

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 27.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 29.04.2013, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 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

Das von der Beschwerdeführerin (Bf.) geführte Unternehmen ist in der Erzeugung von [Produkten] tätig. Im Anschluss an eine die Jahre 2008 bis 2011 umfassende gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurden u.a. auch die Zahlungen an den Betriebsarzt bis zu dessen 60. Geburtstag (im August 2008) in die Bemessungsgrundlage der Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Dazu wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung der GPLA vom 24. 04.2013 im Wesentlichen festgehalten, Herr Dr. A B habe sich als Betriebsarzt zur Erfüllung seiner arbeitsmedizinischen Aufgaben für den Auftraggeber auf Dauer verpflichtet. Er habe im Rahmen dieser Verpflichtung über seine Arbeitszeit nicht frei verfügen können. Er sei jeden Dienstag von 12:00 bis 16:00 im Betrieb anwesend gewesen und übe seine Tätigkeit im Rahmen des vorgelegten "Werkvertrages" aus. Bei Ausübung seiner Tätigkeit sei er an den Arbeitsort (Betriebsgelände des Arbeitgebers) gebunden und schulde dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft. Er sei als Arbeitnehmer in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert.

Der Betriebsarzt habe monatlich einen Fixbetrag überwiesen erhalten, der jährlich erhöht worden sei. Die Höhe der durch die Tätigkeit erzielten Einnahmen sei jedoch nicht von der persönlichen Tüchtigkeit wie Fleiß, Ausdauer und Geschick des Betriebsarztes abhängig gewesen, sodass er daher bei Ausübung seiner Tätigkeit für den Auftraggeber seinen wirtschaftlichen Erfolg in diesem Zusammenhang nicht habe selber bestimmen können.

Es liege somit kein Unternehmerwagnis für den Betriebsarzt vor, zumal der Betriebsarzt auch keine zusätzlichen Aufwendungen habe, da ihm die Betriebsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt würden.

Am 28.02.2013 sei das Arbeitszimmer des Betriebsarztes im Beisein von verantwortlichen Vertretern der Bf. besichtigt worden. Hierbei sei mitgeteilt worden, dass sämtliche Betriebsmittel, wie der Schreibtisch, die beiden Stühle, die Ordinationsliege mit einem an der Decke angebrachtem Vorhang zwecks Sichtschutz, ein Defibrillator, verschiedene Medikamente etc., der Firma gehören würden.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgehalten, dass die im Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 31. August 2008 an den Betriebsarzt geleisteten Zahlungen in Höhe von 12.800,00 Euro in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Gegen im Anschluss an die GPLA von der belangten Behörde in diesem Sinne erlassenen Bescheide wurde fristgerecht die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, Herr Dr. A B sei niedergelassener Arzt für Allgemeinmedizin mit Ordination in X. Als Arzt sei er gemäß § 2 Abs. 2 FSVG pflichtversichert (Pensions - und Unfallversicherung) sowie im Rahmen des Opting-Out gemäß § 16 ASVG versichert.

Bezüglich des Arbeitszimmers des Betriebsarztes sei es zwar richtig, dass sämtliche Einrichtungsgegenstände (Schreibtisch, Stühle, Liege) sowie (Standard-) Medikamente und Defibrillator im Vermögen der Bf. stünden, der Raum stehe jedoch samt seiner Einrichtung als Anlaufstelle im medizinischen Notfall jedem Arbeitnehmer, Geschäftspartner oder Besucher der Bf. - auch ohne ärztliche Besetzung - als Erste-Hilfe-Station zur Verfügung.

Die Betriebsmittel im engeren Sinn („der Arztkoffer“, Injektionsnadeln, Impferserum, Spezialmedikamente) würden von Herrn Dr. A B mitgebracht. Daher werde die Arzttätigkeit selbständig mit eigenen Betriebsmitteln ausgeübt.

Bezüglich der Anwesenheitszeit wurde eingewandt, der Werkvertrag sehe zwar eine "Ordinationszeit" einmal pro Woche (jeden Dienstag von 12:00 bis 16:00 Uhr) vor, es stehe Herrn Dr. A B jedoch frei, diesen Termin persönlich wahrzunehmen oder sich vertreten zu lassen. Er trage daher das Unternehmerrisiko aus diesem Werkvertrag. Außerdem begründe ein konkret vereinbarter Leistungszeitpunkt keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, sondern sei für ein geordnetes Werkvertragsverhältnis die wesentliche Grundvoraussetzung. Darüber hinaus bestehe zwischen der Leistung des Betriebsarztes und der Erzeugung von [Produkten] kein Zusammenhang. Die Leistung des Arztes werde nur in Anspruch genommen, um Arbeitnehmerschutzbestimmungen zu erfüllen.

Eine langjährige Geschäftsbeziehung begründe nicht zwangsläufig ein Dauerschuldverhältnis. Für Herrn Dr. A B bestehe keine persönliche Abhängigkeit oder Weisungsgebundenheit gegenüber seinem Auftraggeber. Die wesentlichen Merkmale

eines Dauerschuldverhältnisses (Kündigungsfristen, Entgeltfortzahlungsverpflichtung im Abwesenheitsfall) würden nicht vorliegen.

Die Höhe des Honorars ergebe sich aus der Zahl der geleisteten Ordinationsnachmittage. Der vermeintliche "Fixbetrag" sei das rechnerische Ergebnis, welches sich aus der Beauftragung durch die Bf. ergebe. Würde Herr Dr. A B einen vereinbarten Termin weder selbst wahrnehmen noch einen Vertreter beistellen, hätte er - im Gegensatz zu einem Dienstnehmer im Dauerschuldverhältnis - überhaupt keinen Honoraranspruch.

Das Unternehmerrisiko ergebe sich unter anderem aus der Verantwortung, die Erfüllung der vereinbarten Leistung auch im Fall der eigenen Verhinderung - durch einen Vertreter - sicherstellen zu müssen. Dessen ungeachtet ergebe sich das Unternehmerrisiko auch aus dem Umstand, dass Herr Dr. A B für das Ergebnis seiner Arbeit selbst hafte. Haftungsansprüche, welche sich aus der Fehlleistung eines Dienstnehmers ergeben würden, könnten im Gegensatz dazu gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht werden.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. eine zwischen der Bf. und Herrn Dr. A B abgeschlossene Vereinbarung vom 5. November 1996 - welche als Werkvertrag bezeichnet ist - vorgelegt. Die Vereinbarung gliedert sich in 9 Paragraphen, von denen einige nachfolgend auszugsweise (wörtlich) angeführt werden.

