

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerden vom 30.10.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 10.8.2009 betreffend die Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Sanatorium. Im Zuge einer die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden Prüfung der lohnabhängigen Abgaben wurde laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter anderem festgestellt, dass „Nachtdienstärzte“ bzw. „OP-Aushilfen“ für ihre Tätigkeiten Honorarnoten gelegt hätten und weder der Sozialversicherungs- noch der Lohnsteuerpflicht unterzogen worden seien. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde hiezu ausgeführt, dass aufgrund der Prüfung der wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten (Verträge, Niederschriften, usw.) festgestellt worden sei, dass sowohl die Dienstnehmermerkmale gemäß Sozialversicherungsrecht gemäß § 4 Abs. 2 ASVG (persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit, Arbeitszeit, Arbeitsort, Arbeitsmittel, usw.) als auch die Merkmale des Dienstnehmers gemäß § 47 Abs. 2 EStG gegeben seien. Es sei die Nachversicherung bzw. Nachversteuerung erfolgt. Die Differenzen seien abgesprochen worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ unter Hinweis auf den Bericht vom 10.8.2009 die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen nach Fristerstreckungsansuchen erhobenen Beschwerden wurde begründend ausgeführt, dass der echte Arbeitsvertrag sich nach herrschender Lehre und Rechtsprechung vom freien Dienstvertrag als auch vom Werkvertrag durch die persönliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber unterscheiden würde. Die Rechtsprechung habe in diesem Zusammenhang verschiedene Kriterien erarbeitet, deren Vorliegen und Bedeutung im konkreten Fall zu prüfen und in einem Gesamtbild dahin zu bewerten sei, ob die für das Vorliegen eines echten Arbeitsvertrages geforderte persönliche Abhängigkeit ausreichend begründet sei oder nicht. Die für das Vorliegen einer persönlichen Abhängigkeit sprechenden Merkmale seien vor allem Weisungsgebundenheit, die persönliche, auf Zeit abgestellte Arbeitspflicht des Arbeitnehmers, die Fremdbestimmtheit der Arbeit, deren wirtschaftlicher Erfolg dem Arbeitgeber zukommt, die funktionelle Einbindung der Dienstleistung in ein betriebliches Weisungsgefüge und die Beistellung der Betriebsmittel durch den Dienstgeber. Dabei sei unbestritten, dass nicht alle Bestimmungsmerkmale der persönlichen Abhängigkeit gemeinsam vorliegen müssten und in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen könnten. Entscheidend sei, ob bei einer Gesamtbetrachtung nach der Methodik des beweglichen Systems die Merkmale der persönlichen Abhängigkeit ihrem Gewicht und ihrer Bedeutung nach überwiegen würden.

Ob die Merkmale persönlicher Abhängigkeit einer Person vom Arbeitsempfänger gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen würden, hänge davon ab, ob nach dem Grund der konkret zu beurteilenden Beschäftigung die Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch die Beschäftigung weitgehend ausgeschaltet oder - wie bei anderen Formen der Beschäftigung (z.B. aufgrund eines Werkvertrages oder eines freien DV) – nur beschränkt sei (vgl. DRdA 2006, Heft 6, 431, Christoph Klein).

Unterscheidungskräftige Kriterien dieser Abgrenzung seien die Bindung des Beschäftigten an Ordnungsvorschriften über den Arbeitsort, die Arbeitszeit, das arbeitsbezogene Verhalten sowie die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse und die damit eng verbundene (grundsätzliche) persönliche Arbeitspflicht. Die wirtschaftliche Abhängigkeit iSd § 4 Abs. 2 ASVG finde Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen (Unternehmensstruktur) und Betriebsmittel (vgl. DRdA 2006, Heft 6, 431, Christoph Klein).

Im Gegensatz dazu stehe die selbständige Arbeit, die ohne persönliche Abhängigkeit weitgehend selbständig und frei von Beschränkungen des persönlichen Verhaltens ausgeübt werde. Charakteristisch sei die Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbst zu gestalten, also ohne Bindung an bestimmte Arbeitszeiten und an jene Weisungen, die für den echten Arbeitsvertrag prägend seien und die selbst gewählte Gestaltung auch jederzeit wieder zu ändern.

