus empfahl sie auch die in ihrer Privatpraxis betreuten Patienten - soweit ihr dort die für die (von ihr als angebracht erscheinenden) Untersuchungen erforderlichen Geräte fehlten - an die Ordination des Bf. In diesem Fall wurden diese Patienten für jene Tage eingeteilt, an denen sie die Vertretung des Bf. übernahm, damit sie "ihre" Patienten in der Ordination des Bf. betreuen konnte. Sie hatte auch einen Schlüssel zu den Ordinationsräumen des Bf.

Die Zeiten, in denen die Vertretungsärzte in der Praxis ordinieren sollten, wurden nach den Bedürfnissen des Bf. und der zeitlichen Verfügbarkeit der Vertretungsärzte vereinbart, wobei sich fixe Wochentage, an denen die Vertretung erfolgen sollte, herauskristallisierten. So war die Vertretungsärztin regelmäßig am Freitag (ganztätig) und der Vertretungsarzt regelmäßig am Mittwoch nachmittags in der Ordination des Bf. tätig. Bei Bedarf wurden aber auch kurzfristig weitere Vertretungstermine festgelegt. Die Vertretungsärzte konnten zwar die Termine, an denen sie die Vertretung des Bf. übernahmen, bestimmen, es war ihnen aber nicht möglich, sich bei Verhinderung vertreten zu lassen; in diesem Fall sorgte der Bf. für die Vertretung. An den Tagen, an denen sie die Vertretung übernommen hatten, waren sie verpflichtet, alle vom Sekretariat des Bf. vorgemerkten Patienten in den vom Bf. vorgegebenen Ordinationszeiten zu betreuen und zu behandeln.

Die Behandlungskosten wurde vom Bf. mit der jeweiligen Krankenkasse abgerechnet, während die Vertretungsärzte von ihm nach Arbeitsstunden bezahlt wurden. Die

Vertretungsärztin erhielt teilweise nach Gutdünken des Bf. auch einen Bonus dafür, dass sie besonders hohe Umsätze erwirtschaftete. Die Höhe des Bonus berechnete sich jedoch nicht in einer bestimmten (oder bestimmbaren) Relation zu dem von ihr erwirtschafteten Umsatz.

Für die ordnungsgemäße Behandlung hafteten die Vertretungsärzte, die dafür eine eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen hatten.

Der unstrittig festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden gemäß § 63 Abs. 1 VwGG verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 leg. cit. und muss nach Maßgabe des Abs. 3 leg. cit. auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

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 Verwaltungsgerichtshof hat hierzu in seinem das im gegenständlichen Fall ergangene Vorerkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufhebenden Erkenntnis vom 12.09.2018, Ra 2017/13/0090, grundsätzlich auf sein Erkenntnis vom gleichen Tag, Ra 2017/13/0041, verwiesen. In diesem hat er nach Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.7.1956, 954/54, VwSlg 1463/F, in dem die steuerrechtliche Stellung von Praxisvertretern niedergelassener Ärzte als selbständig beurteilt wurde, in den RZn 17ff. im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Der maßgeblichen Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die (nicht bloß sachliche, sondern persönliche) Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber

und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos und der Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen.

Mit dieser Unterscheidung zwischen vorrangigen und nur in Zweifelsfällen maßgeblichen Kriterien hat der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, das der ständigen Rechtsprechung seither zugrunde liegt, die in einem Teil der bis dahin bestehenden Judikatur vertretene Annahme der Gleichwertigkeit insbesondere des Kriteriums eines fehlenden Unternehmerrisikos mit den Merkmalen der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung verworfen und im Schrifttum auch danach noch wiedergegebene Aussagen über die "besondere Bedeutung" des Unternehmerwagnisses für die Prüfung des Gesamtbildes relativiert (vgl. - jeweils ohne Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 10. November 2004 - die Nachweise bei Kirchmayr/Denk, a. a.O., Tz 56 und 58).