"§ 1

Herr Dr. A B übernimmt ab 5. November 1996 sämtliche Aufgaben der arbeitsmedizinischen Betreuung nach dem ArbeitnehmerInnenschutzgesetz und dem Nacht-Schwerarbeitsgesetz. Der Arbeitsmediziner hat das Recht, nach Maßgabe der betrieblichen Erfordernisse sich nach Mitteilung an die Betriebsleitung durch einen anderen Arbeitsmediziner vertreten zu lassen. Er kann zur Erfüllung seiner arbeitsmedizinischen Aufgaben auch betriebsfremde Personen heranziehen, soweit es aus Gründen medizinischer Erfordernisse zweckmäßig erscheint. Eine Haftung nach § 1313 a und § 1315 ABGB bleibt davon unberührt. Der vom Arbeitsmediziner entsandte Vertreter hat seine Vertretungsbefugnis über Verlangen der Betriebsleitung nachzuweisen.

§ 2

Gegenstand des Werkvertrages

1 Gegenstand des Werkvertrages ist die Erfüllung aller aus den Bestimmungen des ArbeitnehmerInnenschutzgesetzes, des Nacht-Schwerarbeitsgesetzes, der einschlägigen Spezialgesetze und den dazu ergangenen Verordnungen in der jeweils geltenden Fassung sich ergebender Aufgaben zur arbeitsmedizinischen Betreuung der ArbeitnehmerInnen in der Vertragsfirma. In das Arbeitsgebiet des Arbeitsmediziners fallen insbesondere die in den §§ 81 und 82 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz genannten Aufgaben.

2 Der Arbeitsmediziner ist bei Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben eigenverantwortlich im Sinne des Ärztegesetzes und sowohl gegenüber dem

Betriebsinhaber bzw. der Geschäftsleitung als auch gegenüber den ArbeitnehmerInnen und deren Betriebsvertretungen in ärztlichen sowie in sonstigen Belangen, die sich bei der Durchführung der Aufgaben der arbeitsmedizinischen Betreuung ergeben, unabhängig. Dem Arbeitsmediziner darf wegen der pflichtgemäßen Ausübung seiner arbeitsmedizinischen Tätigkeit keinerlei Nachteil erwachsen.

3 Der Arbeitsmediziner ist berechtigt und verpflichtet, der Unternehmensleitung unter Bedachtnahme auf die ärztliche Verschwiegenheitspflicht jene Auskünfte allgemein- oder präventivmedizinischer Art zu geben, die im Zusammenhang mit seiner arbeitsmedizinischen Tätigkeit stehen. Weiters hat der Arbeitsmediziner die Unternehmensleitung über Wahrnehmungen zu informieren, die die Unternehmensleitung in die Lage versetzen, das ArbeitnehmerInnenschutzgesetz und sonstige, die Gesunderhaltung eines oder mehrerer „Arbeitnehmerinnen des Betriebes betreffende gesetzliche Bestimmungen einzuhalten.

§ 3

Verschwiegenheitspflicht

1 Der Arbeitsmediziner ist bei seiner arbeitsmedizinischen Tätigkeit ausschließlich seinem ärztlichen Gewissen verpflichtet und an die ärztliche Schweigepflicht im Sinne des § 26 Ärztegesetz gebunden.

2 Der Arbeitsmediziner ist des weiteren verpflichtet, über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, die ihm in Ausübung seiner medizinischen Tätigkeit bekannt werden, strengste Verschwiegenheit zu bewahren.

§ 4

Ausstattung für arbeitsmedizinische Versorgung

Für die arbeitsmedizinische Betreuung müssen das notwendige Fach- und Hilfspersonal in entsprechender Anzahl sowie die erforderlichen Einrichtungen zur Verfügung stehen. Die zur Erfüllung der arbeitsmedizinischen Aufgaben notwendigen Räumlichkeiten, Einrichtungen sowie das erforderliche Fach- und Hilfspersonal werden im Einvernehmen mit dem Arbeitsmediziner unter Bedachtnahme auf die wirtschaftlichen Möglichkeiten auf Kosten der Firma zur Verfügung gestellt. Der Arbeitsmediziner ist darüber hinaus bereit/ berechtigt, auch eigene Räumlichkeiten sowie eigene medizinisch-technische Geräte zur Erfüllung seiner arbeitsmedizinischen Aufgaben zu benutzen.

§ 5

Einsatzzeiten

1 Der Arbeitsmediziner ist hinsichtlich der Erfüllung seiner Einsatzzeit im Rahmen der ordentlichen Betriebszeiten frei und nur an das Ausmaß der gesetzlichen bzw. bescheidmäßig festgesetzten oder mit dem Arbeitgeber vereinbarten Mindesteinsatzzeiten

(eventuell Blockzeiten) gebunden. Demnach ergibt sich derzeit eine Einsatzzeit von 184 Stunden pro Jahr, dies entspricht 4 Stunden pro Woche.

2 Die jeweilige betriebliche Anwesenheit des Arbeitsmediziners hat dieser der Betriebsleitung rechtzeitig bekanntzugeben bzw. arbeitsmedizinische Stunden durch Aushang kundzumachen. Der Arbeitsmediziner erklärt sich bereit, erforderlichenfalls auf Wunsch des Arbeitgebers gegen zeitgerechte vorherige Vereinbarung auch über die in Abs. 1 genannten Mindesteinsatzzeiten hinaus tätig zu sein. Solche Leistungen außerhalb der in Abs. 1 genannten Mindesteinsatzzeiten werden gesondert in Rechnung gestellt und mit einem vorab vereinbarten Stundensatz honoriert.

§ 6

Honorierung

1 Dem Arbeitsmediziner gebührt für seine arbeitsmedizinische Tätigkeit ein Jahreshonorar von ATS 168.000,00 plus 20% MwSt, welches in zwölf gleich hohen Teilbeträgen am Ende eines jeden Kalendermonats auszubezahlen ist. Für die Versteuerung dieses Honorares ist der Arbeitsmediziner selbst verantwortlich.

2 Sofern nichts anderes vereinbart ist, gilt das Honorar wertgesichert. Der Wertsicherung wird zugrundegelegt

a. Der Verbraucherpreisindex

...