Arbeitszeit und Arbeitsort:

Die Nachtdienstärzte seien in ihrer Zeiteinteilung hinsichtlich der zu übernehmenden Nachtdienste völlig autonom und würden diese nur untereinander ohne aktives Mitwirken

der Beschwerdeführerin verteilt. Dem Sanatorium werde quartalsmäßig nur ein provisorischer Dienstplan zur Information übergeben. Ob die provisorisch zugeteilten Nachtdienste dann auch vom jeweils zugeteilten Nachtdienstarzt oder von einer durch den Nachtdienstarzt zu bestellenden Stellvertretung durchgeführt werden würden, liege ebenfalls nicht im Einflussbereich der Beschwerdeführerin.

Dass die Nachtdienstärzte die Dienstzeiten an sich im Einvernehmen mit der Krankenanstalt festgesetzt hätten, spreche grundsätzlich nicht gegen einen Werkvertrag, sondern hänge mit dem Organisationsablauf der Krankenanstalt und der Tätigkeit "Nachtdienst" per se zusammen. Die vereinbarte Anwesenheit für den Nachtdienst in den Betriebsräumlichkeiten spreche schon deshalb, weil sie nach der Art des übernommenen Auftrags erforderlich gewesen sei, nicht automatisch für die Eingliederung in den Betrieb und eine persönliche Abhängigkeit. Die naturgemäße Bindung an eine vorgeschriebene Arbeitszeit und den Arbeitsort könne daher für sich alleine nicht zu einer automatischen persönlichen Abhängigkeit führen (vgl. Urteil OGH vom 10.07.2008, 80bA55/07g).

Arbeitsbezogenes Verhalten:

In Krankenanstalten, in denen die Arbeitsleistung an oder für Patienten in einem auf gesetzlicher Grundlage höchst durchstrukturierten und vielfach qualitätsgesicherten organisatorischen Gefüges erbracht werde, sei die Eingliederung in das organisatorische Gefüge des beschäftigenden Betriebes notwendig. In einer Krankenanstalt hänge das Leben und die Gesundheit von zahlreichen betreuten Menschen von exakten – reibungslose Abläufe und einheitliche Qualität gewährleistenden - Spielregeln, von einer klaren, hierarchischen Vorgaben folgenden Kooperation der handelnden Personen sowie von einer optimalen Einbettung in die vorgegebenen materiellen und organisatorischen Strukturen ab.

Der Nachtdienstarzt habe seine Tätigkeit natürlich so auszuüben, dass der Krankenanstaltenbetrieb ohne Gefahr von Qualitätseinbußen aufrecht erhalten werde. Im Vordergrund stehe aber trotzdem die Ausübung dieser Tätigkeit im freiberuflichen Sinne in Eigenverantwortlichkeit der ärztlichen Leistung gegenüber den Patienten, die durch ein entsprechendes Maß an unternehmerischer Dispositionsmöglichkeit über Arbeitstechnik, Arbeitsorganisation und arbeitsbezogenem Verhalten gekennzeichnet sei.

Weisungs- und Kontrollbefugnisse:

Bei der Beurteilung der Weisungsunterworfenheit sei als entscheidendes Kriterium der Fremdbestimmung der Unterschied zwischen persönlichen und sachlichen Weisungen zu berücksichtigen. Sachliche Weisungen würden bei allen Vertragsbeziehungen vorkommen, wobei in vielen Fällen Verträge ohne Weisungen nicht vorstellbar seien. Unter persönlichen Weisungen hingegen verstehe man Weisungen, die die persönliche Gestaltung der Dienstleistung zum Gegenstand hätten und die, soweit sie berechtigt nach dem Vertragsinhalt erteilt werden würden, die eigene Gestaltungsfreiheit bei der Erbringung der Dienstleistung weitgehend ausschalten würden (vgl. ARD 5976/1/2009).

