

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner, in der Beschwerdesache der Adr, vertreten durch Englähringer & Fleisch Steuerberater OEG , Bahnhofstraße 21, 6830 Rankweil, betreffend die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 10.04.2013 hinsichtlich Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Bei der Beschwerdeführerin, deren Betriebsgegenstand die Durchführung von Hämodialysebehandlungen und anderen extrakorporalen Blutreinigungsverfahren ist, fand eine Betriebsprüfung statt, die zu nachstehenden Feststellungen führte:

"Sachverhaltsdarstellung"

Die Tätigkeit der visitierenden Ärzte in der Dialysestation A GmbH wurde als Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG in Verbindung mit § 47 EStG bewertet und nachverrechnet. Da lt. Erhebungen und Ausführungen der einvernommenen Ärzte eine Integration in den Organismus der Gesellschaft vorliegt, kein Unternehmerwagnis besteht und keine völlige Weisungsfreiheit besteht, ist von einem Dienstverhältnis auszugehen. In die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde auch dem Arbeitnehmer zugeflossenes amtliches Kilometergeld.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/01 03). 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 (§ 47 Abs. 2 EStG). Bei der Beurteilung der Weisungsgebundenheit ist zu berücksichtigen, dass ein Dienstverhältnis auch dann vorliegen kann, wenn der Arbeitgeber, wie im vorliegenden Fall von den visitierenden Ärzten auch vorgebracht, praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift. Er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu koordinieren.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus einer Gesellschaft nach der Judikatur des VwGH wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. Erkenntnis des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, ARD 5553/12/2004). Weiters ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Dies kann eindeutig durch die Tätigkeiten der Ärzte auf Dauer (Verträge sind zumindest für ein Jahr befristet, teilweise aber auch unbefristet) als erfüllt betrachtet werden. Regelmäßige monatliche Besprechungen der visitierenden Ärzte mit den angestellten Ärzten und dem Pflegepersonals unterstreichen die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Die Tätigkeit ist nach außen dadurch erkennbar, dass die visitierenden Ärzte gegenüber den Patienten als für die Dialysestation tätige Fachärzte auftreten.

Aus Sicht der Patienten verkörpern diese eindeutig einen Teil des Stationspersonals. Auf der Homepage wirbt man mit Fotos als unser Äztteteam, weiters jede Schicht der Dialyse wird einmal pro Woche von unseren Nephrologen visitiert. Diese Visitierungen werden in gleicher Art und Weise auch vom ärztlichen Leiter Dr. CD durchgeführt, welcher in einem

Dienstverhältnis zur Dialysestation A steht (auch Dr. C steht neben Dr. EF und Dr. GH auf dem Visitenplan). Dass kein Unterschied zwischen Dr. C und den selbständigen Ärzten, mit Ausnahme der Bezahlung Gehalt oder Honorar gemacht wird, ist eindeutiges Indiz auf ein Dienstverhältnis.

Die Tätigkeit der visitierenden Ärzte ist in der Betriebsbewilligung so vorgesehen. Ohne die Sicherstellung eines ärztlichen Dienstes, könnte die Station keine Bewilligung erlangen, somit kann von einem notwendigerweisen Teil des rechtlichen Organismus gesprochen werden. Die Tätigkeit muss im Interesse der Dialysestation ausgeübt werden. Eine persönliche Arbeitspflicht kann auch als gegeben erachtet werden, da eine generelle Vertretungsbefugnis nicht vorliegt, es gibt nur eine Vertretung im Team. Andersweitige Vertretungen können nur von der Geschäftsleitung organisiert werden, da Befähigungs nachweise etc. überprüft werden müssten. Auch ist kein Unternehmerwagnis der Ärzte gegeben, da keine Betriebsmittel und auch keine Kostenrechnungen erforderlich sind. Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, dem Fleiß, der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.05.2000, 97/14/01671).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit eindeutig überwiegen. Demzufolge wurde die Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 2 ASVG in Verbindung mit § 47 EStG festgestellt."

Die Bescheide betreffend die Dienstgeberbeträge und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2011 wurden in der Folge entsprechend den Feststellungen der BP geändert.

In den dagegen eingebrachten **Beschwerden** führte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter aus: Die Beschwerden seien gegen die Einbeziehung der Honorare der ärztlichen Leiter Prim. Dr. FE und Dr. HG als Bezüge aus einem Dienstverhältnis und damit als beitragspflichtig, gerichtet. Aus dem BP-Bericht, auf den als Begründung verwiesen worden sei, gehe nicht weiter hervor, warum eine Weisungsgebundenheit vorliege.