3 Der Betrieb hat die berufliche Fort- und Weiterbildung des Arbeitsmediziners zu unterstützen. Für Veranstaltungen, die im Einvernehmen mit der Unternehmensleitung vom Arbeitsmediziner besucht werden, sind die Reise- und Aufenthaltskosten nach den Grundsätzen des Abs. 4 vom Betrieb zu tragen.

4 Für Reisen des Arbeitsmediziners, über deren Notwendigkeit vor Antritt der Reise das Einvernehmen mit der Betriebsleitung hergestellt wurde, gebührt ein Ersatz der Reise- und Aufenthaltskosten jedenfalls nach der höchsten Stufe des § 26 Z 7 Einkommenssteuergesetz.

5 Werden Eignungs- und Folgeuntersuchungen oder sonstige besondere Untersuchungen gemäß § 49 ff ArbeitnehmerInnenschutzgesetz durch den Arbeitsmediziner durchgeführt, verrechnet dieser die Kosten derartiger Untersuchungen nach Möglichkeit direkt mit dem zuständigen Unfallversicherungsträger (§ 57 Abs 4 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz). Kommt eine Vereinbarung über die Direktverrechnung gemäß § 57 Abs 4 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz mit der Unfallversicherung nicht zustande, sind die obgenannten Untersuchungen vom Betrieb gesondert zu honorieren

§ 7

Auflösung des Vertrages

Dieser Werkvertrag kann von jedem Vertragspartner einseitig unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Kalenderhalbjahres schriftlich gelöst werden, wobei auf § 2 Abs. 2 letzter Satz Bedacht zu nehmen ist.

..."

In der am 30. Juli 2013 von einem Organ der Gebietskrankenkasse mit Herrn Dr. A B aufgenommenen Niederschrift gibt dieser hinsichtlich seiner Tätigkeit für die Bf. Folgendes an:

Ich bin für die Bf. seit ca 2001 als Arbeitsmediziner tätig. Seinerzeit wurde ein "Werkvertrag" nach Vorlage eines von der Ärztekammer ausgearbeiteten Mustervertrages abgeschlossen.

Seit diesem Zeitpunkt übe ich diese Tätigkeit aufgrund der Bestimmungen des Arbeitnehmerschutzgesetzes (ASchG) aus. Die Arbeitszeiten sind abhängig von der Anzahl der Arbeitnehmer und der damit verbundenen Tätigkeiten. Diese Zeiten wurden mir nicht von dem Unternehmen vorgegeben, sondern von mir nach meinen Zeitmöglichkeiten eingeteilt und diese dem Unternehmen bekanntgegeben. Im Laufe der Jahre haben sich die Arbeitszeiten (Stunden und Wochentage) mehrmals verändert. Aufgrund des ASchG waren wegen der Anzahl (einzufügen: der Arbeitnehmer) des genannten Unternehmens etwa 200 Arbeitsstunden pro Kalenderjahr vorgesehen. Ob die Ableistung dieser Stunden vom Unternehmen kontrolliert wurde, ist mir nicht bekannt. Mir wird seit ca 6 Jahren vom Unternehmen eine Betriebszugangskarte zur Verfügung gestellt; ob diese Karte an ein elektronisches Zeiterfassungssystem gebunden ist, weiß ich nicht.

Es gibt zwar am Betriebsort einen Raum mit einem Türschild „Betriebsarzt“ bzw. „Arbeitszimmer“, für den ich auch einen Schlüssel zur Verfügung gestellt bekommen habe, jedoch wird dieser Raum auch von anderen Mitarbeitern (wie Ersthelfern) benutzt. Die darin befindliche Liege muss laut ASchG am Betriebsgelände sein und steht günstigerweise in dem sogenannten "Betriebsarztzimmer". Der darin befindliche Arbeitstisch konnte auch von anderen Mitarbeitern, die Zugang hatten, benutzt werden.

Alle für meine Tätigkeit erforderlichen Arbeitsgeräte (die ich auch für Hausbesuche als Allgemeinmediziner benötige) werden von mir zur Verfügung gestellt. Lediglich ein Notfallset sowie diverse Verbandstoffe und einfache Medikamente stehen am Betriebsort zur Verfügung.

Die Anwesenheit in diesem Raum ist nur teilweise gegeben, da die Hauptaufgabe eines Arbeitsmediziners im Produktionsbereich sowie in den Filialen liegt. Wenn ich im Betrieb oder in den Filialen unterwegs war, habe ich immer eine Information an die Tür geheftet, wie ich in Notfällen erreichbar bin.

Die Tätigkeit habe ich größtenteils persönlich erledigt. Nur bei längerer Abwesenheit (z.B. Urlaubsfahrt, Krankheit etc) habe ich mich von einem Arbeitsmediziner meiner Wahl

vertreten lassen. In den letzten fünf bis sechs Jahren habe ich mich zweimal vertreten lassen. Diese Vertretung habe ich selbst bar bezahlt, einen Nachweis darüber gibt es nicht. Ich bin aber nicht bereit, diese Person namentlich zu nennen. Diese Vertretung habe ich dem Unternehmen aus organisatorischen Gründen rechtzeitig bekanntgegeben.

Obwohl mündlich ein monatliches Honorar mit der Firmenleitung ausgemacht wurde (das in gewissen Zeitabständen nach persönlicher Übereinkunft mit dem Firmenchef zusätzlich angepasst wurde), musste ich all die Jahre monatliche Honorarnoten stellen. Das Geld wurde mir monatlich überwiesen. Diese Beträge waren solange gleich, bis es wieder eine Erhöhung gab. Mein Geld erhielt ich auch in der Zeit meiner obengenannten gelegentlichen Abwesenheit.

Sozialleistungen erhielt ich keine.

Eine Kontrolle bei Ausübung meiner Tätigkeit erfolgte nicht, da nur das Arbeitsinspektorat solch eine Kontrolle hätte durchführen können."

Von der belangten Behörde wurde das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde beurteilte in ihrer Begründung den Werkvertrag folgendermaßen:

"§ 1: Das Vertretungsrecht spricht für eine selbständige Tätigkeit. Abgeschwächt wird das Vertretungsrecht durch die dabei zu beachtenden betrieblichen Erfordernisse. Ob das Vertretungsrecht tatsächlich gelebt wird, lässt sich daraus nicht ableiten. Jedenfalls erscheint es seltsam, wenn trotz erforderlicher Mitteilungspflicht an die Betriebsleitung im Falle einer Vertretung im Verfahren nicht bekanntgegeben wird, wer die Vertretung ausübte.

