

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der AA GmbH, Adresse, vertreten durch die Vt, Adresse1, über die Beschwerde vom 8. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. Oktober 2012, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2007 bis 2010 nach der am 19. Oktober 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 9. Oktober 2012 wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 bis 2010 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Mit Ausnahme für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 wurden für die nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbeträge Säumniszuschläge festgesetzt. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 9. Oktober 2012 verwiesen. In diesem wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei der Beschwerdeführerin seien zwei mit Werkvertrag beschäftigte Ärzte für die Befundung von Magnetresonanztomographien und Computertomographien zuständig gewesen. Laut den getroffenen Feststellungen seien die Befundungen ausschließlich in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin erfolgt. Dies schon deshalb, weil die bildgebenden Verfahren über spezielle Computer auf vier verschiedenen Befundungskonsolen abrufbar seien. Eine spezielle Weisungsgebundenheit sei zwar nicht gegeben, könne aber durch die Aufgabenstellung der Ärzte allein aus dieser Tätigkeit abgeleitet werden, da ihnen aufgetragen sei, diese Befundungen laufend durchzuführen, wobei dringende Fälle vorrangig zu behandeln seien. Eine etwaige Vertretung der beiden Ärzte könne nur aus einem eingeschränkten Personenkreis erfolgen, wobei über eine Kontaktperson aus diesem eingeschränkten Personenkreis die Vertretung angefordert werde. Die Honorarzahlungen seien monatlich mit einem vereinbarten Fixbetrag erfolgt. Das

Honorar sei zwar nach der Anzahl der erledigten Befundungen vereinbart, aber mit einem monatlichen Höchstbetrag gedeckelt, der auch immer zur Auszahlung gelangt sei, egal wie viele Befundungen erfolgt seien. Eine organisatorische Eingliederung in den Ablauf des Betriebes sei zu erkennen. Ebenso sei keine Weisungsungebundenheit vorhanden und eine echte Vertretungsmöglichkeit sei ebenso nicht gegeben. Aus der Bezahlung der monatlich vereinbarten Höchstfixsätze, obwohl in sehr vielen Fällen eine Erhöhung der Befundungsanzahl geleistet worden sei, könne ein Unternehmerrisiko nicht abgeleitet werden. Die von der Beschwerdeführerin genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Nach den überwiegenden Merkmalen seien Dienstverhältnisse gegeben. Weiters erfolge eine Nachverrechnung der an die beiden Geschäftsführer zugeflossenen und nicht der Steuerpflicht unterzogenen Honorare und Vergütungen.

Gegen die genannten Bescheide betreffend die Einbeziehung der Entgelte der beiden Werkvertragsnehmer richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigte Berufung vom 8. November 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die Vt, Steuerberatung, brachte nach Wiedergabe des Verfahrensverlaufs Folgendes vor:

"(...)

*Inhaltlich ist den Ausführungen des Prüfers folgendes entgegenzusetzen: Beide Ärzte sind seit Jahren als Wohnsitzärzte bei der Ärztekammer gemeldet und als solche bei der SVA als Neue Selbständige gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG versichert. (Nachweise wurden erbracht). Durch Werkvertrag geregelt führen beide für den gemeinsamen Auftraggeber, die Fa. AA, Befindungen von radiologischen bildgebenden Verfahren durch. Hr. Arzt1 ist überdies seit 4.6.2008 mit 2,5 % an der Fa. AA beteiligt. Für ihre Tätigkeiten werden die beiden Werkvertragsnehmer auf Honorarbasis erfolgsabhängig entlohnt. (s. vorgelegte Werkverträge, Honorarnoten) Die zugrundeliegenden Werkverträge wurden zivil-, sozialversicherungs- und auch steuer-rechtlich als Rahmenwerkverträge gestaltet und auch so gelebt. Geschuldet wird vertraglich jeweils ein abgeschlossenes Werk, nämlich der jeweilige Befund, für dessen Richtigkeit die Auftragnehmer haften. Die Aneinanderreichung von letztlich vielen einzelnen Sachverständigen-Gutachten führt für sich allein noch nicht zu reinen Dienstleistungen und zu Dauerschuldverhältnissen, dafür spricht auch die Art der Entlohnung nach konkret erbrachten Befunden und nicht nach aufgewandter Zeit. Für Werkverträge spricht gerade auch, dass jedes einzelne Werk ergebnisorientiert und abgrenzbar erledigt wird und die Auftragnehmer für die einwandfreie und richtige Ausführung jeder einzelnen Leistung die Haftung übernehmen. (vgl. ua VwGH 2.7.2002, 2000/08/0161). Ein echtes wie auch ein freies Dienstverhältnis (nach § 4 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 4 ASVG) ist aufgrund der Eigenschaft als Wohnsitzarzt und der damit verbundenen Kammerzugehörigkeit von vornherein ausgeschlossen. Das ergibt sich schon durch die seitens der Ärztekammer vorgenommene Eintragung in die Ärzteliste als Wohnsitzärzte (vgl. § 47 Abs. 3 ÄrzteG). Eine Einordnung als echtes Dienstverhältnis würde überdies eine Tätigkeit in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit voraussetzen. Diese liegt jedoch nicht vor, da die Arbeitszeit*