Beide Ärzte stünden neben ihrer Tätigkeit für die Dialyse A GmbH in Volldienstzeitverhältnissen zur XY. Dr. E habe ab 2008 Bezüge aus 2 Pensionen lukriert. Es bestehe somit keinerlei wirtschaftliche Abhängigkeit von der GmbH. Beide Ärzte konnten sich die Termine für ihre Visiten im Betrieb der Beschwerdeführerin selbst aussuchen. Für Dr. E bestand aufgrund der technischen Gegebenheiten sogar die Möglichkeit, Visiten über einen online-Zugang von zu Hause aus durchzuführen. Seiner Aussage nach, "musste er eigentlich nur tätig werden, wenn sich aus den medizinischen Daten ein Handlungsbedarf ergab".

Dr. G habe bemerkt, die Beschwerdeführerin hätte im Konfliktfall eigentlich nur die Möglichkeit, den Vertrag mit ihm nicht zu verlängern bzw. ihn aufzulösen. Andere mögliche Disziplinarmaßnahmen sehe er nicht.

Eine Weisungsgebundenheit liege somit nicht vor. Auch von einer Integration in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin könne nicht gesprochen werden. Keinem der ärztlichen Leiter stehe vor Ort ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Die Tätigkeit könne von zu Hause bzw. von jedem beliebigen Ort mit online-Zugang aus ausgeübt werden. Auch die zeitliche Lagerung sowie die Dauer der Tätigkeit lägen im Ermessen der ärztlichen Leiter.

Es treffe zu, dass für die Erlangung einer Betriebsbewilligung die Namhaftmachung eines ärztlichen Leiters Voraussetzung sei. Daraus sei aber keine "persönliche Arbeitspflicht" abzuleiten. Vielmehr sei auch eine Vertretung zu regeln. Aus dem Vertrag von Dr. E gehe explizit hervor, dass damit kein Dienstverhältnis begründet werde.

Die Funktion des ärztlichen Leiters stehe in keinem Zusammenhang mit dem rechtlichen Organismus der Beschwerdeführerin, der im GmbH-Vertrag bzw. dem GmbHG begründet liege. Einen Einfluss auf den wirtschaftlichen Organismus schließe das Spitalsgesetz selbst aus. Es bestehet etwa keine disziplinäre Weisungsbefugnis gegenüber dem angestellten Personal, was sich auch aus den mit Dr. E und Dr. G aufgenommenen Protokollen herauslesen lasse. Der ärztliche Leiter habe darüber hinaus beim Erwerb von Geräten und bei der Einstellung von Personal nur ein Anhörungsrecht.

Soweit der Prüfer festgestellt habe, dass die Fachärzte aus Sicht der Patienten eindeutig einen Teil des Stationspersonals verkörperten, sei dies eine Mutmaßung. Dr. G habe betont, im Gegensatz zu den angestellten Ärzten kein Namensschild tragen zu müssen. Er habe auch keine freie Zugangsmöglichkeit zur Station. Soweit der Prüfer auf das fehlende Unternehmerwagnis hingewiesen habe, sei dies nicht nachvollziehbar.

In der Folge erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** seitens des Finanzamtes. Nach allgemeinen Ausführungen zum Arbeitsablauf im Betrieb der Beschwerdeführerin und Anführung der maßgeblichen, gesetzlichen Bestimmungen wurde erläutert:

Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses komme es nicht auf die Bezeichnung, etwa "Dienstvertrag" oder wie im Streitfall "Betreuungsvertrag" an. Entscheidend seien vielmehr die tatsächlich verwirklichten Umstände.

Ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege dann vor, wenn die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vorlägen. Nur wenn diese beiden Kriterien keine eindeutige Abgrenzung zuließen, kämen andere Abgrenzungskriterien, wie etwa fehlendes Unternehmerrisiko oder regelmäßige Lohnzahlungen, zum Zug.

Der Begriff der "Eingliederung" in den geschäftlichen Organismus des Betriebes sei funktional zu verstehen, weshalb Elementen, wie einer freien Zeiteinteilung oder der

fehlenden Verpflichtung, die Tätigkeit in Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu verbringen, keine primäre Bedeutung zukomme. Entscheidend sei der Umstand, dass der Arbeitgeber zur Ausführung seiner angebotenen Leistungen über ein Mindestmaß an Personal verfügen müsse. Für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus spreche im Streitfall weiters, dass in der vom Amt der Vorarlberger Landesregierung ausgestellten Betriebsbewilligung ausdrücklich die Eignung des Dr. FE zur Leitung des ärztlichen Dienstes festgehalten sei.