Es entspreche aber den ärztlichen Berufspflichten, die ärztliche Tätigkeit auch in der Krankenanstalt weisungsfrei und auf eigene Verantwortung auszuüben. Daher ergebe sich aus diesem Sachverhalt kein Hinweis auf persönliche Weisungen (vgl. Urteil OGH vom 10.07.2008, 80bA55/07g).

Persönliche Arbeitspflicht:

Betreffend die vereinbarte und nach obiger Beschreibung auch tatsächlich gelebte Berechtigung, sich in Ausübung seiner Tätigkeit von anderen, ebenso qualifizierten Personen vertreten zu lassen, sei darauf zu verweisen, dass die Berechtigung, die übernommene Arbeitspflicht generell durch Dritte verrichten zu lassen oder sich ohne weitere Verständigung des Vertragspartners zur Verrichtung der bedungenen Arbeitsleistung einer anderen, ebenso qualifizierten Person zu bedienen, die persönliche Abhängigkeit wegen der dadurch fehlenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Verpflichteten ausschließen würde.

Dass hier eine Begrenzung auf einen bestimmten Personenkreis hinsichtlich der Vertretungsbefugnis, wohl gemerkt in der praktischen Umsetzung, nicht aber aufgrund vertraglicher Vereinbarung, vorliegen würde, die der VwGH in strenger Auslegung nicht als die zur Untermauerung der Freiberuflichkeit erforderliche uneingeschränkte Vertretungsbefugnis gelten lassen würde, müsse aber wohl unter Beachtung der besonderen Umstände der ausgeführten Tätigkeit an oder für Patienten in einer durch gesetzliche Grundlagen höchst durchstrukturierten und qualitativ gesicherten Art und Weise gesehen werden.

In einer Krankenanstalt hänge das Leben und die Gesundheit von zahlreichen betreuten Menschen von der fachlichen Qualität und dem persönlichen Einsatz der handelnden Personen, insbesondere der Ärzte, und von exakten - reibungslose Abläufe und einheitliche Qualität gewährleistenden - Spielregeln ab. Hier sei es nur mehr als verständlich, dass für die Stellvertretung nur Personen in Frage kommen würden, die der auftraggebenden Krankenanstalt und dem sich vertreten lassenden Nachtdienstarzt als fachlich kompetent und dem organisatorischen Gefüge der Krankenanstalt förderlich erscheinen bzw. sich förderlich erwiesen hätten.

Nutzung der Unternehmensstruktur und der Betriebsmittel:

An Betriebsmitteln stelle der Nachtdienstarzt, wenn überhaupt, nur seine eigene Arbeitskleidung zur Verfügung, alle anderen Betriebsmitteln und die gesamte unternehmerische Infrastruktur würden von der beschäftigenden Einrichtung gestellt werden. Die Tatsache, dass dem Nachtdienstarzt Betriebsmittel für die ärztliche Tätigkeit sowie Pflegepersonal, das der Krankenanstalt dienstrechtlich unterstellt sei, kostenlos zur Verfügung gestellt worden seien, würde einen echten Dienstvertrag nicht zu indizieren vermögen. Denn es sei die gesetzliche Verpflichtung der Krankenanstalten, für die erforderliche medizinische Versorgung der Patienten zu sorgen und die notwendigen Einrichtungen bereit zu stellen. Der Nutzung der vorhandenen Mittel könne daher keine wesentliche Indizwirkung für die Frage der Abgrenzung des Werkvertrages zum echten Arbeitsvertrag zukommen. Dass die vorhandene Ausstattung für alle in der Krankenanstalt

tätigen Ärzte – freiberufliche Belegärzte als auch im einem echten Dienstverhältnis stehende Ärzte - zur Verfügung stehen würde, ergebe sich geradezu zwangsläufig (vgl. Urteil OGH vom 10.07.2008, 80bA55/07g).