nicht vorgegeben ist, sondern sich nach dem tatsächlichen Arbeitsanfall und der eigenen Leistungsgestaltung richtet - die Verpflichtung, bestimmtes zeitliches oder sonstiges Arbeitsvolumen zu erfüllen, ist ebenfalls nicht gegeben.

### **Vertretungsrecht:**

Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH schließt eine generelle Vertretungsbefugnis, also nicht bezogen auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse, wie Krankheit oder Urlaub, das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus.

Beide Auftragnehmer können sich lt. vertraglicher Vereinbarung generell vertreten lassen, i.e. nicht aus einem Team von anderen für den Auftraggeber tätig werdenden Kollegen jederzeit ohne Rücksprache mit dem Auftraggeber, und haben dieses Vertretungsrecht auch nachweislich immer wieder ausgeübt. Angesichts des hohen Grades an erforderlichem Fachwissen gibt es faktisch nur einen kleinen Kreis an möglichen Vertretern, die fachintern natürlich beiden Seiten, Auftraggeber und Auftragnehmer, bekannt sind: Ein eingeschränktes Vertretungsrecht nur aus einem vom Auftraggeber vorgegebenen Pool kann darin jedoch nicht gesehen werden, sondern ergibt sich rein aus den faktischen Gegebenheiten: Die Auftragnehmer können nur auf eine kleine Zahl von möglichen Vertretern (an der Universitätsklinik) zurückgreifen, da nur diese vor Ort über die nötigen Fachkenntnisse verfügen – diese sind dem Auftraggeber als Fachkollegen natürlich bekannt, müssen jedoch von ihm nicht genehmigt werden; die Anforderung und Zuteilung erfolgt dabei - wie auch vom Prüfer festgestellt - aus dem Kreis der Vertreter selbst, ohne Zutun und vorherige Verständigung des Auftraggebers. Insoweit ist auch die Aussage in den Niederschriften der Einvernahmen zu verstehen, dass es „einen Vertreterpool gibt.“ Bei richtiger Würdigung des Sachverhaltes liegt somit aber bei beiden Werkvertragsnehmern ein unbeschränktes Vertretungsrecht vor, das die persönliche Abhängigkeit und damit ein echtes Dienstverhältnis ausschließt.

Auch haben beide die Möglichkeit, einzelne Aufträge sanktionslos abzulehnen – diese Möglichkeit wurde auch nachweislich genutzt - damit kann auch aus diesem Grund kein echtes Dienstverhältnis vorliegen.

Ein steuerliches Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, also die Kriterien der persönlichen Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vorliegen.

### **Organisatorische Eingliederung:**

Die Tätigkeit des Wohnsitzarztes wird schon allein aus der gesetzlichen Definition des § 47 Ärztegesetz damit beschrieben, dass durch zur selbständigen Berufsausübung berechtigte Ärzte ausschließlich solche regelmäßig wiederkehrende ärztliche Tätigkeiten ausgeübt werden, die weder eine eigene Ordinationsstätte erfordern noch in einem Anstellungsverhältnis ausgeübt werden. Vielmehr ist die Tätigkeit als Wohnsitzarzt gerade dadurch gekennzeichnet, dass diese auf Honorarbasis im Werkvertrag durchaus im Rahmen der Organisation des Auftraggebers durchgeführt wird. Die Erstellung von