Zudem ergebe sich eine Eingliederung insofern, als die visitierenden Fachärzte Laborwerte zu überprüfen und zu begutachten hätten sowie entsprechende Anweisungen an die behandelnden Dialyseärzte und das Pflegepersonal zu geben hätten.

Auch die Charakterisierung der in Streit stehenden Beschäftigungsverhältnisse als Dauerschuldverhältnisse - im Gegensatz zu Zielschuldverhältnissen, denen ein konkreter Auftrag zugrundeliege - sprächen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Was die Weisungsgebundenheit betreffe, sei dieses Erfordernis bei höher qualifizierten Leistungen, wie denen eines Arztes, weniger ausgeprägt. Dennoch habe der UFS in einem zitierten Erkenntnis ausgesprochen, dass nicht einmal die ausdrückliche Weisungsgebundenheit eines Arztes der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegenstehe.

Das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit könne auch konkludent zum Ausdruck kommen, wenn die erwarteten Arbeitsleistungen feststünden und die sich betätigenden Personen sich dazu bereit erklärten, diese Arbeitsleistungen in der geforderten Art und Weise durchzuführen. Diese Umstände lägen im Streitfall vor.

Es bestehe auch kein der persönlichen Arbeitspflicht entgegenstehendes Vertretungsrecht, vielmehr hätten sich nur die drei Nephrologen Dr. C, Dr. G und Dr. E gegenseitig vertreten können.

In den Betreuungsverträgen seien fixe Bezüge pro Kalenderjahr vereinbart. Außerdem würden Aufwendungen, wie etwa Fahrtkosten, abgegolten. Einer der in Streit stehenden Ärzte erhielt sogar einen Dienstwagen, den er eingeschränkt privat nutzen durfte. Ein Unternehmerrisiko sei unter diesen Umständen zu verneinen. Es lägen Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

In der Folge langte ein Antrag der Beschwerdeführerin auf **Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht** einschließlich mündlicher Senatsverhandlung ein.

Darin wurde vorab festgestellt, dass die Honorare des Dr. FE ab spätestens November 2008 wohl keinesfalls zur Leistung von DB und DZ auf Grundlage eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern allenfalls basierend auf Bezügen gemäß § 22 Abs. 2 EStG führen könnten, da er ab diesem Zeitpunkt Gesellschafter der Dialysestation A GmbH mit einem Anteil von xy% gewesen sei.

Was die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus betreffe, seien die beiden Ärzte weder Teil des rechtlichen noch des wirtschaftlichen Organismus der Dialysestation

noch müsse ihre Tätigkeit in deren Interesse ausgeübt werden. Vielmehr müsse ein ärztlicher Leiter Maßnahmen aus medizinischer Sicht setzen, auch wenn diese nicht im wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft lägen.

Das rechtliche Gefüge der Gesellschaft werde gemäß § 15 GmbHG durch Aufsichtsrat und Generalversammlung repräsentiert. Beide Ärzte gehörten keinem dieser Organe an.

Zum Thema Weisungsgebundenheit führte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter aus, eine solche sei durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führe zu einer Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit mit Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften (Arbeitszeit), betrieblicher Kontrolle der Arbeit und disziplinärer Verantwortlichkeit.

Die in der Beschwerdevorentscheidung getroffene Aussage, dass bei höher qualifizierten Tätigkeiten die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund trete und daher im Falle eines Arztes nicht von Relevanz sei, ließ die Beschwerdeführerin nicht gelten. Der VwGH meinte vielmehr, dass die gemäß Ärztegesetz grundsätzlich eigenverantwortlich durchzuführende Tätigkeit nicht notwendigerweise von vornherein einem Dienstverhältnis entgegenstehe.

Unter Beachtung des Gesamtbildes der Tätigkeit lägen jedenfalls keine Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Im Laufe des Ermittlungsverfahrens zog die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 des EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 des EStG 1988.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) 1998.

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.

Strittig ist: Standen die Ärzte Prim. Dr. FE als ärztlicher Leiter und OA Dr. HG als 2. stellvertretender ärztlicher Leiter im Streitzeitraum in einem Dienstverhältnis zur

Dialysestation A GmbH und lösten damit deren Verpflichtung als Dienstgeberin zur Entrichtung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag aus?

Vorausgeschickt wird: Das Bundesverwaltungsgericht hat in den drei Erkenntnissen 30.7.2015, I404 2004255-1/11E, 31.7.2015, I404 2004255-2/9E und 3.8.2015, I404 2004255-3/12E im Hinblick auf drei Ärzte, die als ärztliche Leiter bzw. stellvertretender ärztlicher Leiter in einer Vorarlberger Dialysestation GmbH tätig waren, festgestellt, dass die betreffenden Ärzte nicht der Versicherungspflicht gemäß § 4 ASVG und § 1 Abs. 1 lit. a AIVG unterliegen.