Aus den mit den Nachtdienstärzten geschlossenen Verträgen ergebe sich, dass die Nachtdienstärzte den Zeitpunkt ihrer Arbeitsleistung unabhängig von der Krankenanstaltsleitung festlegen hätten können, mittels Pauschal- bzw. Stundenhonorar nach der tatsächlich erbrachten Leistung entlohnt worden seien und sich bei Verhinderung im eigenen Namen vertreten lassen hätten können. Die Nachtdienstärzte hätten auch ausdrücklich zur Kenntnis genommen, aus ihrer Tätigkeit keine über den Vertragstext hinausreichenden Ansprüche stellen zu können. Es liege keine Abweichung der gelebten Vertragsbeziehung vom schriftlich Vereinbarten vor. Insgesamt würden daher keine wesentlichen Anhaltspunkte für das Bestehen persönlicher Abhängigkeit in dem für ein echtes Dienstverhältnis erforderlichen Ausmaß vorliegen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen vor. Im Vorlagebericht wurde zur Beschwerdeschrift keine Stellungnahme abgegeben.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Im Beschwerdeakt befindet sich eine Niederschrift mit einer Ärztin, die derartige Nachdienste gleistet hat. Darin wird festgehalten, dass sie seit Februar 2009 im Sanatorium „Nachtdienste auf Honorarbasis“ machen würde. Der Nachtdienst beginne um 15:30 Uhr und ende um 07:00 Uhr. Sie gehe ins Dienstzimmer, wo sie sich mit den Kollegen treffen und besprechen würde, um über die Patienten Bescheid zu wissen, usw. Die Arbeitskleidung werde vom Sanatorium zur Verfügung gestellt und auch dort gewaschen. Es werde übergangslos vom Hausarzt auf den Nachtdienstarzt übergeben. Im Prinzip gebe es keinen Unterschied im Arbeitsbereich des „Hausarztes“ und des „Nachtdienstarztes“ von der Stationsarbeit. Der einzige Unterschied sei jener, dass der „Hausarzt“ tagsüber auch im OP tätig sei, da diese zu zweit seien und in der Nacht nur ein Arzt anwesend sei. Die in der Nacht anwesenden Schwestern und Pflegehelfer seien Angestellte des Sanatoriums. In der Nacht sei sie ganz alleine. Wenn ein Problem mit einem Patienten auftreten würde, müsse sie mit dem behandelnden „Belegarzt“ Rücksprache halten. Kleine Entscheidungen, wie Schmerztherapie, könne sie selber treffen, bei größeren halte sie vorerst telefonisch mit dem zuständigen Arzt Rücksprache, welcher ihr dann entsprechende Anweisungen geben würde.

Die Dienstenteilung erfolge so, dass sich alle Nachtdienstärzte alle drei Monate am Abend treffen würden und sich die Nachtdienste für die nächsten drei Monate auf einem Kalender einteilen würden, welcher in der Aufnahme abgegeben werde und daraufhin eine Liste erstellt und ausgehängt werde. Sollte sie einmal verhindert sein, müsse sie sich um einen Ersatz kümmern, welcher natürlich nur aus diesem „Pool“ stammen dürfe. Sie hätten im Dienstzimmer eine Liste, wo eingetragen werde, an welchen Tagen sie gearbeitet hätten, vom 21. bis zum 20. des Folgemonats. Diese Liste werde bei einer Bediensteten

der Beschwerdeführerin abgegeben, welche die Honorarnote erstellen würde. Die Abrechnung erfolge anhand eines Fixbetrages pro Nacht sowie eines Fixbetrages für jede Zwischendienststunde (15:30 bis 20:00 Uhr).