Gutachten ist dabei gerade eine der typischen Tätigkeiten eines Wohnsitzarztes wie auch die Tätigkeit als Vertretungsarzt. Insoweit wurde seitens des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis des UFS-Graz RV/0793-G/09 verwiesen. Diese Entscheidung ist entgegen der Einschätzung des Prüfers insoweit sehr wohl anwendbar, als im entschiedenen Fall wie auch bei den beiden Werkvertragsnehmern des AA die speziellen Voraussetzungen und rechtlichen Einschränkungen vorliegen, welche die Einordnung der Tätigkeit als eine freiberufliche begründen; allerdings mit weitaus geringerer organisatorischer Einbindung. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Auftraggebers liegt v.a. dann vor, wenn Arbeitsplatz und Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt werden, die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden besteht, das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit vorgegeben ist, der Auftragnehmer einem Konkurrenzverbot unterliegt, ihn Berichtspflicht trifft oder die Pflicht zur Teilnahme an Dienstbesprechungen besteht. Die Bindung an den Arbeitsort ergibt sich im gegenständlichen Fall rein aus sachlichen Gründen - da nur vor Ort die entsprechenden Untersuchungsgeräte vorhanden sind; allerdings können die Befunde auch auf elektronischen Weg über Fernzugriff erfolgen, was von den Auftragnehmern aufgrund der dafür nötigen EDV-Voraussetzungen und der damit verbundenen Kosten, die von ihnen selbst zu tragen wären, bisher nicht in Anspruch genommen wurde. Die Verwendung eigener Betriebsmittel ist jedoch kein unbedingtes Kriterium eines Werkvertrages. An bestimmte Arbeitszeiten waren beide Werkvertragsnehmer explizit nicht gebunden, so hatten auch beide Schlüssel, um auch außerhalb der Öffnungszeiten arbeiten zu können. Dass die Befundung terminabhängig zu erfolgen hatte, schadet der Annahme einer selbständig ausgeübten Arbeit nicht, kann doch auch eine selbständig ausgeübte Tätigkeit projektbezogen eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen (vgl. u.a. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Bei der Verpflichtung, die Arbeiten sach- und termingerecht fertigzustellen, handelt es sich um eine reine sachliche Weisungsgebundenheit, die der Annahme eines Werkvertrages nicht entgegensteht. (vgl. u.a. VwGH 27.4.2011, 2009/08/0123 wie auch OGH u.a. 10.7.2008, 8 ObA 55/07g). Eine weitere organisatorische Eingliederung liegt - wie auch aus den Einvernahmen ersichtlich - nicht vor; so scheinen die beiden Werkvertragsnehmer nach außen hin auch organisatorisch nicht auf (keine Einbindung im Telefonverzeichnis u.ä.) und verfügen über keinen eigenen ausgewiesenen Arbeitsplatz vor Ort.

#### **Weisungsfreiheit:**

Es besteht keine fachliche Weisungsgebundenheit, da eine solche Weisungsgebundenheit schon aufgrund des Ärztegesetzes ausgeschlossen ist. Vielmehr liegt eine Sachverständigkeit ohne jede inhaltliche Beeinflussung oder Kontrolle durch den Auftraggeber vor. So unterliegen die Werkvertragsnehmer in ihrer Tätigkeit auch keinen arbeitsbezogenen Richtlinien seitens des Auftraggebers, wie auch in den Einvernahmen klar zum Ausdruck kam.

Vielmehr besteht Haftung für die erstellten Gutachten; die Fortbildungsverpflichtung sowie das Fachliteraturstudium erfolgt eigenverantwortlich; verpflichtend muss das Bestehen

einer eigenen Berufshaftpflichtversicherung gegenüber der Ärztekammer nachgewiesen werden, die auch aus eigenen Mitteln zu tragen ist.

Somit besteht aber insgesamt gesehen keine persönliche Weisungsgebundenheit; ein sachliches Weisungsrecht gerichtet auf den Arbeitserfolg liegt nur hinsichtlich der termingerechten Erledigung vor und kommt gerade auch bei Werkverträgen vor.

Insoweit auch die Regelungen der vorgelegten Verträge: Eben die persönliche Weisungsfreiheit, das Vertretungsrecht, keine vorgegebene Arbeitszeit, die Vereinbarung, dass kein Entgelt gebührt während Abwesenheitszeiten (Urlaub, Krankheit) und kein Wettbewerbsverbot vorliegt. So werden auch Tätigkeiten für andere Auftraggeber erbracht. Die tatsächlichen Verhältnisse entsprachen den getroffenen Vereinbarungen.

