



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Dr. Raimund Brandl und Dkfm. August Tree im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Herrn Dr. X in XY, vertreten durch Astoria Wirtschaftstreuhand-Steuerberatung GmbH & Co KG, 3500 Krems, Edmund Hofbauerstr. 1, vom 3. September 2009 gegen die Festsetzungsbescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Frau Mag. Dr. Birgit Enengel, vom 31. Juli 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) für den Zeitraum 2004 bis 2007 nach der am 3. Mai 2011 in 1031 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Inhaber einer Kassenplanstelle (Facharzt für Urologie) in XY.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden beim Berufungswerber die Aufwendungen für die Bezüge der Vertretungsärzte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Dienstgeberbeitrag unterworfen, da es sich nach Ansicht der Prüferin gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) um "Echte Dienstnehmer" handle.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden vom Finanzamt am 31. Juli 2009 entsprechende Festsetzungsbescheide für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2007 erlassen.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 3. September 2009 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt begründet:

*Die beiden Vertretungsärzte (Frau Dr. A und Frau Dr. B) sind nicht als Dienstnehmer einzustufen.*

*Im Zuge der Schlussbesprechung wurde unsererseits eine umfangreiche Stellungnahme zu den Niederschriften abgegeben. Außerdem gibt es laut Auskunft der Ärztekammer Niederösterreich Gespräche zwischen Finanzministerium und Gebietskrankenkasse, in welchen die Beurteilungskriterien des § 47 EStG speziell auf die Berufsgruppe der Vertretungsärzte abgestimmt werden sollen.*

*Die speziellen Voraussetzungen und rechtlichen Einschränkungen (Inhalt der Niederschrift) in diesen Bereichen wurden bei der Qualifizierung der Dienstnehmereigenschaft nicht berücksichtigt.*

*Zusätzlich zu den Besonderheiten der Berufsgruppe möchten wir abweichend zu den aus den Niederschriften abgeleiteten Schlüssen Folgendes festhalten:*

*Die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen ist deshalb nicht vorhanden, weil eine Ablehnung eines Vertretungsdienstes (mit oder ohne Angabe von Gründen) jederzeit und spontan erfolgen kann. Derartige "Freiheiten" stehen keinem Dienstnehmer zu und dokumentieren, dass eine Eingliederung nicht vorliegt.*

*Die Arbeitszeit ist nicht genau vorgegeben, sondern richtet sich nach dem tatsächlichen Arbeitsanfall. Bei den Ordinationszeiten handelt es sich um Richtwerte für die Patienten. -Die Zeiten haben mit den tatsächlichen Arbeitszeiten nichts zu tun.*

*Die Möglichkeit Aufträge abzulehnen, besteht auch beim Kassenarzt selbst nicht, da es sich um einen öffentlichen Versorgungsauftrag handelt. Nur in besonderen Fällen (Verlust des Vertrauensverhältnisses) kann der Kassen- und auch der Vertretungsarzt Aufträge ablehnen. Dieses Kriterium kann somit für eine Qualifizierung nicht herangezogen werden.*

*Zum Haftungsrisiko wird seitens der Betriebsprüfung ausgeführt, dass auch unselbstständig tätige Ärzte ein Haftungsrisiko zu tragen haben.*

*Zu diesem Punkt möchten wir ergänzen, dass diese Ärzte allerdings unter fachlicher Dienstaufsicht eines Vorgesetzten tätig werden, die Fortbildungen sind im Normfall nach*

*exakten Plänen zu besuchen, während ein Vertretungsarzt Fortbildungen und Fachliteraturstudium eigenverantwortlich - im Sinne des Berufsrechts - durchführen muss.*

*Aus den unterschiedlichen Rahmenbedingungen ist erkennbar, dass das Haftungsrisiko eines Vertretungsarztes, welcher ohne Dienstaufsicht und ohne standardmäßige Qualitätsrichtlinien wesentlich höher ist. Die Gefahr, dass die bestehenden Versicherungen keinen Versicherungsschutz bieten ist dann wesentlich höher, wenn eine derartige Qualitätssicherung nicht vorgewiesen werden kann.*

*Aus den angeführten Gründen ist klar erkennbar, dass Vertretungsärzte eine spezielle Berufsgruppe mit besonderen gesetzlichen Rahmenbedingungen darstellen. Aus diesen Gründen finden die oben erwähnten Gespräche statt. Ein Abschluss des Verfahrens vor Beendigung und Ausarbeitung dieses besonderen Kriterienkataloges ist aus unserer Sicht nicht sinnvoll.*

Mit Bericht vom 30. September 2009 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen ([§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#)).

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

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 47 EStG 1988](#), Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, und 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 (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in

ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, Zl. 82/13/0063).

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG hinsichtlich der Tätigkeit jener Mitarbeiterinnen, die seitens des Berufungswerbers als freiberufliche Tätigkeit (Einkünfte aus selbständiger Arbeit, [§ 22 EStG 1988](#)) eingestuft worden ist.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die persönliche Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

In diesen Fällen ist auf weitere Abgrenzungskriterien abzustellen.

Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren.

Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert.

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 (VwGH vom 2.7.2002, [2000/14/0148](#)).

In der Berufungsverhandlung wurde mit der Vertreterin des Finanzamtes ausführlich das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit besprochen und darauf hingewiesen, dass im Verwaltungsakt keine konkreten Angaben gefunden werden konnten die auf eine persönliche Weisungsgebundenheit schließen ließen.

Alle diesbezüglichen Hinweise wie z.B. Beratung mit dem zu vertretenen Arzt sind im Ärztegesetz 1998 (§ 49 ff) geregelt. So ist im § 49 Abs. 2 (Behandlung der Kranken und Betreuung der Gesunden) Folgendes ausgeführt: *Der Arzt hat seinen Beruf persönlich und unmittelbar, allenfalls in Zusammenarbeit mit anderen Ärzten auszuüben. ...*

Weiters ist im [§ 51 Ärztegesetz 1998](#) auch die genaue Dokumentationspflicht geregelt.

Nach Emberger/Wallner (Hg.), Ärztegesetz 1998, 2. Aufl. (2008) zu § 49 Rz 6 besteht bei angestellten Ärzten eine fachliche Weisungsgebundenheit.

Diese fachliche Weisungsgebundenheit liegt aber bei Vertretungsärzten nicht vor.

So ist auch dazu in den Einkommensteuerrichtlinien Rz 5222 Folgendes ausgeführt:

*Auch wenn ein in Ausbildung befindlicher Arzt nach dem Ärztegesetz nur zur unselbständigen Ausübung des Ärzteberufes in Krankenanstalten berechtigt ist, erzielt er doch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn er einen praktischen Arzt vertritt (er ist nicht dessen Arbeitnehmer; VwGH 6.7.1956, [0954/54](#)).*

Abschließend ist festzuhalten, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für eine selbständige Tätigkeit spricht, da das unbedingt erforderliche Merkmal der persönlichen Weisungsgebundenheit im vorliegenden Fall nicht gegeben ist.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 3. Mai 2011