Weiters befindet sich im Beschwerdeakt ein mit einer anderen Ärztin abgeschlossener "Freier Dienstvertrag. Die Angaben der Ärztin laut Niederschrift stimmen mit dem Inhalt dieses Dienstvertrages überein. Unter anderem wurde darin ausgeführt, dass das Vertragsverhältnis ein freies Dienstverhältnis darstellen würde. Der Arzt sei Dr. med. mit jus practicandi und hauptberuflich an einer anderen Krankenanstalt angestellt. Nebenberuflich verpflichtete er sich, Nachtdienste als Hausarzt bei der Beschwerdeführerin durchzuführen. Der Arzt verpflichtete sich, im Bedarfsfall mindestens sechs Nachtdienste pro Kalendermonat zu leisten, davon zumindest einen Nachtdienst an einem Wochenende oder an einem Feiertag. Anzahl und Zeitpunkt lege der Arzt gemeinsam mit den übrigen Nachtdienstärzten fest. Der Arzt könne sich von anderen Ärzten, vorzugsweise solchen, die bereits in einem Vertragsverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen würden, jederzeit vertreten zulassen. Die Beschwerdeführerin sei berechtigt, einzelne namentlich genannte Ärzte als Ersatz nicht zu akzeptieren. Der Nachtdienst beginne jeweils um 20:00 Uhr und ende um 07:00 Uhr des Folgetages. Eine Änderung der Dienstbeginn- und Dienstendezeiten durch die Beschwerdeführerin aus betrieblichen Gründen bleibe vorbehalten. Der Arzt übe seine Tätigkeit weisungsfrei und auf eigene Verantwortung aus. Soweit medizinisch zu verantworten, sei den Wünschen der Belegärzte zu entsprechen. Das medizinische und nichtmedizinische Personal sei bei seiner Tätigkeit zu überwachen. Als Vergütung werde pro Nachtdienst ein Betrag von 170 Euro vereinbart. Alle vor 20:00 Uhr bzw. nach 07:00 Uhr geleisteten Stunden würden als sog. Zwischendienststunden mit einem Betrag von 17 Euro, an Sonn- und Feiertagen mit 34 Euro pro Stunde vergütet. Die Vergütungen würden am Monatsende im Nachhinein auf das vom Arzt bekannt gegebene Konto überwiesen. Der Arzt erhalte sonst keinerlei Vergütungen oder Spesenersätze. Sämtliche Kosten, die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit entstehen würden, hätte der Arzt aus eigenem zu tragen. Unter dem Punkt „Versicherungspflicht“ wird ausgeführt, dass die vereinbarte Tätigkeit nicht in persönlicher Abhängigkeit, sondern frei von persönlichen arbeitsbezogenen Verhalten betreffenden Weisungen verrichtet werden würde. Das Arbeitsverhältnis unterliege nicht dem Angestelltengesetz. Nach Beendigung habe der Arzt keinen Anspruch auf Urlaubs- oder Kündigungsentschädigung. Der Arzt sei angestellter Arzt und unterliege der Pflichtversicherung. Eine Versicherungspflicht gemäß ASVG bestehe im Sanatorium nicht. Sollte das Vertragsverhältnis der Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG unterliegen, verpflichtete sich der Arzt, die nunmehr fälligen Sozialversicherungsbeiträge zu refundieren. Neben der Verschwiegenheitspflicht über das Sanatorium, die Patienten, das Personal oder Belegärzte wurde eine zweimonatige Kündigungsfrist zum Monatsletzten vereinbart.

Mit den betroffenen Nachtdienstärzten wurden „freie Dienstverträge“ abgeschlossen, womit zum Ausdruck kommt, dass es sich bei den Beschäftigungsverhältnissen um „freie Dienstverhältnisse“ nach § 4 Abs. 4 ASVG handeln sollte. Der Begriff des

"freien Dienstnehmers" ist dem Steuerrecht allerdings fremd. Das hier anzuwendende Einkommensteuergesetz kennt ein freies Dienstverhältnis im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG nicht, sondern nur ein "Dienstverhältnis" (vgl. § 47 Abs. 2 EStG 1988), dem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 EStG entspringen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) ankommt. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063). Die Bezeichnung der gegenständlichen vertraglichen Vereinbarungen als "freier Dienstvertrag" hat somit auf die Beurteilung des Beschäftigungsverhältnisses keine Bedeutung.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erfolgt auf Grund von § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Diese beiden Merkmale lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VwGH 19.11.1979, 3508/78). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen.