Die erkennende Richterin vertrat in den oben zitierten Erkenntnissen zudem die Auffassung, dass auch eine Lohnsteuerpflicht zu verneinen sei.

Ein Vertreter des Finanzamtes A, dem die genannten Erkenntnisse mit der Einladung zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurden, blieb bei der bisherigen behördlichen Verantwortung und legte den Ausführungen des BVwG kein Gewicht bei. Vielmehr sei in ihnen "eine blockierende und nicht weiter nachvollziehbare Wertung" zu erblicken. Er verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.6.2016, 2013/15/0281.

Der VwGH hebt mit dem zitierten Erkenntnis einen Bescheid des UFS betreffend Einkommensteuer für mehrere Jahre wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Die belangte Behörde habe nämlich nicht alle in Betracht kommenden Umstände vollständig berücksichtigt, indem sie hinsichtlich der Mitbeteiligten, einer Fitnessstrainerin, keine Feststellungen zur persönlichen Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Fitnessstudios getroffen habe. Erst wenn entsprechende Feststellungen weiterhin keine Klarheit brächten, könnte weiteren Abgrenzungskriterien, wie Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder Vertretungsbefugnis, Bedeutung zukommen.

Nach Rechtsinterpretation der Richterin des Bundesfinanzgerichtes spricht das zitierte Erkenntnis des VwGH nun weder aus, dass die Fitnessstrainerin selbständig, noch, dass sie unselbständig tätig war, vielmehr bloß, dass eine entsprechende Feststellung aufgrund mangelhafter Ermittlungen der belangten Behörde nicht möglich war (daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides).

Im Streitfall sind, wie im Weiteren dargelegt wird, hinreichende Feststellungen betreffend Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Dialysestation betreffend die visitierenden Ärzte getroffen worden.

Kirchmayr/Denk führen in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ , § 47, Tz 14 aus: "Der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts; er deckt sich weder mit dem Arbeits- noch mit dem Sozialversicherungsrecht, auch wenn er im Wesentlichen mit dem Arbeitsrecht und dem Sozialversicherungsrecht übereinstimmt. Daher besteht keine formelle Anknüpfung etwa an die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers nach dem ASVG, doch können die

Sozialversicherungspflicht, die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Einbehaltung von Krankenkassenbeiträgen Indizien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sein...."

AaO, Tz 20, merken Kirchmayr/Denk an: *"Die übliche Erklärung, dass der Begriff des Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts sei und sich mit dem Arbeitsrecht und Sozialversicherungsrecht nicht deckt, überzeugt allerdings nicht und lässt sich auch schwer begründen; denn die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung als maßgebliche steuerrechtliche Kriterien decken sich genauso mit den arbeitsrechtlichen und den sozialversicherungsrechtlichen Kriterien. Soweit seltene Unterschiede bestehen, lassen sie sich nicht auf unterschiedliche Begriffsinhalte zurückführen und sind regelmäßig Grenzfälle, die wenig überzeugend unterschiedlich beurteilt werden."*

Das Bundesfinanzgericht schließt sich den in der Lehre geäußerten Bedenken hinsichtlich unterschiedlicher Begriffsinhalte an und hat daher die in den Erkenntnissen des Bundesverwaltungsgerichtes betreffend die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung herausgearbeiteten Parameter auch für den Streitfall als richtungsweisend herangezogen.

Unter den drei Ärzten, deren Arbeitsverhältnisse die Richterin des Bundesverwaltungsgerichtes in den oben zitierten Erkenntnissen untersuchte, befand sich auch der im Streitfall auftretende Prim. Dr. FE.

Die Richterin des BVwG stellte fest: Es seien **Dienstleistungen**, jedoch kein Werk geschuldet gewesen. Da es kein generelles Vertretungsrecht gegeben habe und Aufgaben, wie etwa Visiten, nicht jederzeit sanktionslos abgesagt hätten werden können, sei auch die **persönliche Arbeitspflicht** zu bejahen gewesen. Soweit in der Folge zu untersuchen gewesen sei, ob die Arbeitspflicht überwiegend in persönlicher Abhängigkeit oder Unabhängigkeit zu erfüllen war, hätten die Ermittlungen ergeben, dass eine relativ freie **Zeiteinteilung** bestand. Innerhalb der Betriebszeiten hätten die Ärzte sowohl den Wochentag als auch die Uhrzeit der Visite frei wählen können, auch die Dauer der Visite sei nicht vorgegeben gewesen. Ungeachtet eines monatlich vorgelegten Visitenplans sei dieser nicht bindend gewesen, es sei regelmäßig vorgekommen, dass Visiten anders gelagert wurden.