Auf dieser Grundlage hat der Verwaltungsgerichtshof im selben Erkenntnis eines verstärkten Senates für den damals zu beurteilenden Fall einer Ausschaltung des Merkmals der Weisungsgebundenheit durch eine besondere Bestimmung (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988) in der Eingliederung "das verbleibende gesetzliche Kriterium" gesehen und anderen Gesichtspunkten - wie dem Bestehen eines Unternehmerrisikos als gegen ein Dienstverhältnis sprechendem Kriterium - nur für den Fall einer nicht klar erkennbaren Eingliederung Bedeutung beigemessen.

Von solchen Fällen einer gesetzlichen Ausschaltung des Merkmals der Weisungsgebundenheit zu unterscheiden sind Fälle, in denen dem Kriterium der Weisungsgebundenheit auf Grund der Art der Tätigkeit wenig Unterscheidungskraft beizumessen ist, was nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bei höher qualifizierten Tätigkeiten, wie u.a. denen der Ärzte, zutreffen kann (vgl. die Nachweise dazu bei Kirchmayr/Denk, a.a.O., Tz 34; die dort wiedergegebenen Aussagen zu Ärzten bezogen sich allerdings nur auf Ärzte in leitender Position und nur auf sachliche Weisungen, insbesondere durch medizinische Laien; vgl. ausdrücklich VwGH 19.1.1984, 83/15/0114, ÖStZB 1984, 322, mit Verweis auf das denselben Fall betreffende Vorerkenntnis VwGH 16.9.1982, 81/15/0118, ÖStZB 1983, 250, und auf VwGH 27.9.1960, 1190/57, ÖStZB 1961, 22; der mitbeteiligte Primararzt war nach diesem Erkenntnis "an sonstige Weisungen gebunden, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht"; zur jeweils fallbezogenen Annahme der Unselbständigkeit von Ärzten siehe zuletzt auch VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095; 18.12.2017, Ra 2016/15/0079; 27.6.2018, Ra 2017/15/0057).

In einem Fall einer höher qualifizierten Tätigkeit, der nicht einen Arzt, sondern einen Statiker betraf und in dem die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus auf Grund der Nutzung der Büroräumlichkeiten und Infrastruktur des Vertragspartners auch nach

Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu bejahen war, hat der Verwaltungsgerichtshof dies nicht genügen lassen, auf Fragen des Unternehmerrisikos (einnahmenseitig durch eine nach Prozentsätzen bemessene Entlohnung, ausgabenseitig durch eine uneingeschränkte Haftung) Bezug genommen, auch dem berufsrechtlichen Verbot der Erbringung der Leistungen in einem Dienstverhältnis indizielle Bedeutung beigemessen und letztlich die Auffassung vertreten, bei völligem Fehlen einer Bindung an persönliche Weisungen könne kein Dienstverhältnis angenommen werden (VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes kann der in der Ordination des Vertretenen tätig werdende Praxisvertreter eines niedergelassenen Arztes dessen Erfüllungsgehilfe bei der Behandlung der Patienten sein, wenn diese der Meinung sein mussten, "entweder vom Ordinationsinhaber persönlich oder zumindest innerhalb seines Verantwortungsbereichs behandelt zu werden". Werden die Patienten aber "mittels entsprechender Maßnahmen (z.B. Anbringen eines entsprechenden Hinweises am Ordinationsschild oder an der Eingangstür zum Behandlungsraum, Anweisung an den Vertreter oder sein Personal, die Patienten entsprechend zu informieren)" vor Beginn der Behandlung über den Vertretungsfall aufgeklärt, so kommt der (in der Regel konkludent abgeschlossene) Behandlungsvertrag nicht mit dem (diesfalls nicht im rechtlichen Sinn) Vertretenen, sondern mit dem Praxisvertreter selbst zustande (OGH 22.1.2008, 4 Ob 210/07x; vgl. dazu Dullinger, JBI 2008, 656 f). Eine solche nach Denk, taxlex 2016, 238 (239 f), und Wallner, JAS 2017, 305 (311 f), den Regelfall bildende Information der Patienten (hier: mittels "Aushang") hat der Revisionswerber in jenem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.09.2018, Ra 2017/13/0041, zu Grunde liegenden Fall behauptet.