§ 2: Die eigenverantwortliche Aufgabenerfüllung im Sinne des Ärztegesetzes und die Unabhängigkeit bei der Durchführung der Aufgaben der arbeitsmedizinischen Betreuung spricht nicht gegen ein Dienstverhältnis. Letztlich sind die fachlichen Aufgaben eines Betriebsarztes von diversen Gesetzesbestimmungen definiert (zB. dass die Bestimmungen des ASchG eingehalten werden). Das Vorliegen einer fachlichen Weisungsungebundenheit sagt jedoch noch nichts darüber aus, dass parallel dazu eine persönliche Weisungsgebundenheit bestehen kann.

§ 3: Dass der Arbeitsmediziner verpflichtet ist, über Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse strengste Verschwiegenheit zu bewahren, kann als Widerspruch zur im Punkt 1 dieses Vertrages definierten Vertretungsbefugnis gesehen werden, sodass zumindest von einer nicht uneingeschränkten („generellen“) Vertretungsbefugnis auszugehen ist. Eine Klausel, wonach diese strikte Verschwiegenheitspflicht auch für einen etwaigen Vertreter gelten soll, findet sich im Werkvertrag nicht.

§ 4: Die verpflichtende Beistellung von Fach- und Hilfspersonal sowie die erforderlichen Räumlichkeiten gelten stets als Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Gemäß § 79 Abs. 7 ASchG kann bei Inanspruchnahme externer Arbeitsmediziner diese Verpflichtung der Arbeitgeber insoweit entfallen, als diese Arbeitsmediziner nachweislich

das notwendige Fach - und Hilfspersonal und die notwendige Ausstattung und die notwendigen Mittel beistellen. Das erfolgte im gegenständlichen Fall jedoch nicht, sondern dem Arbeitsmediziner stehen die organisatorischen und personellen Ressourcen des Unternehmens zur Verfügung.

§ 5: Wenngleich die Einsatzzeiten im Rahmen der ordentlichen Betriebszeiten frei festgesetzt werden können, ist jedoch vertraglich festgelegt, dass pro Jahr, respektive pro Woche eine bestimmte Stundenanzahl geleistet werden muss. Als Merkmal einer persönlichen Weisungsgebundenheit kann die Vereinbarung gesehen werden, wonach auf Wunsch des Arbeitgebers gegen zeitgerechte vorherige Vereinbarung auch zusätzliche Stunden zu leisten sind, die separat verrechnet werden. Damit ergeben sich parallel zu Mehrarbeits - oder Überstundenregelungen bei Arbeitnehmern.

§ 6 Absatz 1 und 2: Ein Jahreshonorar, das in zwölf gleich hohen Teilbeträgen am Ende eines jeden Kalendermonats auszubezahlen ist, deutet daraufhin, dass dem Beschäftigungsverhältnis kein Unternehmerwagnis innewohnt, sondern es sich um ein Dauerschuldverhältnis mit fixer Arbeitszeit und fixer (indexgesicherter) Entlohnung handelt.

§ 6 Absatz 3: Die Verpflichtung, den Arbeitsmediziner bei dessen beruflicher Fort - und Weiterbildung zu unterstützen und ihm hierbei auch Reise - und Aufenthaltskosten zu ersetzen, steht nicht im Einklang mit einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, sondern ist für ein Dienstverhältnis typisch.

§ 6 Absatz 4: Desgleichen spricht die Verpflichtung, dass das Einverständnis der Bf. für erforderliche Dienstreisen einzuholen ist und dafür Reise - und Aufenthaltskosten (§ 26 Z 7 EStG 1988) zu erhalten, ebenfalls für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

§ 7: Ebenso spricht das Vorliegen einer Kündigungsfrist von 6 Monaten für das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses."

Weiters wurde von der belangten Behörde nach Zitierung des § 81 ASchG angemerkt, dass ein Arbeitsmediziner seinen Aufgaben nach § 81 ASchG nur nachkommen könne, wenn er in erheblichem Ausmaß in die Organisation des Betriebes eingegliedert sei.

Zusammenfassend wurde festgestellt, dass der Betriebsarzt jeden Dienstag in der Zeit von 12:00 bis 16:00 Uhr im Betrieb anwesend gewesen sei und dort seine Tätigkeit ausgeübt habe. Daher könne von einer Eingliederung in das Unternehmen, der Bindung an einen Arbeitsort und dem Schulden der Arbeitskraft gegenüber dem Unternehmen ausgegangen werden.

Die belangte Behörde kam zur Rechtsauffassung, dass im vorliegenden Fall die Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegenüber jenen einer selbständigen Arbeit überwiegen würden und der Betriebsarzt daher in einem Dienstverhältnis zur Bf. stehe.

Im Vorlageantrag wurde zu den von der belangten Behörde aufgelisteten Paragraphen wie folgt Stellung genommen:

"Ad § 1: Wir teilen die Ansicht der Behörde, dass das vertraglich zugesicherte Vertretungsrecht gegen eine persönliche Abhängigkeit spricht. Der Kritik, dass eine tatsächliche Vertretung nicht näher dargelegt werden kann, halten wir entgegen, dass es laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung genügt, wenn ein solches Recht eingeräumt ist und eine tatsächliche Ausübung möglich scheint (OGH 8 ObA 55/07g vom 10.07.2010 zur Frage, ob ein Gefängnisarzt Dienstnehmereigenschaft besitzt). Das ist hier der Fall, sodass die Nichtbekanntgabe des Vertreters das Vertretungsrecht als solches nicht in Frage stellen kann. Selbstredend lässt sich Herr Dr. A B so selten wie möglich vertreten, weil er sonst – aufgrund des Unternehmerrisikos, welches er trägt - auf seinen Umsatz verzichten müsste.

- Das vorhandene Vertretungsrecht spricht für die persönliche Unabhängigkeit.