Was den **Arbeitsort** betreffe, sei dieser in Bezug auf die Visiten, bedingt durch die Natur der Sache, in der Krankenanstalt angesiedelt gewesen. Für die Erfüllung der anderen Aufgaben, wie Erstellung von Behandlungspfaden, Stellungnahme zur Anschaffung medizinischer Geräte oder zur Einstellung medizinischen Personals, Hilfestellung für die angestellten Ärzte in Notfällen, hätten die in Diskussion stehenden Ärzte freie Hand hinsichtlich der örtlichen Lagerung gehabt.

Vorgaben betreffend ein **arbeitsbezogenes Verhalten** habe es nicht gegeben, die Ärzte hätten etwa keine Arbeitskleidung tragen müssen, ihre Anwesenheiten in der Station wurden nicht erfasst, sie mussten nicht an den regelmäßig stattfindenden Teambesprechungen teilnehmen.

Es seien den in Diskussion stehenden Ärzten insgesamt keine konkreten **Weisungen** erteilt worden und hätten keine **Kontrollrechte** von Arbeitgeberseite bestanden. Eine **Einbindung in die betriebliche Organisation** sei nicht vorgelegen. Die **Merkmale persönlicher Unabhängigkeit** hätten überwogen.

Im Weiteren ging die Richterin des BVwG auf die Lohnsteuerpflicht gemäß § 47 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG 1988 ein und bemerkte dazu: Aufgrund der Ausführungen zur Frage der persönlichen Abhängigkeit könne eine Lohnsteuerpflicht ausgeschlossen werden und seien die zu in Diskussion stehenden Ärzte keine Dienstnehmer gemäß § 4 Abs. 1 iVm Abs. 2 ASVG.

Die Feststellungen des BVwG sind nach Rechtsüberzeugung der Richterin des BFG relevant für die im Streitfall erforderliche rechtliche Würdigung. Konkret auf den Streitfall bezogen ist festzustellen: Die Betreuungsverträge der beiden hier im Mittelpunkt der Erörterung stehenden Ärzte umschreiben insbesondere deren Aufgaben, Honoraransprüche, zusätzlich erhaltene Leistungen sowie die Vertragsdauer, ohne näher zu regeln, wie die Aufgaben zu erbringen sind.

Prim. Dr. FE, der als ärztlicher Leiter in der Beschwerdeführenden Gesellschaft tätig war, wurde persönlich einvernommen. Aus dem **Einvernahmeprotokoll** geht hervor: 2007 sei er noch als Primararzt am LKH J tätig gewesen, seit 2008 befindet er sich in Pension.

Seine Tätigkeiten in der Dialysestation und im LKH seien separate Vertragsverhältnisse gewesen. Gemeinsam sei beiden lediglich das Fachgebiet der Nephrologie gewesen. Seitens des LKH sei ihm die Bewilligung zur Ausübung einer nebenberuflichen Tätigkeit in der Dialysestation eingeräumt worden.

Seine Tätigkeit dort habe insbesondere die Durchführung von Visiten umfasst. Er hatte die Laborwerte der Dialyse zu überprüfen. Er konnte sich diese Daten schon vorab auf seinem eigenen PC zu Hause ansehen, zumal er über einen online-Zugang zum internen Netzwerk der Dialysestation verfügte. Es sei für ihn auch nicht erforderlich gewesen, immer persönlich an den Visiten teilzunehmen, da diese teilweise von den angestellten Ärzten der Station gemacht wurden, die ihre Befunde in die elektronischen Akte der Patienten eingetragen hätten. Diese habe er sich am Computer angesehen und sei bei medizinischem Handlungsbedarf tätig geworden.

Natürlich habe er auch verschiedene "Schichten" (Anm.: von Visiten) persönlich übernommen, wie man aus den Dienstplänen ersehen könne. Wenn weder Dr. C, der bei der Dialysestation angestellt war, noch Dr. G eine nephrologische Visite abdecken konnten, hätte er diese, nach Verständigung via E-Mail, übernommen.

Von Februar 2008 bis Jänner 2010 habe er sich bereits in frühzeitiger Alterspension befunden und deshalb nur ein Honorar unterhalb der Geringfügigkeitsgrenze in Rechnung gestellt.

