



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vormals Y, vertreten durch Mag. Paul Hanseli, 8010 Graz, Wastiangasse 14, vom 2. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Juli 2005 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1999 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw betreibt ein Sanatorium. Die abgabenbehördliche Überprüfung ergab folgendes:

*„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 durchgeföhrt 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 durchgeföhrt. Es wurde auch eine Niederschrift mit jenem Arzt durchgeföhrt, welcher die Diensteinteilung für alle Ärzte tätigte. Jener Arzt war fix angestellt und auch als Dienstnehmer gemeldet.*

---

*Aus den durchgeführten 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 durchgeführten 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.*

*Während 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 (durchzuführenden Arbeiten, Therapien). Bei Dienstende war vom Arzt ebenfalls eine Dienstübergabe durchzuführen.*

*Die Tätigkeit der Werkvertragsärzte 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 Dienstein teilung 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 Weisungsgebundenheit 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.

Graz, am 2. Mai 2012