Traf es zu, dass die Vertretungsärztinnen aus den vom Revisionswerber behaupteten Gründen eigene Behandlungsverträge mit den Patienten schlossen, was nach der dargestellten Rechtsprechung ihre volle vertragliche Haftung gegenüber den Patienten begründete, so würden die im vorliegenden Fall für ein Dienstverhältnis sprechenden Gesichtspunkte bei einem solchen Tätigwerden an Stelle eines Ordinationsinhabers (im eigenen Namen und auf eigenes Risiko) - anders als in den schon entschiedenen Fällen ärztlicher Dienstleistungen in Krankenanstalten, im Bewilligungsdienst einer Versicherungsanstalt oder in Dialysestationen - in den Hintergrund treten.

Was das Bundesfinanzgericht in dieser Hinsicht ins Treffen führt, ist auch für sich genommen nicht überzeugend, insoweit die als persönliche Weisungen des Revisionswerbers "bzw." seines Personals an die Vertretungsärztinnen gedeuteten Umstände zum Teil Notwendigkeiten sind, denen auch der Ordinationsinhaber als Kassenarzt unterlag, und es sich bei ihnen insgesamt nicht um individuell-konkrete Anordnungen in Bezug auf das arbeitsbezogene Verhalten, sondern um Vereinbarungen über den Aufgabenumfang handelt (vgl. dazu Kirchmayr/Denk, a.a.O., Tz 33; VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219, VwSlg 7757/F; 26.1.2017, Ra 2015/15/0064).

Die jeweils für die Dauer der "Vertretung" zu bejahende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Ordinationsinhabers, in dessen Räumen und mit dessen Einrichtungen und Personal die "Vertretung" erfolgte, spricht tendenziell für ein Dienstverhältnis, ist dabei aber weniger aussagekräftig als im erwähnten (und auch nicht durch Bejahung eines Dienstverhältnisses schon wegen der Eingliederung erledigten) Fall der Zusammenarbeit eines Statikers mit einer Planungsgesellschaft, weil sie bei zeitlich begrenzten "Vertretungen" am Sitz einer Kassenplanstelle auf einem Sachzwang beruht (vgl. ähnlich Denk, a.a.O., 241) und der geschäftliche Organismus des Ordinationsinhabers für Behandlungen zum Einsatz kommt, die ihm nicht als eigene zuzurechnen sind.

Dass die Abrechnung über den Ordinationsinhaber erfolgt, steht einer Selbständigkeit der Tätigkeit in solchen Fällen nicht entgegen (vgl. Denk, a.a.O., 240, mit zutreffendem Hinweis auf VwGH 9.6.1965, 2031/64, ÖStZB 1965, 142). Fraglich kann nur sein, ob es darauf ankommt, welche Vereinbarungen über die Aufteilung der Einnahmen und damit (zumindest implizit) auch über die Abgeltung des Gebrauchs der Einrichtungen und des Personals des Ordinationsinhabers getroffen werden. Die Vereinfachung dieser Abrechnung durch die im vorliegenden Fall vorgenommene Pauschalierung trägt - wie dem Bundesfinanzgericht beizupflichten ist - nicht dazu bei, den Eindruck des Vorliegens einer selbständigen Tätigkeit zu verstärken.

Angesichts einerseits des völligen Fehlens tragfähiger Feststellungen über eine persönliche Weisungsgebundenheit (wobei deren völliges Fehlen im Allgemeinen ein Dienstverhältnis bereits ausschließt; vgl. z.B. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175) und andererseits - unter den erwähnten Voraussetzungen - des Abschlusses eigener, mit vollem Haftungsrisiko verbundener Behandlungsverträge durch die Ärztinnen kann dies jedoch nicht den Ausschlag geben, wozu noch kommt, dass die Anstellung von Ärzten durch Ärzte mit dem ärztlichen Berufsrecht nach überwiegender Ansicht nicht vereinbar wäre und auch die Ansprüche gegenüber der Krankenversicherung beeinträchtigen könnte (vgl. dazu Schrattbauer, SozSi 2018, 90 (99 f), und im vorliegenden Akt die Hinweise u.a. auf Verbote in Verträgen mit der Krankenkasse). Dieser vom Revisionswerber im Verfahren ins Treffen geführte Gesichtspunkt ist für sich genommen zwar nicht entscheidend, kann nach dem bereits mehrfach angesprochenen Erkenntnis vom 21. November 2013, 2012/15/0025, aber im Zweifel von indizieller Bedeutung sein.