Da für die Feststellung eines steuerlichen Dienstverhältnisses beide Kriterien der Legaldefinition (Eingliederung und Weisungsgebundenheit) gleichzeitig vorliegen müssen und aufgrund des Vertrages und der tatsächlichen Verhältnissen eben keine Weisungsbindung und nur eine geringfügige Eingliederung gegeben ist, kann somit kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG 1988 vorliegen.

### **Unternehmerrisiko:**

Überdies ergibt sich aus dem Vertrag und den vorgelegten Honorarnoten ein Unternehmerrisiko dadurch, dass eben kein fixes Entgelt vorab vereinbart wurde, sondern sich dieses erst im nachhinein, abhängig vom persönlichen Einsatz der Werkvertragsnehmer - erfolgsabhängig - ergab.

Die Tatsache, dass ein jährliches Maximalhonorar vereinbart wurde, widerspricht dem nicht. Diese Deckelung entspricht der Regelung der Honorarbeschränkung, wie sie auch für die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer vorgesehen ist. (s. Umlaufbeschluss betreffend der Limitierung Werkvertragshonorar).

Das Unternehmerrisiko kommt weiters dadurch zum Ausdruck, dass der Auftragnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge abnehmen bzw. ablehnen kann und derart den Umfang seines Tätigwerdens selbst bestimmen kann. (vgl. VwGH 3.4.2001, 96/08/0202, VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

Für ein einnahmeseitiges Unternehmerrisiko spricht ferner, dass eine Bezahlung von Urlaubsgeld bzw. Entgelt im Krankheitsfall nicht vorgesehen war, sowie ausgabenseitig, dass die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten (v.a. Haftpflichtversicherung, regelmäßig nötige Fortbildungskosten) zur Gänze von den Auftragnehmern selbst zu tragen waren.

### **Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften**

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde wie bereits ausgeführt, kein zur Klärung der Tatfragen bzw. des Sachverhaltes ausreichendes Ermittlungsverfahren durchgeführt.

Die Verfahrensmängel sind insbesondere folgende:

Die belangte Behörde ist bei ihrem Ermittlungsverfahren äußerst einseitig vorgegangen. So wurde jedes Gegenvorbringen seitens des steuerlichen Vertreters ignoriert sowie das Anbot einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung als unnötig zurückgewiesen - insoweit liegt schon aufgrund dieser unzureichenden Feststellungen ein Mangel der Bescheide vor. Überhaupt erfolgte die Verfahrensdurchführung seitens der prüfenden

*Behörde in einer Art und Weise, dass für Gegeneinwendungen des steuerlichen Vertreters grundsätzlich keinerlei Gelegenheit blieb: So wurde die Prüfung in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters ohne weitere Mitteilung unterbrochen, angesetzte Folgetermine ohne Verständigung nicht eingehalten, stattdessen aber die beiden Werksvertragsnehmer zur Einvernahme vorgeladen, ohne diesbezügliche Information an die geprüfte Partei bzw. deren steuerliche Vertretung. Bei der seitens des Prüfers ohne weitere Kontaktaufnahme mit Vorladung vom 12.7.2012 angesetzten Schlussbesprechung wurde, ohne vorherige Darlegung der durch den Prüfer beanstandeten Punkte, eine bereits vorgefertigte Niederschrift zur Unterfertigung vorgelegt - allein aufgrund des durch dieser Vorgehensweise eingeschränkten Parteiengehörs ergeben sich verfahrensrechtliche Mängel.*

*In Beurteilung des Gesamtbildes liegt eine selbständige Tätigkeit als Wohnsitzarzt gem. § 2 Abs. 4 GSVG vor und aus steuerlicher Sicht Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit b EStG, da v.a. die für ein echtes Dienstverhältnis unbedingt erforderliche persönliche Weisungsgebundenheit fehlt. An dieser Beurteilung würde auch eine Einordnung als persönlich selbständige freie Dienstverhältnisse aufgrund der Kammerzugehörigkeit iVm dem Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 4 lit c ASVG nichts ändern.*

*Die Selbständigkeit wird auch von außen bestätigt: So erfolgte seitens der Ärztekammer die Eintragung in die Ärzteliste als ordentliches Kammermitglied, mit allen Rechten und Pflichten; beide haben eine entsprechende Haftpflichtversicherung abgeschlossen und Ärztekammer- und Sozialversicherungsbeiträge eingezahlt.*