Ad § 2: Die Behörde erkennt die fachliche Weisungsfreiheit nicht als Anzeichen für persönliche Unabhängigkeit. Richtigerweise sind Sachzwänge nicht in die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit miteinzubeziehen. Die Weisungsfreiheit des Betriebsarztes war nicht nur fachlicher Natur in dem Sinne, dass ihm die Art der Ausführung der fachmännischen Untersuchung und Behandlung überlassen war. Auch sein sonstiges Verhalten und Auftreten, welches nicht schon aufgrund der ärztlichen Tätigkeit freigestellt zu sein hat, war nicht fremdbestimmt. Für die Weisungsfreiheit spricht in diesem Fall das Fehlen jeglicher Kontrollrechte oder möglicher Maßnahmen beim Nichtbefolgen etwaiger Weisungen bezüglich des Verhaltens am Arbeitsplatz.

- Herr B war in keiner Form weisungsgebunden. Sein Verhalten im Betrieb war über das Fachliche hinaus selbst bestimmbar.

Ad § 3: Der Arbeitsmediziner unterliegt der ärztlichen Schweigepflicht. Darüber hinaus ist der Kontakt mit etwaigen Betriebsgeheimnissen unvermeidbar. Dass eine etwaige Verschwiegenheitspflicht nicht auch gegenüber Vertretern verabredet wurde hat zwei einfache Gründe: erstens kann der Vertrag zwischen Betriebsinhaber und Betriebsmediziner nur die beiden Vertragsparteien binden und zweitens wäre ein Vertreter durch den weniger intensiven Geschäftskontakt nicht im selben Ausmaß mit Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen in Kontakt gekommen. Außerdem möchten wir in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse schon allein durch das Datenschutzgesetz vor der Weitergabe geschützt sind. Die genannte Bestimmung des Vertrages hat nicht mehr festgelegt als das DSG ohnehin vorschreibt. Die Verschwiegenheitsklausel kann in diesem Fall das Vertretungsrecht nicht einschränken.

- Die Verschwiegenheitsklausel hat keinen Einfluss auf das Vertretungsrecht.

Ad § 4: Die Benutzung von Betriebsmitteln des Betriebsinhabers stellt uE einen Sachzwang dar. Der Arbeitgeber ist unabhängig davon, ob er einen externen Arbeitsmediziner beauftragt oder einen Arbeitsmediziner anstellt, dazu verpflichtet, die notwendigen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen. Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen Fach- und Hilfspersonal, Räumlichkeiten, Ausstattung und Mitteln. Folgende

Dinge unterliegen aufgrund § 79 Abs. 7 ASchG nicht dem Sachzwang: Fach- und Hilfspersonal, Ausstattung und Mittel. Daher hat die Benützung der betriebseigenen Räumlichkeiten keine Auswirkung auf die Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit. Die notwendigen Mittel wie Injektionsnadeln, Impfstoffe, Stethoskop, Blutdruckmessgerät wurden vom Betriebsarzt beigebracht. Die Ausstattung des Betriebsinhabers wurde nur im zweckdienlichen Ausmaß und soweit sie Teil der Einrichtung der gesetzlich vorgeschriebenen Räumlichkeiten war, vom Betriebsmediziner benützt (vgl. dazu auch OGH 8 ObA 55/07g). Genauer gesagt handelt es sich hier insbesondere um Stuhl und Liege in der Notfallstation. Wir möchten an dieser Stelle außerdem zu bedenken geben, dass auch von Wirtschaftsprüfern nicht verlangt wird, dass sie ihre eigenen Schreibtische und Stühle in den zu prüfenden Betrieb mitnehmen. Unter Einschränkung stellt der Arztkoffer des Betriebsmediziners die wesentlichen Betriebsmittel des Arztes dar, da die gängigen Untersuchungen idR auch im Stehen vollzogen werden können. Daher überwiegt in diesem Fall die persönliche Unabhängigkeit.

- Die für die Ausübung der Tätigkeit unerlässlichen Betriebsmittel stammen vom Betriebsarzt. Das zeugt einerseits von Unabhängigkeit und andererseits vom Unternehmerrisiko des Arztes.

Ad § 5: Die Behörde kritisiert die vertraglich vereinbarte Mindestanzahl von jährlich und wöchentlich zu leistenden Stunden. Wir möchten zu bedenken geben, dass der Betriebsinhaber von Gesetzes wegen dazu verpflichtet ist, den Betriebsmediziner für eine bestimmte Anzahl von Stunden abhängig von der Anzahl der Beschäftigten tätig werden zu lassen. Es liegt also im Wesen der Tätigkeit eines Betriebsarztes, dass eine bestimmte Stundenanzahl geleistet werden muss. Diese Stunden werden nicht vom Betriebsinhaber bestimmt, sondern von Gesetzes wegen vorgegeben. Laut geprüften Jahresabschluss waren 2012 insgesamt 470 Arbeitnehmer beim Betriebsinhaber beschäftigt. Nach Berücksichtigung der Art der Tätigkeit ergibt sich eine gesetzlich geforderte Präventionszeit von rund 690 Stunden pro Kalenderjahr. Diese Stunden müssen zumindest zu 35% von einem Betriebsmediziner geleistet werden. Das sind rund 5 Stunden pro Woche. Außerdem schreibt das Gesetz vor, dass diese Zeiten auf das Kalenderjahr verteilt werden müssen, bzw. betriebliche Verhältnisse berücksichtigt werden müssen. Der Vertragsinhalt war also nicht Ausdruck des Willen des Betriebsinhabers, sondern von Gesetzes wegen vorgegeben, sodass wir in diesem Punkt keine persönliche Abhängigkeit erkennen können. Auch die Vereinbarung von zusätzlichen Stunden ist im Gesetz geschuldet, welches expressis verbis die Berücksichtigung der betrieblichen Umstände vorschreibt. Außerdem möchten wir darauf hinweisen, dass der Betriebsarzt durchaus Stunden verschieben konnte.

- Die Mindestanzahl an Stunden stellt einen Sachzwang dar, weil gesetzlich vorgegeben. Es sind keine Indizien erkennbar, die gegen die persönliche Unabhängigkeit sprechen.

Ad § 6 Abs. 1 und 2: Da der Arbeitsmediziner wie oben dargelegt allein von Gesetzes wegen schon eine bestimmte Anzahl an Stunden leisten muss und diese grundsätzlich auf das Kalenderjahr zu verteilen ist, ist auch das Entgelt entsprechend aufgeteilt worden.