Arbeitsort war die Dialysestation, wo die von ihm übernommenen Visiten vorgenommen wurden. Er habe auch einmal monatlich an einer Besprechung teilgenommen. Persönliche

Weisungen seitens der Dialysestation habe er nicht erhalten. Patientenumfragen hinsichtlich der Qualität der nephrologischen Visite hätten immer ausgezeichnete Ergebnisse gebracht. Was seine Anweisungsbefugnisse betreffe, habe er im Rahmen der Visiten naturgemäß Anweisungen in medizinischer Hinsicht erteilt. Persönliche Kontrollfunktionen im Hinblick auf das Personal bestanden höchstens insoweit, als er Unkorrektheiten der Geschäftsleitung gemeldet hätte, die dann selbst tätig werden müssen.

Hätten Patienten den Wunsch gehabt, persönlich mit ihm zu sprechen, so habe dies immer im Rahmen der Visiten stattgefunden. Er selbst sowie die beiden anderen Fachärzte der Nephrologie, Dr. C und Dr. G, hätten sich frei vertreten können. Ein anderer Arzt hätte jedoch nicht hinzugezogen werden können.

An Arbeitsmitteln habe er nur einen Computer zur Auswertung der Laborwerte sowie ein Stethoskop, dies war sein eigenes, benötigt. Stationskleidung habe er nicht tragen müssen und sei ihm auch keine ausgehändigt worden. Aufzeichnungen habe er nicht geführt, das habe der behandelnde Arzt gemacht. Ihm sei es wichtig gewesen, die Laborwerte am Computer einsehen zu können, das sei sowohl von zu Hause aus, als auch in der Station möglich gewesen.

Bei der Auswahl neuer Ärzte habe er ein Mitspracherecht und bei der Anschaffung medizinischer Geräte eine Empfehlungsmöglichkeit gehabt. Er habe keinen Dienstausweis, aber einen Schlüssel zur Station gehabt. Hin und wieder sei ihm von einer Schwester ein Kaffee serviert worden. Er habe persönliche Haftpflichtversicherungen abgeschlossen, sowohl für seine Tätigkeit im LKH J als auch in der Dialysestation.

Er habe einen Dienstwagen gestellt bekommen. Soweit die Kilometerleistung 7.000 km überstiegen habe, habe er die Kosten selbst tragen müssen.

Soweit er mit einem Beratungsvertrag in die Pläne einbezogen worden sei, den Standort der Dialysestation zu verlegen, sei dies nicht Teil seiner ärztlichen Tätigkeit, sondern eine freiberufliche Beratertätigkeit gewesen.

OA Dr. G gab zu **Protokoll**: Neben seiner Tätigkeit für die Dialysestation sei er zu 120% (inkl. Überstunden) im LKH J als Oberarzt der Nephrologie tätig gewesen.

Für die Dialysestation A habe er fachärztliche Visiten durchzuführen gehabt. Es seien Patientenbefunde auszuwerten und an ihn herangetragene Problemstellungen seitens der behandelnden Ärzte zu analysieren gewesen. Jeder Patient hatte das Recht, einmal pro Woche von einem Facharzt der Nephrologie visitiert zu werden.

Die Tätigkeiten für das LKH und für die Dialysestation hätten unabhängige voneinander bestanden.

Er habe 2 Visiten pro Woche übernommen. Die Dauer einer Visite habe zwischen einer halben und eineinhalb Stunden betragen, im Durchschnitt wohl eine Stunde. Dass er diese Arbeit in der Dialysestation ausgeführt habe, liege in der Natur der Sache. Arbeitsbezogene Anweisungen habe er nie erhalten. Bei Beschwerden von Patientenseite

wäre es wahrscheinlich so gewesen, dass die Dialysestation den Vertrag mit ihm nicht verlängert hätte, andere Disziplinarmaßnahmen habe es nicht gegeben.

Anweisungen habe er selbst etwa insoweit an das Arztpersonal gegeben, als er erklärt habe, wie die Dialyse eingestellt werden müsse oder welche Untersuchungen noch durchzuführen seien. Indirekt hätten sich seine Anweisungen wohl auch auf das Pflegepersonal bezogen, mit dem er sonst nicht viel Kontakt hatte. Unkorrektes Verhalten des Personals gegenüber Patienten hätte er weitergemeldet, was aber schon eine grundsätzliche Verpflichtung gegenüber dem Patienten sei und nicht aus einer vertraglichen Verpflichtung erfließe.

Die Zusammenarbeit mit den Ärzten der Station habe eigentlich ausschließlich im Rahmen der Visite stattgefunden. Sekretariatsarbeiten oder administrative Arbeiten seien für ihn nicht erforderlich gewesen.