Die 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, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Bei den gegenständlich betroffenen Nachtdienstärzten ist bezüglich der Weisungsunterworfenheit die Qualifikation eines Dienstnehmers bzw. der von ihm ausgeübten Tätigkeit in besonderem Maße zu berücksichtigen, da mit steigender Qualifikation in der Regel die fachliche bzw. sachliche Entscheidungsbefugnis des Dienstnehmers erweitert wird (vgl. VwGH 11.6.2014, 2012/08/0157).

Wenn die Beschwerdeführerin also vorbringt, dass es den ärztlichen Berufspflichten entspreche, die ärztliche Tätigkeit auch in der Krankenanstalt weisungsfrei und auf eigene Verantwortung auszuüben, so kann sich das bei den gegenständlichen Nachtdienstärzten nur auf die sachliche, rein ärztliche Tätigkeit betreffende Weisungsebene beziehen, da der persönliche Weisungsbereich eindeutig dadurch erkennbar ist, dass, so wie die Beschwerdeführerin ausführt, in einer Krankenanstalt das Leben und die Gesundheit von zahlreichen betreuten Menschen von exakten – reibungslose Abläufe und einheitliche Qualität gewährleistenden - Spielregeln, von einer klaren, hierarchischen Vorgaben folgenden Kooperation der handelnden Personen sowie von einer optimalen Einbettung in die vorgegebenen materiellen und organisatorischen Strukturen abhängt. Dies kann nur so verstanden werden, dass sich die Nachtdienstärzte, so wie auch alle anderen nichtselbständig tätigen Ärzte der Beschwerdeführerin, diesen Vorgaben unterzuordnen haben, was einer nicht unwesentlichen persönlichen Unterordnung in die Unternehmensstruktur der Beschwerdeführerin darstellt. Für eine, wie es die Beschwerdeführerin ausdrückt, „Tätigkeit im freiberuflichen Sinne in Eigenverantwortung“ verbleibt daher nur im fachlichen ärztlichen Bereich Raum. Aber auch hier ist der Handlungsspielraum nach den oben wiedergegebenen Angaben einer Nachtdienstärztin, wonach für eine anzuwendende Therapie grundsätzlich der Belegarzt zu kontaktieren ist, stark eingeschränkt.

Die betroffenen Ärzte haben es keineswegs in der Hand, darüber zu entscheiden, in welchem Ausmaß sie der von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Tätigkeit nachgehen. Die Nachtdienstärzte konnten somit beispielsweise nicht darüber entscheiden, wie viele Patienten sie in ihrem Dienst behandeln wollten, sondern im Hinblick auf die Zurverfügungstellung ihrer Arbeitskraft für eine bestimmte Zeit hatten sie darauf keinen Einfluss. Es zeigt sich also, dass die Nachtdienstärzte über den gesamten Bereich ihrer Tätigkeit persönlichen Weisungen ausgesetzt waren. Die von der Beschwerdeführerin

ins Treffen geführte ärztliche Berufspflicht kann sich daher nur auf die fachliche, aber für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht entscheidende, Weisungsfreiheit beziehen. Im Übrigen wird die Möglichkeit der Ausübung ärztlicher Tätigkeit im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit in Krankenanstalten auch unter Berücksichtigung der ärztlichen Berufspflichten nicht angezweifelt (vgl. VwGH 18.8.2015, 2013/08/0121).

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, zeigt sich unter anderem 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. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 15. 9. 1999, 97/13/0164).

Die Beschwerdeführerin geht selbst davon aus, dass in Krankenanstalten, in denen die Arbeitsleistung an oder für Patienten in einem auf gesetzlicher Grundlage höchst durchstrukturierten und vielfach qualitätsgesicherten organisatorischen Gefüge erbracht wird, die Eingliederung in das organisatorische Gefüge des beschäftigenden Betriebes notwendig ist. Hinzu kommt, dass die betroffenen Ärzte die Dienstzeiten im Einvernehmen mit der Krankenanstalt festgesetzt haben, somit zu bestimmten Zeiten für eine von vorne herein bestimmte Dauer an einem ganz konkreten Ort die von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Tätigkeiten durchzuführen hatten.