Das gleichbleibende Entgelt spricht vor allem dann für ein Dienstverhältnis, wenn es im Sinne und aufgrund mangelnden Unternehmerrisikos geleistet wird. Das ist hier gerade nicht der Fall. Tatsächlich gründet sich der Entgeltanspruch auf die tatsächliche Tätigkeit. Es wurde abgerechnet, was geleistet wurde. Die Tätigkeit musste von Gesetzes wegen mit einer gewissen Kontinuität erbracht werden. Daher wurde das Honorar der Einfachheit halber in ähnlich hohe Teilbeträge gegliedert.

- Das gleichbleibende Honorar zeugt nicht von fehlendem Unternehmerrisiko, sondern entspricht der Einfachheit halber dem aufgeteilten Jahrespensum an zu leistenden Stunden, welche gleichmäßig über das Jahr verteilt geleistet werden müssen.

Ad § 6 Abs. 3: Die Behörde kritisiert die vertragliche Bestimmung, dass der Betriebsinhaber sich zur Unterstützung bei der Fortbildung des Arbeitsmediziners verpflichtet. Hier handelt es sich keinesfalls um gelebtes Recht. Die Bestimmung wurde im Vertrag aufgenommen, da der Betriebsinhaber annahm, dass diesbezüglich eine gesetzliche Verpflichtung bestand. Nach dem dies aber ein Irrtum war, kam diese Bestimmung in weiterer Folge nie zur Anwendung, sodass sie für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wohl nicht als Argument dienen kann.

- Der Betriebsinhaber hat nie die Kosten für die Ausbildung des Mediziners übernommen, sodass dieser Vertragsbestandteil nicht in die Wertung miteinbezogen werden kann.

Ad § 6 Abs. 4: An dieser Stelle möchten wir auf die Ausführungen zu § 6 Abs. 3 verweisen. Auch dieser Bestandteil wurde nie gelebt.

Ad § 7: Zur Kündigungsfrist möchten wir anmerken, dass diese für länger andauernde Geschäftsbeziehungen wie eben auch mit Netzwerkbetreuern, Wirtschaftsprüfern, Reinigungsunternehmen oder Klimaanlageanlagentechnikern nicht unüblich ist.

- Der Vertrag ist hinsichtlich der vereinbarten Kündigungsfrist mit anderen Werkverträgen im Rahmen längerer Geschäftsbeziehungen vergleichbar.

..."

Zusammenfassend wird von der steuerlichen Vertretung der Bf. eingewandt, die Behörde berücksichtige nicht den Unterschied zwischen „*weisungsgebunden*“ und „*nicht selbstbestimmt*“. Die Zahl der Stunden sei weder vom Betriebsinhaber noch vom Betriebsarzt frei bestimmbar, daher könne die Arbeitszeit auch nicht als Indiz dienen, die Weisungsgebundenheit des Mediziners zu begründen. Dasselbe gelte für den Arbeitsort.

Die Tätigkeit des Betriebsarztes sei durch ausgesprochen viele Sachzwänge, denen bei der Beurteilung keine Bedeutung zukomme, charakterisiert. Die übrigen Merkmale würden aber auf das Überwiegen der Unabhängigkeit hindeuten.

Das Finanzamt legte die als Beschwerde zu behandelnde Berufung dem Bundesfinanzgericht vor und wies darauf hin, dass es von einem Dienstverhältnis mit dem Betriebsarzt ausgehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Unternehmensgegenstand der Bf. ist die Erzeugung von [Produkten]. Der Produktionsbetrieb (Betriebsstandort) ist in X.

Der bisherige und der aktuelle Geschäftsführer der Bf. haben in der Niederschrift vom 10.09.2013 - aufgenommen von einem Organ der Gebietskrankenkasse - zu Protokoll gegeben, dass das Unternehmen der Bf. seit dem Jahr 1996 wegen der Anzahl der bei der Bf. tätigen Arbeitnehmer und auf Grund einer Forderung des Arbeitsinspektorates, einen Arbeitsmediziner beschäftigt.

Als Arbeitsmediziner ist Herr Dr. A B, welcher niedergelassener Arzt für Allgemeinmedizin mit einer Ordination in X ist, bei der Bf. tätig.

Die Bf. hat mit Herrn Dr. A B bei Aufnahme seiner Tätigkeit als Arbeitsmediziner eine als Werkvertrag - nach einem von der Ärztekammer ausgearbeiteten Musterformular - bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen.

Herr Dr. A B war aufgrund des am 05.11.1996 geschlossenen, oben wiedergegebenen Vertrages als Arbeitsmediziner für die arbeitsmedizinische Betreuung der ArbeitnehmerInnen der Bf. tätig und übte diese Tätigkeit aufgrund der Bestimmungen des ASchG und NSchG aus. Die Einteilung der im Vertrag vereinbarten Arbeitszeit von 184 Stunden pro Jahr bzw. vier Stunden pro Woche wurde in Absprache zwischen der Bf. und Herrn Dr. A B gemeinsam festgelegt, hatte sich im Rahmen der ordentlichen Betriebszeiten der Bf. zu orientieren und war - die letzten zehn Jahre - jeweils für Dienstag von 12 bis 16 Uhr fixiert. Die Kontrolle der Einhaltung der Mindesteinsatzzeit durch das Unternehmen erfolgte zwar nicht minutiös, sondern durch persönliche Wahrnehmung. Zudem war Herr Dr. A B im Besitz einer eigenen elektronischen Betriebszugangskarte, mit welcher seine Anwesenheit elektronisch registriert wurde. Seine Anwesenheitszeiten waren durch diese elektronische Zeiterfassung jederzeit genau feststellbar - somit kontrollierbar. Herr Dr. A B benützte für seine Tätigkeit einen in der Firma vorhandenen Erstversorgungsraum, für den ihm ein Schlüssel zur Verfügung gestellt wurde, sowie die darin befindliche Ausstattung (Schreibtisch, Stühle, Ordinationsliege mit einem an der Decke angebrachten Vorhang zwecks Sichtschutz, Notfallset, Defibrillator, Verbandstoffe, Arzneischrank mit Medikamenten). Zu diesem Erstversorgungsraum hatten abgesehen von Herrn Dr. A B nur die verantwortlichen Führungskräfte Zugang. Einen Schlüssel für den Arzneischrank hatten Herr Dr. A B und der Ersthelfer. Die Arzttasche (wie bei Hausbesuchen) nahm Herr Dr. A B immer selbst in den Betrieb der Bf. mit. In den letzten fünf bis sechs Jahren machte Herr Dr. A B während längerer Abwesenheiten (Krankheit, Urlaub) bloß zweimal von seinem Vertretungsrecht Gebrauch; Herr Dr. A B erledigte seine Tätigkeit größtenteils selbst. Aus organisatorischen Gründen hat Herr Dr. A B der Bf. die

Vertretungen rechtzeitig bekanntgegeben. Ein Mitarbeiter der Bf. vermerkte die jeweilige Vertretung in einem Kalender. Im Ermittlungsverfahren vor der WGKK war Herr Dr. A B nicht bereit, den Namen der Vertretungsperson zu nennen. Herr Dr. A B erhielt das vereinbarte wertgesicherte Jahreshonorar monatlich in 12 gleich hohen Teilbeträgen. Eine Bezahlung des Honorars erfolgte auch im Falle der Abwesenheit.