Er und Dr. C hätten sich im Falle von Krankheit, Urlaub oder privater Verhinderung vertreten. Die Termine für seine Visiten habe er sich selbst aussuchen können. Eine Vertretung durch eine andere Person wäre seiner Ansicht nach nicht möglich gewesen.

Geräte habe er nicht benötigt, was er gebraucht habe, sei lediglich sein Fachwissen, außerdem ein weißer Arztkittel, den er selbst angeschafft hatte. Er habe kein Namensschild der Dialysestation getragen.

Die Aktenführung sei elektronisch erfolgt, er selbst habe nichts aufgezeichnet. Die Aufzeichnungen des behandelnden Arztes seien ihm in elektronischer Form zur Verfügung gestanden, von ihm eingesehen worden und hätten natürlich auch von ihm korrigiert werden können.

Einen eigenen Büroarbeitsplatz habe er nicht in der Dialysestation gehabt, lediglich einen PC-Arbeitsplatz im Patientenraum.

Was die Mitverantwortlichkeit für die Einhaltung der Anstaltsordnung betreffe, gehe es im Bereich der Dialyse darum, die Wasserqualität und die Hygiene sicherzustellen. Außerdem müsse gewährleistet werden, dass nur entsprechend ausgebildete Ärzte in der Station tätig seien.

Er habe keinen Dienstausweis, keinen Schlüssel, keine Chipkarte gehabt. Um in die Dialysestation gelangen zu können, habe er immer läuten müssen, dann sei ihm geöffnet worden.

Was "Sozialleistungen" in der Station betreffe, sei es ihm freigestanden, dort einen Kaffee zu trinken, dies sei aber praktisch kaum vorgekommen. Er habe hinsichtlich seiner Tätigkeit in der Dialysestation eine eigene Haftpflichtversicherung abgeschlossen. Ob die Station selbst für derartige Versicherungen vorgesorgt habe, wisse er nicht.

Überprüft man die Aussagen der persönlich befragten Ärzte und setzt sie in Beziehung zu § 47 Abs. 2 EStG 1988, so ergibt sich:

Wohl schuldeten die Ärzte, denen als ärztlichem Leiter bzw. 2. stellvertretendem ärztlichen Leiter insbesondere die Wahrnehmung von Visiten als Nephrologen oblag, ihre Arbeitskraft. Welche Visiten sie wann zu absolvieren beabsichtigten, war aber ihrer freien Disposition überlassen. Sie hatten insoweit das Einvernehmen untereinander sowie mit dem unstrittig angestellten Facharzt Dr. C herzustellen. Dies betraf auch allfällig notwendig werdende Vertretungen. Auch die Dauer der Visiten war im Rahmen der selbst einzuschätzenden fachlichen Notwendigkeiten variabel.

In der Ausgestaltung ihrer Arbeitspflicht standen die beiden Ärzte insofern nicht unter der Leitung des Arbeitgebers und hatten nicht individuellen Weisungen zu folgen, sondern entschieden eigenverantwortlich über Zeitpunkt, Dauer und Anzahl der Visiten samt allfällig angeschlossenen Patientengesprächen und fachspezifischen Anweisungen an das medizinische, insbesondere ärztliche Personal (zutreffend steht bei einem Arzt aber die Weisungsungebundenheit der Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht entgegen, siehe *Doralt*, aaO, § 47, Tz 34).

Zumal letztlich das Gesamtbild der Tätigkeit darüber Aufschluss gibt, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, ist im Weiteren auszuführen: Dass die visitierenden Ärzte während der Visiten in der Dialysestation anwesend sein müssen, liegt in der Natur der Sache. Auch bei einem Werkvertrag kann eine örtliche Bindung vorliegen, etwa bei einem Malermeister oder Restaurator. Wie Dr. G angegeben hat, verrichtete er rund 2 Visiten pro Woche, wobei eine Visite durchschnittlich eine Dauer von einer Stunde umfasste.

Aus einem im Akt aufliegenden Visitenplan für November 2011 geht beispielsweise hervor, dass Dr. E in der zweiten Woche zweimal und in der vierten Woche dreimal visitierte, Dr. G in der ersten Woche einmal und in der dritten Woche zweimal.