*Für die besonderen Rahmenbedingungen der Wohnsitzärzte als solche spricht überdies die Entscheidung des Gesetzgebers, Wohnsitzärzte mit 1.1.2000 hinsichtlich der Sozialversicherungspflicht aus dem ASVG herauszunehmen und neu dem § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG als Neue Selbständige zuzuordnen, ohne dass sich an der im allgemeinen „Arbeitnehmerähnlichen Stellung“, die ursprünglich zu einer Einordnung im ASVG geführt hatte (vgl. RV zur Ärztegesetznovelle, 137 der Beilagen XVII.GP), nämlich keine eigene Ordination, Arbeitszeit, -ort oftmals in Abstimmung mit dem Auftraggeber, kein eigener Patientenkreis... etwas geändert hätte.“*

Die Beschwerdeführerin stellte für den Fall der Vorlage der Berufung an die zweite Instanz die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat.

In der mündlichen Verhandlung gab die Beschwerdeführerin an, die beiden Ärzte hätten im verfahrensgegenständlichen Zeitraum die Zeiteinteilung flexibel gestalten können. Die vorzunehmenden Befundungen hätten aufgrund der umfangreichen Datenmengen im Betrieb der Beschwerdeführerin stattgefunden; die zu befundenden Untersuchungen seien den Ärzten übergeben worden. Die von den Ärzten anhand der im automationsunterstützen System zur Verfügung gestellten Bilder vorgenommenen Befundungen seien von diesen diktiert und vom Sekretariat der Beschwerdeführerin daraufhin die Befunde geschrieben worden. Mit der Eingabe eines Passwortes hätten die Ärzte Zugang zum System der Beschwerdeführerin gehabt. Betreffend die Honorare

wurde angegeben, in zwei Wochen seien so viele Befundungen erfolgt, sodass der monatliche Höchstbetrag bereits nach dieser Zeit erreicht worden sei. Über die Anzahl der vorgenommenen Befundungen seien von den beiden Ärzten keine gesonderten Aufzeichnungen geführt worden, die Anzahl der durchgeführten Befundungen lasse sich über das System ermitteln. Es habe die Möglichkeit gegeben, einzelne Befundungen nicht vorzunehmen. Im Falle von Vertretungen hätten die Vertreter ihre Honorare von der Beschwerdeführerin erhalten. Abschließend hielt die Beschwerdeführerin fest, die Tätigkeit von Wohnsitzärzten sei typischerweise Gutachtertätigkeit. Dafür sei das Institut der Wohnsitzärzte geschaffen worden und dieses stelle eine selbständige Tätigkeit dar.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Diagnosezentrum, in dem Computertomografien, Magnetresonanztomografien, etc. durchgeführt werden. Die zu untersuchenden Patienten wurden im Regelfall der Beschwerdeführerin von den (Fach)Ärzten zugewiesen, nach erfolgter Untersuchung und Befundung wurde der jeweilige Befund dem zuweisenden Arzt oder dem Patienten übermittelt oder zur Verfügung gestellt. Frau Arzt2 und Herr Arzt1 (nachfolgend Ärzte genannt) waren in den verfahrensgegenständlichen Jahren im Diagnosezentrum für Befundungen zuständig. Grundlage hierfür waren zwischen der Beschwerdeführerin und den Ärzten auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Verträge. Die Befundungen wurden in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin vorgenommen, es standen hierfür vier Befundkonsolen zur Verfügung. Für den zu den Datenverarbeitungsmaschinen erforderlichen Zugang verfügten die Ärzte über ein Passwort. Die Befundungen wurden täglich von Montag bis Freitag vorgenommen. Dabei waren keine fixen Beginn- oder Endzeiten vorgegeben, die Ärzte konnten ihre Arbeitszeit flexibel gestalten. Die Ärzte gelangten auch außerhalb der Öffnungszeiten in das Diagnosezentrum, sie verfügten über einen Schlüssel. Die Untersuchungen, die die Ärzte zu befunden hatten, wurden diesen übergeben, die dazugehörenden Bilder wurden ihnen automationsunterstützt zur Verfügung gestellt. Diese, die nach Dringlichkeit sortiert waren, hatten sie abzuarbeiten. Es bestand die Möglichkeit, einzelne Befundungen nicht vorzunehmen, diese mussten dann von anderen, für die Beschwerdeführerin tätigen Ärzten vorgenommen werden. Als Entgelt war ein Betrag pro Befund vereinbart, maximal jedoch im Jahresschnitt ein näher genannter Höchstbetrag pro Monat. Bereits nach den ersten zwei Wochen eines Monats hatten die Ärzte so viele Befundungen vorgenommen, dass der jeweilige monatliche Höchstbetrag überschritten war; auch nach Überschreiten des Höchstbetrages haben die Ärzte bis zum Ende des laufenden Monats Befundungen vorgenommen. Mittels Honorarnoten wurden die monatlichen Entgelte