Herr Dr. A B vollendete im August 2008 sein 60. Lebensjahr. Für seine Tätigkeit als Arbeitsmediziner bekam er laut Bericht über die Außenprüfung für den Zeitraum Jänner 2008 bis August 2008 12.800,00 Euro.

Weisungen und Vorgaben in Ausübung seiner arbeitsmedizinischen Tätigkeit wurden Herrn Dr. A B seitens der Bf. nicht erteilt.

Im entscheidungsrelevanten Zeitraum war Herr Dr. A B Mitglied der Ärztekammer für X, hatte keine GSVG-Versicherung, sondern lediglich eine FSVG-Versicherung in der Pensionsversicherung und hatte bei der WGKK eine freiwillige Krankenversicherung nach § 16 Abs. 1 ASVG abgeschlossen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig. In Streit steht, ob der Arbeitsmediziner, Herr Dr. A B, in einem Dienstverhältnis zur Bf. stand und die belangte Behörde seine Honorare daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2008 einbezogen hat.

Rechtliche Würdigung:

Vorweg ist festzuhalten, dass das Bundesgesetz über Sicherheit und Gesundheitsschutz bei der Arbeit (ArbeitnehmerInnenschutzgesetz/ASchG, BGBl. Nr. 450/1994) Vorschriften enthält, die Arbeitgeber bei Beschäftigung von Arbeitnehmern zu beachten haben. Das Ausmaß der Präventionszeit, in der ein Arbeitsmediziner zu beschäftigen ist, richtet sich pro Kalenderjahr nach der Anzahl der Arbeitnehmer, die in einer Arbeitsstätte von einem Arbeitgeber beschäftigt werden (§ 82 a ASchG). Die Aufgaben, Information und Beiziehung des Arbeitsmediziners sind in § 81 ASchG und die Tätigkeiten des Arbeitsmediziners sind in § 82 ASchG festgeschrieben.

Gemäß § 79 Abs. 1 ASchG haben Arbeitgeber Arbeitsmediziner zu bestellen. Diese Verpflichtung ist gemäß folgender Z 1 oder, wenn ein Arbeitgeber nicht über entsprechend fachkundiges Personal verfügt, gemäß folgender Z 2 oder 3 zu erfüllen:

1 durch Beschäftigung von geeigneten Ärzten im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses (betriebseigener Arbeitsmediziner),

2 durch Inanspruchnahme externer Arbeitsmediziner oder

3 durch Inanspruchnahme eines arbeitsmedizinischen Zentrums.

Nach § 79 Abs. 6 ASchG sind Arbeitgeber verpflichtet, die für die arbeitsmedizinische Betreuung notwendigen Räume, Ausstattungen und Mittel zur Verfügung zu stellen.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. unter anderem. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 4 lit. f FLAG 1967 gehören nicht zur Beitragsgrundlage Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 (VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071).

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 (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Was das gesetzliche Merkmal der Weisungsgebundenheit anlangt, so spricht der Umstand, dass ein Arzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimmt und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliegt, noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Es handelt sich hier um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt. Dementsprechend tritt das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079 und die dort angegebene Literatur und Judikatur).

Die von Herrn Dr. A B übernommene grundsätzliche Verpflichtung zur eigenverantwortlichen arbeitsmedizinischen Betreuung der ArbeitnehmerInnen der Bf. schließt nur Weisungen in fachlicher Hinsicht aus. In organisatorischer Hinsicht war er jedoch, was die von ihm während der vereinbarten Anwesenheitszeiten wahrzunehmenden Aufgaben im Produktionsbereich und seines Einsatzes in dem ihm zur Verfügung gestellten Zimmer betrifft, sehr wohl den Weisungen der Bf. unterworfen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber

sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. bspw. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079).

Herr Dr. A B wurde aufgrund des abgeschlossenen Vertrages vom 05.11.1996 als Arbeitsmediziner für die Erfüllung der gesetzlich vorgesehen arbeitsmedizinischen Aufgaben im Betrieb der Bf. auf unbestimmte Zeit mit einem indexgesicherten Jahreshonorar, welches in zwölf gleich hohen Teilbeträgen am Ende eines jeden Kalendermonates - auch bei Abwesenheit - ausbezahlt wurde, beschäftigt. Dieser Beschäftigung wohnte somit kein Unternehmerwagnis inne. Worin ein von Herr Dr. A B zu erbringendes Werk bestehen soll, ist nicht ersichtlich. Vielmehr sprechen die angeführten Tatsachen - wie auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Erkenntnis vom 20.01.2015, W145 2004772-1/3E, festhielt - für das Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses und sind für einen Dienstvertrag typisch.

Hinsichtlich der Voraussetzung der persönlichen Arbeitspflicht hat schon der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.05.2001, 96/08/0200, ausgesprochen, dass dann, wenn der zur Leistung Verpflichtete nach seiner Entscheidungsbefugnis beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte überbinden kann, es ebenso an der persönlichen Arbeitspflicht fehlt wie in dem Fall, in dem von vornherein die Leistungserbringung zur Gänze durch Dritte erfolgen darf. In beiden Fällen ist aber Voraussetzung für die rechtliche Ausschlusswirkung einer solchen Befugnis in Bezug auf die Annahme des Vorliegens der persönlichen Abhängigkeit, dass eine generelle, d.h. nicht auf bestimmte Arbeiten, wie z.B. Schwerarbeiten oder Ereignisse, wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis vorliegt. Der Verwaltungsgerichtshof hält jedoch bereits in seinen Erkenntnissen 10.11.1988, 85/08/0171, und vom 05.10.1989, 87/08/0100, fest, dass eine Vereinbarung, wonach ein Dienstnehmer (Betriebsarzt) im Urlaubsfall eine Vertretung selbst zu stellen und das Entgelt dafür selbst zu leisten hat, - auch wenn tatsächlich nach einer solchen Vereinbarung vorgegangen worden ist - für sich allein die Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit nicht ausschließt (Hinweis auf VwGH 18.12.1963, 177/63, VwSlg 6187 A/1963).