Ergänzend merkte der Verwaltungsgerichtshof in seinem - den gegenständlichen Fall betreffenden - Erkenntnis vom 12. 09.2018, Ra 2017/13/0090, an, dass der Bf. im vorliegenden Fall zwar keine spezifisch mittels „Aushang“ erfolgte Aufklärung der Patienten über die Vertretungsfälle behauptet, sich aber ebenfalls auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes über das Zustandekommen von Behandlungsverträgen mit Praxisvertretern berufen hat und das Bundesfinanzgericht diesem Vorbringen folgend von der (unmittelbaren) Haftung des Vertretungsarztes und der Vertretungsärztin für die ordnungsgemäße Behandlung ausgegangen ist.

Auch im vorliegenden Fall fehle es an tragfähigen Feststellungen über ein persönliches Weisungsrecht des Ordinationsinhabers gegenüber den „Vertretern“. Das Bundesfinanzgericht führe richtig aus, die übernommene Verpflichtung zur „eigenverantwortlichen Betreuung“ der Patienten der Vertretungsärzte („ihrer Patienten“) schließe „nur Weisungen in fachlicher Hinsicht aus“, und dies lasse Raum für eine Ausübung der ärztlichen Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses. Dazu sei auf die etwa im Fall des steuerrechtlichen Erkenntnisses (zur Behandlung von Sonderklassepatienten) vom 19.01.1984, 83/15/0114, ÖStZB 1984, 322, ausdrücklich festgestellte Bindung an sonstige Weisungen und auch auf die entsprechende Gestaltung des Vertragsverhältnisses in dem vom Bundesfinanzgericht erwähnten Fall eines sozialversicherungsrechtlichen Erkenntnisses (VwGH 21.11.2001, 97/08/0169) zu verweisen. Durch welche Elemente des Sachverhalts sich im vorliegenden Fall aber eine derartige Bindung der Vertretungsärzte an persönliche Weisungen des Bf. ergeben habe, werde in diesem Abschnitt der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses nicht dargelegt. Wenn es an späterer Stelle heiße, es spreche „für eine persönliche Weisungsunterworfenheit“, dass es den Vertretungsärzten nicht frei gestanden sei, „den Patientenkreis frei zu wählen“, so werde damit verkannt, dass dies auch dem Revisionswerber als Kassenarzt - wie er im Verfahren wiederholt geltend machte - nicht möglich gewesen sei.

Das angefochtene Erkenntnis sei daher - im Wesentlichen aus den schon im Erkenntnis vom gleichen Tag, Ra 2017/13/0041, dargelegten Gründen - wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben gewesen.

Im Sinne der wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist daher im Hinblick darauf, dass die Vertretungsärztin und der Vertretungsarzt eigenverantwortlich tätig geworden sind und eine Anstellung von Vertretungsärzten durch das Ärztegesetz bislang untersagt war, davon auszugehen, dass es sich bei der Vertretungsärztin und dem Vertretungsarzt des Bf. nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gehandelt hat. Deren Bezüge sind daher auch nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Damit erweist sich die vom Bf. bekannt gegebene Selbstberechnung des Dienstgeberbeitrages für 2004 bis 2007 als richtig, weshalb es gemäß § 201 Abs. 1 BAO an einer Rechtsgrundlage für dessen bescheidmäßige Festsetzung fehlt.

Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

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.

Da die Beurteilung der sich im gegenständlichen Fall stellenden Rechtsfrage, ob die regelmäßige Inanspruchnahme von Vertretungsärzten in einer Kassenpraxis eines niedergelassenen Facharztes, im Rahmen von Dienstverhältnissen gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfolgte, im Sinne der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 12.09.2018, Ra 2017/13/0041, VwGH 12.09.2018, Ra 2017/13/0090) getroffen wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2019