der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gelangten an die beiden Ärzte stets die jeweiligen (gleichbleibenden) Maximalbeträge zur Auszahlung. Neben den von der Beschwerdeführerin bezogenen Entgelten hatten die beiden Ärzte keine weiteren Einkünfte aus einer Tätigkeit in der Branche "Arztpraxen". Die beiden Ärzte hatten mit den Patientinnen und Patienten keinen Kontakt, diese wurden dem Diagnosezentrum zugewiesen und von diesem erfolgte die Verrechnung. Die beiden Ärzte waren in der Ärzteliste der Österreichischen Ärztekammer als "Wohnsitzarzt" eingetragen. Es bestand ein Vertretungsrecht, es wurde auf Ärzte von der Universitätsklinik, die über das nötige Fachwissen verfügten, zurückgegriffen. In Vertretungsfällen wurden die Vertreter von der Beschwerdeführerin entlohnt.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belannten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der übereinstimmenden Aussagen der als Auskunftspersonen vernommenen Ärzte, der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes sowie unter Berücksichtigung der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Die Höhe der gleichbleibenden monatlichen Entgelte ergab sich nicht nur aus den Feststellungen der belannten Behörde (die nicht bestritten worden sind), sondern auch aus den Angaben der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung und aus den Abgabenerklärungen der beiden Ärzte. Anhand dieser war nachvollziehbar, dass die beiden Ärzte stets den durchschnittlichen monatlichen Höchstbetrag erhalten haben. Die Aussagen der beiden Ärzte hat die Beschwerdeführerin nicht bestritten, sondern sogar angegeben, dass die monatlichen Höchstbeträge bereits nach zirka zwei Wochen erreicht worden seien. Es war daher von der diesbezüglichen Richtigkeit auszugehen. Dass die beiden Ärzte ihre Befundungen im Betrieb der Beschwerdeführerin vorgenommen haben, wurde durch die Ausführungen in der Berufungsschrift und durch die Angaben in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Ebenso stand die Entlohnung von Vertretungen durch die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Angaben fest.

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

Die Pflicht zur Errichtung eines Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988; als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG.

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

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

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 4.3.). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht, Ausländerbeschäftigungrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Auch wenn die Position Wohnsitzarzt nur Ärzten offensteht, welche ausschließlich solche regelmäßig wiederkehrenden ärztlichen Tätigkeiten auszuüben beabsichtigen, die weder eine Ordinationsstätte im Sinne des § 45 Abs. 2 Ärztegesetz 1998 (ÄrzteG 1998) erfordern, noch in einem Anstellungsverhältnis im Sinne des § 46 ÄrzteG 1998 ausgeübt werden, ergibt sich aus der bloßen Eintragung als Wohnsitzarzt der beiden Ärzte in die Ärzteliste seitens der Österreichischen Ärztekammer nicht, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vorliegt. Bei Vorliegen eines Anstellungsverhältnisses stellt sich die (nicht in den Zuständigkeitsbereich der Abgabehörde oder des Bundesfinanzgerichtes fallende) Frage der Zulässigkeit einer Eintragung als Wohnsitzarzt.

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen

eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

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

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Betreffend das Vorbringen, es habe keine fachliche Weisungsgebundenheit bestanden, denn eine solche sei schon aufgrund des Ärztegesetzes ausgeschlossen gewesen, ist festzuhalten, dass die Stärke des Weisungsrechts abhängig ist von der Art der Tätigkeit. Bei höher qualifizierten Tätigkeiten tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Gleches gilt für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach weisungsfrei ausgeübt werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht bei einem Arzt nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Tätigkeit der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114). Bei der Tätigkeit eines Arztes handelt es sich um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG § 47 Rz 34).