Eine starke örtliche Präsenz der beiden Ärzte in der Dialysestation kann daher nicht bejaht werden, zumal auch alle Begleitgespräche mit Patienten oder fachlichen Anweisungen im Rahmen der Visiten erfolgten. Dr. E nützte sogar die Möglichkeit, über eine online-Verbindung von zu Hause aus Einsicht in die Labordaten nehmen und insofern seine persönlichen Anwesenheiten auf das unbedingt Nötige beschränken. Eigene Arbeitsplätze vor Ort waren nicht vorhanden, Aktenaufzeichnungen wurden von den beiden Ärzten nicht geführt. Die Empfehlungen betreffend Neuanschaffung medizinischer Geräte oder die Einstellung neuer Ärzte waren örtlich nicht an die Station gebunden.

Auch die zeitliche Präsenz war nach dem Ermittlungsergebnis auf die Visiten beschränkt, die - wie schon ausgeführt - jeweils rund eine Stunde umfassten. Bei der sonstigen zeitlichen Auslastung der beiden Ärzte, die als Primarius bzw. Oberarzt am LKF J vollbeschäftigt angestellt waren (Dr. G sogar zu 120% inkl. Überstunden), verwundert dies nicht. Grundsätzlich spricht das Vorhandensein mehrerer Arbeitgeber gegen eine Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich, was bei mehreren Arbeitgebern zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten führt (vgl. *Doralt*, aaO, § 47, Tz 42).

Es wurde nach persönlichen Angaben sogar kaum von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, in der Dialysestation hin und wieder eine Tasse Kaffee zu trinken.

Beide Ärzte unterlagen also keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften, was die Arbeitszeit betraf. Darüber hinaus waren sie frei hinsichtlich ihrer Bekleidung und mussten keine Arztkittel oder Namensschildchen der Station tragen (Dr. G brachte sich einen eigenen Arztkittel mit). Ihre Arbeit wurde nicht betrieblich kontrolliert, eine disziplinäre Verantwortlichkeit ist nicht feststellbar, Arbeitsmittel wurden über die vor Ort verfügbaren Computer hinaus nicht zur Verfügung gestellt, sondern - nach Einschätzung der Notwendigkeit - selbst mitgebracht (vgl. Stethoskop Dr. E).

Weisungsbefugnisse an das ärztliche Personal der Station ergaben sich aus der Natur der Sache als leitender visitierender Facharzt. Eine grundsätzliche Aufsichtspflicht gegenüber dem Personal bestand nicht.

Was den Einwand des Betriebsprüfers betrifft, ein Unterschied zur dienstlichen Stellung des Dr. C könne nicht festgestellt werden, ist zu bemerken: Aus dem mit Dr. C abgeschlossenen und im Akt aufliegenden Betreuungsvertrag sind individuelle Parameter, etwa hinsichtlich seiner zeitlichen Beanspruchung in der Dialysestation oder allfälliger, über die Station hinausgehender ärztlicher Verpflichtungen, nicht ablesbar. Zumal auch ein Anstellungsverhältnis des Dr. C nach Aktenlage an keiner Stelle bestritten wird, kann es nicht Sache des BFG sein, Beweise dahingehend zu suchen, dass er eben nicht angestellt war. Insofern entzieht sich auch seine dienstliche Stellung einem Vergleich mit jener des Dr. E bzw. des Dr. G.

Insgesamt ist festzustellen:

Unstrittig beinhalten die zu beurteilenden Arbeitsverhältnisse Merkmale von Dienstverhältnissen.

Nach Abwägung der Sach- und Rechtslage und Auswertung der persönlichen, glaubwürdigen Aussagen der beiden im Mittelpunkt der Erörterung stehenden Ärzte zeigt sich aber im Gesamtbild, dass die Merkmale der Selbständigkeit jene der Unselbständigkeit überwiegen und die Ärzte weder in den geschäftlichen Organismus der Arbeitgeberin eingebunden waren, noch deren Weisungen zu folgen verpflichtet waren, wie es § 47 Abs. 2 EStG 1988 für die Annahme eines Dienstverhältnisses voraussetzt.

Zumal daher gesamthaft die Qualifikation als Dienstverhältnis zu verneinen ist, erübrigt sich eine differenzierende Einordnung der Stellung des Dr. E gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 unter § 47 Abs. 2 EStG 1988 bzw. unter § 22 Z 2 EStG 1988.

Diese rechtliche Würdigung findet Stütze in den oben zitierten BVwG-Erkenntnissen, die bei gleichgelagerten Arbeitsverhältnissen die Sozialversicherungspflicht ebenso wie die Lohnsteuerpflicht verneinten sowie in der herrschenden Lehre (*Doralt, aaO, § 47, Tz 20*).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im Mittelpunkt der Analyse standen Fragen der Beweiswürdigung, wie sie grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 14. September 2016