

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 3. September 2009, gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 31. Juli 2009, über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2004 bis 2007 , zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die im GPLA-Bericht vom 31. Juli 2009 (unter Verweis auf die Beilage zur Niederschrift vom 15. Juli 2009) namentlich angeführten Vertretungsärztinnen als Dienstnehmerinnen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beim Beschwerdeführer (Bf.) tätig waren und ihre Bezüge deshalb der DB-Pflicht in den o.a. Streitjahren unterliegen.

Im Zuge einer GPLA-Außenprüfung wurde lt. Bericht vom 31. Juli 2009 folgender Sachverhalt erhoben:

Der Bf. ist Facharzt für Urologie (Kassenarzt) in Z.

In den Streitjahren machte er Betriebsausgaben zwischen 22.500 € und 29.400 € (vgl. Bp-Bericht vom 31. Juli 2009) für zwei Vertretungsärztinnen, V1 und V2, geltend, die regelmäßig (ein bis zwei Mal pro Woche) Vertretungsleistungen in der Ordination des Bf. erbrachten.

Die GPLA-Prüfung kam aufgrund ihrer Erhebungen zum Schluss, dass die von den beiden o.a. Vertretungsärztinnen ausgeübten Tätigkeiten ein abhängiges Dienstverhältnis darstelle.

Das Finanzamt folgte in den o.a. bekämpften Bescheiden den Feststellungen der GPLA-Außenprüfung lt. Bericht vom 31. Juli 2009 und lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. Juli 2009.

Gegen die o.a. Bescheide vom 31. Juli 2009 erhab der Bf. das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

- Die beiden o.a. Vertretungsärztinnen seien nach Ansicht des Bf. nicht als Dienstnehmerinnen einzustufen.
- Lt. Auskunft der Ärztekammer Niederösterreich gebe es Gespräche zwischen dem Finanzministerium und der Gebietskrankenkasse, in welchen die Beurteilungskriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 speziell auf die Berufsgruppe der Vertretungsärzte abgestimmt werden sollten.

Die GPLA-Prüferin habe die speziellen Voraussetzungen und rechtlichen Einschränkungen im Bereich der ärztlichen Tätigkeiten bei der Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft nicht berücksichtigt.

- Weiters liege eine organisatorische Eingliederung in das Unternehmen nicht vor, weil die Ablehnung eines Vertretungsdienstes (mit oder ohne Angabe von Gründen) jederzeit und spontan erfolgen könne. Derartige „Freiheiten“ stünden keinem Dienstnehmer zu.
- Die Arbeitszeit sei nicht genau vorgegeben, sondern richte sich nach dem tatsächlichen Arbeitsanfall. Bei den Ordinationszeiten handle es sich um Richtwerte für die Patienten, sie hätten mit den tatsächlichen Arbeitszeiten nichts zu tun.
- Die Möglichkeit, Aufträge abzulehnen, bestehe auch für den Kassenarzt selbst nicht, weil er einen öffentlichen Versorgungsauftrag habe. Dieses Kriterium könne somit für eine Beurteilung des Vertragsverhältnisses nicht herangezogen werden.
- Dem Argument, dass auch unselbstständig tätige Ärzte ein Haftungsrisiko zu tragen hätten, werde entgegnet, dass solche Ärzte unter fachlicher Dienstaufsicht eines Vorgesetzten tätig seien, während ein Vertretungsarzt Fortbildungen und Fachliteraturstudium eigenverantwortlich durchführen müsse.

Das Haftungsrisiko eines Vertretungsarztes, welcher ohne Dienstaufsicht und ohne standardmäßige Qualitätsrichtlinien agiere, sei wesentlich höher.

Mit Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2011 gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung vom 3. September 2009 Folge, da insbesondere im Verwaltungsakt keine konkreten Angaben für eine persönliche Weisungsgebundenheit gefunden hätten werden können.

Diese UFS-Entscheidung wurde nach Anfechtung mittels Amtsbeschwerde seitens des Finanzamtes X mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.11.2013, 2011/15/0122, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, insbesondere deshalb, da die Begründung der UFS-Entscheidung nicht erkennen habe lassen, von welchem Sachverhalt der UFS ausgegangen sei.

Im fortgesetzten Verfahren gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde mit Erkenntnis vom 19. November 2015 erneut statt, hob die o.a. Festsetzungsbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007 auf und verwies auf die Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2011. Begründend wurde ausgeführt, dass ein „generelles fachliches Weisungsrecht“ aus der Erfüllung der Vorgaben der Krankenkasse nicht abgeleitet werden könne.

Vertretungsärzte seien somit nicht weisungsgebunden, sondern voll eigenverantwortlich tätig und trügen die volle Haftung (= Unternehmerrisiko).

Auch läge keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vor, wenn der zu vertretende Arzt in der Ordination nicht anwesend sei und die Ordination und die dazugehörenden Betriebsmittel nur zur Verfügung gestellt werden würden.