Die beiden Ärzte hatten die ihnen übergebenen Untersuchungen zu befunden; sie bekamen ihren eigenen Aussagen zufolge die Untersuchungen auf "den Tisch". Die Ärzte entschieden somit nicht über das Ausmaß der vorzunehmenden Befundungen, dieses wurde ihnen von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Die Übergabe oder Zuteilung der zu befundenden Untersuchungen lässt nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge schließen, sondern stellt vielmehr eine persönliche Weisung dar, die vorgegebene Arbeit zu erledigen. Den Ärzten stand es auch nicht frei, den Patientenkreis frei zu wählen. Durch die Übergabe der Untersuchungen, die von den Ärzten zu befunden waren, wurde der Patientenkreis von der Beschwerdeführerin vorgegeben. Daran vermochte auch die Möglichkeit, einzelne Befundungen nicht vorzunehmen, nichts zu ändern. Nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung sei eine Nichtvornahme zum Beispiel dann möglich gewesen, wenn ein anderer für die Beschwerdeführerin tätiger Arzt für einen Bereich über mehr Spezialwissen verfügte als der, dem die Untersuchung zur Befundung zugeteilt worden ist. In einer solchen Vorgangsweise ist ein Ablehnungsrecht nicht zu erblicken, zumal es umgekehrt auch Fälle gegeben haben muss, in denen auf Grund des Spezialwissens oder anderer Gründe zusätzlich zu den übergebenen Untersuchungen Befundungen vorzunehmen waren. Darin zeigt sich, dass die beiden

Ärzte der Beschwerdeführerin ihre Arbeitskraft geschuldet haben und nicht eine Reihe von Aufträgen übernommen haben.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass die Verträge mit den Ärzten auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sind und eine Aufkündigung dieser nur unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Quartalsende möglich war. Erklärt sich jemand bereit, über einen bestimmten Zeitraum (die Ärzte waren in all den verfahrensgegenständlichen Jahren für die Beschwerdeführerin tätig) die gerade anfallenden Befundungen vorzunehmen, so überwiegen in entscheidender Weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses. Die Ärzte schuldeten nicht bloß einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern für eine bestimmte Zeit ihre Arbeitskraft. Sie unterlagen daher mit der Verpflichtung, jene Untersuchungen, die ihnen von der Beschwerdeführerin übergeben worden sind, zu befunden, auch den persönlichen Weisungen der Beschwerdeführerin (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Daran vermochte auch der Umstand, dass keine fixen Beginn- und Endzeiten vorgegeben waren, nichts zu ändern. Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung spricht bei einer Tätigkeit wie bei der der beiden Ärzte weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit dieser noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Auch der Umstand, dass die beiden Ärzte nach Erreichen des monatlichen Höchstbetrages (ungefähr nach den ersten zwei Wochen eines Monats) die Arbeit nicht verweigert haben, spricht auch für eine persönliche Weisungsgebundenheit.

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründen spricht auch die Art der Entlohnung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Die Ärzte haben stets den durchschnittlichen monatlichen Höchstbetrag ausbezahlt bekommen, die für die Befundungen erhaltenen Entgelte unterlagen somit keinen Schwankungen. Daran vermochte auch ein vertraglich vereinbartes Entgelt pro Befund nichts zu ändern, denn es kommt auf die tatsächlichen Verhältnisse an (VwGH 17.10.2012, 2009/08/0188). Es spricht für ein Dienstverhältnis, wenn (wie gegenständliche) fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt werden (VwGH 13.5.2000, 97/14/0167).

Die Ärzte haben ihre Befundungen ausschließlich in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin vorgenommen, die die dafür notwendigen Gerätschaften und Unterlagen zur Verfügung gestellt hat. Von der theoretischen Möglichkeit, Befundungen "auf elektronischen Weg über Fernzugriff" vorzunehmen, wurde von den Ärzten laut eigenen Angaben der Beschwerdeführerin und auch laut Angaben der Ärzte mangels der dafür notwendigen Voraussetzungen und der großen Datenmengen nicht Gebrauch gemacht. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur, zu der die Ärzte über ein Password Zugriff hatten, und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Die Möglichkeit, die Betriebsräume