Wenngleich die Nachtdienstärzte in ihrer Zeiteinteilung hinsichtlich der zu übernehmenden Nachtdienste völlig autonom waren und untereinander ohne aktives Mitwirken der Beschwerdeführerin verteilt wurden, spricht dies nicht gegen eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bzw. ein persönliches Weisungsrecht der Beschwerdeführerin. Aufgrund der Übergabe eines quartalsmäßig provisorischen Dienstplans zur Information an die Beschwerdeführerin ist gewährleistet, dass die gesetzlich vorgeschriebenen Erfordernisse im Hinblick auf die Betreuung von Patienten in der Nacht eingehalten werden. Ebenso übt die Beschwerdeführerin gegenüber den Nachtdienstärzten dadurch eine Art persönliche Kontrollfunktion im Sinne einer persönlichen Weisung aus.

Auch schuldeten die Nachtdienstärzte für eine von vorneherein festgelegte Zeit ihre Anwesenheit in den Betriebseinrichtungen der Beschwerdeführerin und waren dadurch, dass ihnen Dienstbeginn und Dienstende vorgegeben waren, in die von der Beschwerdeführerin bestimmte Ablauforganisation am Ort der Arbeitserbringung eingegliedert. Sie hatten damit nicht die Möglichkeit, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbständig zu regeln bzw. abzuändern (vgl. VwGH 17.10.2012, 2009/08/0188).

Den Nachtdienstärzten wurden alle Betriebsmittel und die gesamte unternehmerische Infrastruktur ebenso wie auch dem der Beschwerdeführerin dienstrechtlich unterstellten Pflege- und Hilfspersonal von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Auch wenn es die gesetzliche Verpflichtung der Beschwerdeführerin als Krankenanstalt ist, für die erforderliche Versorgung der Patienten zu sorgen und die notwendigen Einrichtungen

bereit zu stellen, ändert das nichts daran, dass dieser Umstand ein schwerwiegendes Indiz für die Eingliederung der betroffenen Nachdienstärzte in die betriebliche Struktur der Beschwerdeführerin darstellt. Nachdem die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Beschwerdeführerin spricht (vgl. VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200) ist von der Eingliederung der betroffenen Nachdienstärzte auszugehen.

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang anspricht, dass die vorhandene Ausstattung auch den freiberuflichen Belegärzten zur Verfügung stehen würde, ist darauf hinzuweisen, dass diese Ärzte nicht von der Beschwerdeführerin beauftragt werden, in irgendeiner Weise für sie tätig zu sein. Auch haben es die Belegärzte in der Hand, wann, wo und mit welchen Patienten sie die Dienste der Beschwerdeführerin, für die die Patienten bzw. deren Versicherungen ein Nutzungsentgelt zu entrichten haben, in Anspruch nehmen. Es kann daher bei den Belegärzten in der Regel weder von der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus noch von einer persönlichen oder auch sachlichen Weisungsunterworfenheit gegenüber der Beschwerdeführerin gesprochen werden.

Die Beschwerdeführerin sieht in der gelebten Berechtigung der Nachdienstärzte, sich in Ausübung der Tätigkeit von anderen ebenso qualifizierten Personen vertreten zu lassen, den Ausschluss der persönlichen Abhängigkeit wegen der dadurch fehlenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Verpflichteten. Dem ist entgegenzuhalten, dass von einem uneingeschränkten generellen Vertretungsrecht im Sinne einer selbständigen Tätigkeit in diesem Zusammenhang nicht gesprochen werden kann, da wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, nur Personen in Frage kommen, die der auftraggebenden Krankenanstalt und dem sich vertreten lassenden Nachdienstarzt als fachlich kompetent und dem organisatorischen Gefüge der Krankenanstalt förderlich erscheinen bzw. sich förderlich erwiesen haben. Dies zeugt davon, dass eine Vertretung eines bereits eingeteilten Nachdienstarztes nur mit Einverständnis bzw. Rücksprache der Beschwerdeführerin möglich ist und der sich vertreten lassende Nachdienstarzt auf die Erfordernisse der Beschwerdeführerin als Krankenanstalt und nicht auf seine eigenen Bedürfnisse Rücksicht zu nehmen hat. Damit ist es dem Nachdienstarzt nicht möglich jederzeit nach Gutdünken beliebige Teile seiner Verpflichtung auf Dritte (Hilfskräfte, Subunternehmer) zu überbinden, sondern hat grundsätzlich die von ihm versprochene Leistung höchstpersönlich zu erbringen. Die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen stellt kein generelles Vertretungsrecht dar (vgl. VwGH 31.7.2014, 2012/08/0253).