Im Hinblick darauf, dass sich Herr Dr. A B in den letzten 6 Jahren lediglich zweimal auf eigene Kosten vertreten hat lassen, kann von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis nicht die Rede sein. Eine derartige generellen Vertretungsbefugnis liegt nur dann vor, wenn der zur Leistung Verpflichtete jederzeit und nach Gutdünken und ohne Verständigung und Zustimmung des Vertragspartners einen geeigneten Vertreter heranziehen kann. Gegenständlich ergibt sich einerseits aus dem abgeschlossenen Vertrag, dass sich Herr Dr. A B zwar bei Erfüllung seiner Aufgaben von einer Person seiner Wahl vertreten lassen konnte, jedoch hatte diese Vertretung nach Maßgabe der betrieblichen Erfordernisse zu erfolgen und musste im Vorhinein der Betriebsleitung der Bf. bekanntgegeben werden. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass ein Vertretungsrecht die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließt, wenn diese Befugnis auch tatsächlich geübt wurde. Herr Dr. A B hat seine arbeitsmedizinischen Aufgaben im Betrieb der Bf. jedoch im Wesentlichen persönlich

erledigt und eine Vertretung laut seinen eigenen Angaben in den letzten fünf bis sechs Jahren lediglich zweimal aus Gründen eines Urlaubes bzw. Krankenstandes in Anspruch genommen.

Auch die Verpflichtung zur Wahrung von Geschäftsgeheimnissen, wozu Herr Dr. A B vertraglich verpflichtet war, spricht - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.02.2009, 2007/08/0041, festhält - gegen eine umfassende Vertretungsbefugnis.

Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze spricht jedenfalls für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Bf. Zur in diesem Zusammenhang ebenfalls angesprochenen Arbeitszeit ist wiederum darauf zu verweisen, dass die einvernehmliche Festlegung der Arbeitszeiten nicht wesentlich für Selbständigkeit spricht.

Herr Dr. A B war im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf. an die Räumlichkeiten der Bf. gebunden. Er übte seine Tätigkeit u.a. in einem Erstversorgungszimmer aus, für welches neben den verantwortlichen Führungskräften der Bf. nur er einen Schlüssel hatte. Auch besaß er einen Schlüssel für den Arzneischrank. Auch zu diesem Schrank hatte außer ihm lediglich eine weitere Person, nämlich der Ersthelfer der Bf., Zugang. Die wesentlichen Betriebsmittel wie Ordinationsliege, Tisch, Stuhl, medizinische Notfallgeräte, Verbandszeug, Medikamente etc. wurde von der Bf. bereitgestellt. Herr Dr. A B nahm lediglich seine Arzttasche (wie bei Hausbesuchen) selbst mit. Diesem Umstand kommt bei der Qualifizierung der Tätigkeit eines Arztes keine ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH vom 10.11.1988, 85/08/0171).

Ein weiteres Indiz für die Einbindung des Betriebsarztes in die betriebliche Organisation der Bf. ist darin zu sehen, dass ihm auch das für die arbeitsmedizinische Betreuung notwendige Fach- und Hilfspersonal auf Kosten der Bf. zur Verfügung gestellt wurde. Herrn Dr. A B standen somit bei der Erfüllung seiner arbeitsmedizinischen Aufgaben (z.B. auch Kontrolle der Arbeitsplätze auf medizinische und ergonomische Unbedenklichkeit, Verbesserungsvorschläge) die organisatorischen und personellen Ressourcen der Bf. zur Verfügung. Zudem war der Betriebsarzt verpflichtet, der Unternehmensleitung der Bf. Auskünfte (zwar unter Beachtung der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht) zu erteilen, die im Zusammenhang mit seiner arbeitsmedizinischen Tätigkeit standen, und die Unternehmensleitung über sonstige Wahrnehmungen zu informieren.

Zur Arbeitszeit ist auszuführen, dass diese nicht frei von Herrn Dr. A B selbst festgelegt werden konnte, sondern an die Betriebszeit der Bf. gebunden war, einvernehmlich mit der Bf. festgelegt wurde und von ihm in der Folge auch einzuhalten war. Die Bf. hatte aufgrund der dem Arbeitsmediziner ausgefolgten Betriebszugangskarte dessen Anwesenheit elektronisch registriert und deshalb jederzeit eine Kontrollmöglichkeit betreffend die Einhaltung der ausbedungenen und arbeitnehmerschutzrechtlich vorgeschriebenen Mindesteinsatzzeit von 184 Stunden pro Jahr. Die durch die elektronische Zeiterfassung eröffnete (Kontroll-)Möglichkeit der genauen Feststellbarkeit der An- bzw. Abwesenheit

des Arbeitsmediziners ist - wie auch das Bundesverwaltungsgericht in dem genannten Erkenntnis festhält- als weiteres Merkmal der persönlichen Abhängigkeit zu qualifizieren.

Darüber hinaus ist auch festzuhalten, dass Herrn Dr. A B im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf. auch kein Unternehmerwagnis traf. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht nämlich nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. bspw. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095). Mit der Bezahlung des jährlich festgelegten Fixums für 184 Arbeitsstunden ist aber kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko verbunden. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird in der Beschwerde gar nicht behauptet.

Wie auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Erkenntnis vom 20.01.2015, W145 2004772-1/3E, festhielt, ergibt sich daher aus dem Gesamtbild der angeführten Umstände, dass die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit des Herrn Dr. A B in seiner Funktion als Arbeitsmediziner bei der Bf. gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwogen.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Bezüge des Arbeitsmediziners in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

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 Rechtsfrage, wie die Bezüge des im Betrieb der Bf. beschäftigten Arbeitsmediziners zu qualifizieren sind, im Sinne der oben zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2018