der Beschwerdeführerin jederzeit betreten zu können (um die ihnen zugewiesenen Untersuchungen auf den Gerätschaften der Beschwerdeführerin abarbeiten zu können) spricht auch eindeutig für eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Gegenstand der von der Beschwerdeführerin angebotenen Dienstleistung war nicht nur die Untersuchung als solches mittels unterschiedlicher Methoden, sondern auch die Befundung der Untersuchungen und die Zurverfügungstellung der Befunde an die überweisenden Ärzte oder an die Patienten. Bei der Befundungstätigkeit handelte es sich um einen unverzichtbaren Bestandteil des von Beschwerdeführerin betriebenen Unternehmens und der von ihr angebotenen Dienstleistungen. So wurden die Befunde über die von den Ärzten vorgenommenen und diktieren Befundungen von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Beschwerdeführerin geschrieben. Auch das ist ein typisches Merkmal für eine Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Die Ärzte hatten grundsätzlich die ihnen zugeteilten Untersuchungen zu befunden. Auch wenn pro Befund ein Entgelt vereinbart war, stand fest, dass die Ärzte hierfür stets den monatlichen Höchstbetrag, der nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin bereits nach rund zwei Wochen erreicht war, als Entgelt erhalten haben; Einkommensschwankungen lagen nicht vor. Durch das stets gleichbleibende Entgelt lag ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht vor. Der Umstand, dass die Ärzte bereits nach ungefähr den ersten zwei Wochen eines Monats den jeweiligen monatlichen Höchstbetrag überschritten haben und somit für die Befundungen in der restlichen Zeit eines Monats kein über den Höchstbetrag hinausgehendes Entgelt erhalten haben, spricht nicht für eine selbständige Tätigkeit. Die Ärzte konnten ihre Einnahmen auch durch eine große Anzahl von vorgenommenen Befundungen nicht beeinflussen. Ebenso spricht die Zurverfügungstellung der für die Befundungen erforderlichen Infrastruktur gegen ein Unternehmerrisiko. Daran vermochte der Umstand nichts zu ändern, dass die Ärzte für die auf die vereinnahmten Entgelte anfallenden Abgaben und Beiträge selbst entrichtet haben.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob ein generelles Vertretungsrecht bestand, also sich die Ärzte jederzeit nach ihren Gutdünken irgendeines geeigneten Vertreters bedienen konnten. Die Beschwerdeführerin selbst hat in der Berufungsschrift ausgeführt, die Ärzte hätten aus rein faktischen Gründen nur auf eine kleine Zahl von möglichen Vertretern an der Universitätsklinik zurückgreifen können. Nach ständiger Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofs muss für ein generelles Vertretungsrecht auch eine nicht auf bestimmte Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte Befugnis zur Vertretung vorliegen (VwGH 17.10.2012, 2009/08/0188). Den Aussagen der vom Finanzamt als Auskunftspersonen vernommenen Ärzte lässt sich nicht ableiten, dass Vertretungen auch aus anderen Gründen als Urlaub oder Krankheit erfolgt sind. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass im Falle von Vertretungen diese nicht von den Ärzten, sondern von der Beschwerdeführerin bezahlt worden sind. Echte Vertretungen im Sinne der einschlägigen Bestimmungen lagen daher nicht vor. Eine etwaige Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, schließt die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht aus, wenn (wie im gegenständlichen Fall) die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 25.1.1983, 82/14/0081).

Die von der Beschwerdeführerin genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates war im gegenständlichen Fall nicht einschlägig. In dieser Entscheidung ging es um die Beantwortung der Frage, ob bei sogenannten Vertretungsärzten, also bei solchen, die im Falle eines Urlaubs oder einer Krankheit die Ärzte angeblich vertreten haben, ein Dienstverhältnis vorlag. Ergänzend wird festgehalten, dass diese Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben worden ist.

Betreffend den Einwand der Beschwerdeführerin, es habe im Verfahren keine Gelegenheit für Gegeneinwendungen gegeben, ist festzuhalten, dass sie im Beschwerdeverfahren ausreichend Gelegenheit hatte, ihre Einwendungen und Standpunkte darzutun. Von dieser Möglichkeit wurde in der Berufungsschrift und in der mündlichen Verhandlung Gebrauch gemacht.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese gestützt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses die persönliche Abhängigkeit der Mitarbeiter und die Eingliederung der Mitarbeiter in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin entscheidend.

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. Oktober 2016