Auch diese BFG-Entscheidung wurde nach Anfechtung mittels außerordentlicher Revision seitens des Finanzamtes X mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2016, Ra 2016/13/0005, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, insbesondere deshalb, da die Begründung erneut nicht erkennen habe lassen, wie die konkrete Gestaltung der Verhältnisse bei den beiden Vertretungsärztinnen beschaffen gewesen sei.

Mit Erkenntnis vom 12. Mai 2017 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde vom 3. September 2009 als unbegründet ab, da seiner Ansicht nach insbesondere die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in der Gesamtbetrachtung überwiegend für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen würden.

Schließlich hob der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0041, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Mai 2017 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, da im gegenständlichen Fall die Patienten mittels entsprechender Maßnahmen (Hinweis am Ordinationsschild etc.) vor Beginn der Behandlung über den Vertretungsfall aufgeklärt worden seien. Dadurch sei der Behandlungsvertrag nicht mit dem Vertretenen, sondern mit dem Praxisvertreter selbst zustande gekommen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes komme es nur darauf an, ob durch die Unterlassung geeigneter Maßnahmen ein Vertrauenstatbestand geschaffen worden sei, der auf die Behandlung zumindest „im Verantwortungsbereich“ des Ordinationsinhabers schließen lasse.

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. ist Facharzt für Urologie und ließ sich in den o.a. Streitjahren in seiner Ordination von V1 (Dienstag Nachmittag) und V2 (Donnerstag Nachmittag) vertreten.

Diese Vertretung erfolgte regelmäßig wiederkehrend an ein bis zwei Tagen wöchentlich beginnend ab 14 Uhr (Ende meist zwischen 19 und 20 Uhr).

Das Honorar betrug pro Nachmittag pauschal 300 € und konnte von den Vertretungsärztinnen nicht beeinflusst werden.

Welche Untersuchungen durchgeführt wurden, hat sich aufgrund einer Regelung mit dem Bf. bzw. aufgrund eines Schemas der Gebietskrankenkasse ergeben.

Alle benötigten medizinischen Geräte wurden den Vertretungsärztinnen vom Bf. zur unentgeltlichen Verwendung zur Verfügung gestellt.

Vertretungen der „Vertretungsärztinnen“ wurden durch den Bf. organisiert.

Die Abrechnung mit den Patienten erfolgte ausschließlich durch den Bf.

Die Ordination verfügte über 3 Behandlungsräume mit Computer.

Nach Aufruf der Patienten im Computer durch die Ordinationshilfen, erhielt die Vertretungsärztin ein Formular mit den Daten der Patienten.

Die Diagnose gab die Vertretungsärztin schriftlich (auf einen Zettel) zur Eingabe in den Computer weiter oder auch selbst in den Computer ein.

Spezielle Behandlungsentscheidungen haben die Vertretungsärztinnen dem Bf. überlassen bzw. mit ihm (persönlich oder telefonisch) abgesprochen.

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belannten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der übereinstimmenden Aussagen der beiden o.a. Vertretungsärztinnen am 6. und 23. Februar 2009, die vom Bf. nicht bestritten wurden, sowie unter Berücksichtigung der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtet das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen.

Der Sachverhalt war somit rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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 § 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.

Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem der Arbeitnehmer grundsätzlich verpflichtet ist, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

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, Ausländerbeschäftigungrecht 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 äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

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 den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

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

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden gem. § 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.

Da den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, dass der Bf. mittels eines Aushanges im Empfangsbereich seiner Ordination (siehe Revisionsschrift vom 14. Juni 2017, Seite 4) dafür Sorge trug, dass die Patienten vor Beginn der Behandlung über den Vertretungsfall aufgeklärt waren, ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass der Behandlungsvertrag nicht mit dem Bf., sondern mit dem Praxisvertreter selbst zustande gekommen ist (siehe auch VwGH-Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0090).

Da somit keine geeigneten Maßnahmen (Aushang etc.) unterlassen wurden, der einen Vertrauenstatbestand geschaffen hätte, der auf die Behandlung zumindest „im Verantwortungsbereich“ des Ordinationsinhabers schließen habe lassen, wurden somit eigene Behandlungsverträge mit den Patienten geschlossen (mit voller vertraglicher Haftung der Vertretungsärzte), weshalb die sonst für ein Dienstverhältnis sprechenden Gesichtspunkte in den Hintergrund treten.

Im Sinne der o.a. höchstgerichtlichen Judikatur ist daher im Hinblick darauf, dass Vertretungsärzte eigenverantwortlich tätig geworden sind (und eine Anstellung von Vertretungsärzten durch das Ärztegesetz bislang untersagt war), davon auszugehen, dass es sich bei den o.a. Vertretungsärztinnen des Bf. nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gehandelt hat. Deren Bezüge sind somit auch nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag 2004 bis 2007 einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach nunmehriger ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf ein mögliches Bestehen eines Dienstverhältnisses von Vertretungsärzten und einer sich daraus ableitenden DB-Pflicht, wird auf die diesbezüglichen VwGH-Erkenntnisse vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0090 sowie vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0041, verwiesen.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2019