Damit schuldeten die Nachdienstärzte aber - für eine nichtselbständige Tätigkeit typisch – ihre Arbeitskraft. Die für eine selbständige Tätigkeit typische Herstellung eines Werkes ist bei der Tätigkeit der Nachdienstärzte in keiner Weise zu erkennen.

Zum Unternehmerrisiko macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Nachdienstärzte mittels Pauschal- bzw. Stundenhonorar nach der tatsächlich erbrachten Leistung entlohnt worden seien. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht

jedoch darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet aber kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200). Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wurde nicht vorgebracht, sondern darauf hingewiesen, dass der Nachtdienstarzt an Betriebsmitteln, wenn überhaupt, nur seine eigene Arbeitskleidung zur Verfügung stellt, alle anderen Betriebsmittel und die gesamte unternehmerische Infrastruktur von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden seien.

In dem in der Beschwerdeschrift zitierten Erkenntnis des OGH vom 10.7.2008, 8ObA55/07g, wird bezüglich des von der Beschwerdeführerin mit den Nachtdienstärzten abgeschlossenen "Freien Dienstverträgen" ausgeführt, dass im Gegensatz zum echten Arbeitsvertrag der „freie Arbeitsvertrag“, der zur Arbeit ohne persönliche Abhängigkeit weitgehend selbständig und frei von Beschränkungen des persönlichen Verhaltens verpflichtet (Marhold/Friedrich, Österreichisches Arbeitsrecht [2006] 36 f), stehen würde. Für den freien Dienstvertrag ist die Möglichkeit charakteristisch, den Ablauf der Arbeit selbst zu gestalten, also ohne Bindung an bestimmte Arbeitszeiten und an jene Weisungen, die für den Arbeitsvertrag prägend sind, und die selbst gewählte Gestaltung auch jederzeit wieder zu ändern (8 ObA 240/95 = DRdA 1996/24, 303 [Mazal]: Rebhahn aaO Rz 128 mwN; SZ 70/52). Dies trifft nach den vorangegangenen Ausführungen in keiner Weise auf die betroffenen Nachtdienstärzte zu. Im Übrigen beurteilte der OGH das darin betroffenen Beschäftigungsverhältnis nicht aus einkommensteuer- sondern aus arbeitsrechtlicher Sicht.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Umstände, die für eine Unselbständigkeit der Tätigkeit der betreffenden Nachtdienstärzte sprechen, weitaus überwiegen, sodass die angefochtenen Bescheide im Ergebnis der anzuwendenden Rechtslage entsprechen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu den laut Beschwerdeschrift angefochtenen Bescheiden über die Verschreibung von Säumniszuschlägen ist aus den vorgelegten Akten bzw. auch aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ersehen, wonach die gesetzlichen Voraussetzungen der Verhängung von ersten Säumniszuschlägen nach der zwingenden Bestimmung des § 217 BAO im Ausmaß von 2% der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebeträge (hier Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag) nicht erfüllt wären und die Festsetzung der Säumniszuschläge nicht zu Recht erfolgt wäre. Es verbleibt darauf hinzuweisen, dass gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge ohnehin unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat. Es waren daher auch die Beschwerden betreffend die Verschreibung der Säumniszuschläge abzuweisen.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und von der Rechtsprechung nicht abgewichen wurde, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 13. Juli 2018