

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Glocknitzer Hollenthoner Stb.GmbH & Co KG, 1050 Wien, Bräuhausgasse 37/4, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 10. April 2012 gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14. März 2012 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2006 bis 2009 Steuernummer abc zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben:

- I. Die Beschwerde hinsichtlich Dienstgeberbeitrag für die Ärztinnen Dr. U und Dr. S wird abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2006 in Höhe von 3.625,78 € bleibt unverändert.
Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2007 in Höhe von 4.687,69 € bleibt unverändert.

- II. Der Beschwerde hinsichtlich Dienstgeberbeitrag für die Ärztinnen Dr. . H und Dr. B sowie Fr. Expertin wird stattgegeben.
Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2008 in Höhe von 8.158,62 € wird wie folgt abgeändert:
Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit 7.343,14 €.
Der Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2009 in Höhe von 7.968,65 € wird wie folgt abgeändert:
Der Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit 6.815,29 €.

- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Verfahren vor der belangten Behörde:

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) betreibt ein medizinisches Labor für unterschiedliche Befundungen betreffend histologische, pathologische und andere Untersuchungen. Diese Befunde werden von Ärzten erstellt, die im Labor des Bf arbeiten.

Im Zuge einer GPLA wurden einige Befragungen seitens der belangten Behörde sowie der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2011 durchgeführt.

Der Bf ließ sich bei der Befragung per Vollmacht von Hrn. G vertreten, der laut **Niederschrift vom 17.10.2011 hinsichtlich der Honorarbezieher** im Wesentlichen Folgendes zu Protokoll gab:

Teilweise seien mündliche Vereinbarungen und teilweise schriftliche Verträge abgeschlossen worden. Die Ärzte würden Gefrierschnitte machen, Makroskopien, histologische, gynäkologische und extragenitale Gynäkologie befunden. Die Gefrierschnitte würden ausschließlich in den Spitälern durchgeführt, die Makroskopien seien nur am Makrotisch im Labor gemacht. Die Befunderstellung würde eigenverantwortlich selbstständig von den Ärzten durchgeführt, wobei diese Tätigkeit nicht im Labor erfolge.

Es gäbe keine fixen Arbeitszeiten sondern zu Spitzenzeiten würden die betroffenen Ärzte durch das Sekretariat des Labors befragt, ob sie Zeit hätten, die Arbeiten durchzuführen. Im Labor liege eine Liste der dafür in Frage kommenden Ärzte auf. Es bestehe aber keine Regelmäßigkeit, die Ärzte würden je nach Bedarf eingesetzt. Für Makroskopien würde der Makrotisch des Labors unbedingt benötigt, die für die Gefrierschnitte benötigten Arbeitsmittel würden von den Spitälern zur Verfügung gestellt. Für diese Tätigkeiten würden keine eigenen Betriebsmittel bereitgestellt. Für die Befundung würde ein Mikroskop benötigt, das aber im Besitz der Auftragnehmer gewesen wäre.

Betreffend der Ärztin Fr. Dr. S gab der Befragte an, dass sie ursprünglich ab Juni 2006 als stundenweise Aushilfe tätig sein sollte, was auch so gehandhabt worden sei. Ab 2009 hätte sie mehr Stunden verrechnet, aber tatsächlich nicht mehr gearbeitet. Die höheren Honorare wären ihr auch ausbezahlt worden, im Jänner 2010 wäre jedoch aufgefallen, dass die Stundenanzahl mit den bearbeiteten Befunden nicht zusammenpassen könne. Daraufhin wäre umgehend der Werkvertrag beendet worden. Diese Verfehlung wäre von ihr auch im Beisein eines Zeugen zugegeben worden. Es sei diesbezüglich auch ein Gerichtsverfahren anhängig.

Die Arbeitsleistung wäre persönlich zu erbringen gewesen. Im Fall der Verhinderung (Krankheit, Urlaub) würde das Labor vom Arzt telefonisch verständigt, das Sekretariat hätte sich dann um einen anderen Arzt aus der Ärzteliste des Labors gekümmert. Es wären grundsätzlich keine Hilfskräfte durch den Arzt eingesetzt worden.

Auslagen wären nur in Form von Fahrtkosten angefallen, für die es keinen Ersatz vom Labor gegeben hätte. Es hätte auch keine Arbeitsanweisungen gegeben, da sie eigenverantwortlich auf Grund der Ausbildung arbeiten.

Kontrolle hätte es nur hinsichtlich der zeitgerechten Abgabe der Befunde gegeben. Dies wäre vom Arzt auf Band diktiert und dann vom Labor im Namen des Arztes geschrieben worden und dann mit E-Mail oder Bote wieder zur Unterschrift zugestellt. Das Labor verfüge über ein eigenes Verschlüsselungsprogramm, daher würden die Befunde verschlüsselt übermittelt.

Konkurrenzklausel gäbe es keine, die Ärzte würden jederzeit auch für andere Labors Arbeiten verrichten können.

Bei falschen Befunden würde das Labor nach außen haften, dem Labor gegenüber würde aber der befundene Arzt haften. Jeder Arzt hätte eine eigene Haftpflichtversicherung. Die Existenz würde von der Ärztekammer überprüft. Es gäbe im genannten Unternehmen keine Dienstnehmer gem. § 4/2 ASVG, die dieselben Tätigkeiten ausüben würden.

Die Durchführung von gynäkologischen Krebsabstrichen wäre größtenteils vom angestellten Personal des Labors vor Ort gemacht worden. Spitzenzeiten wären von Honorarbeziehern abgedeckt worden. Fixe Arbeitszeit hätte es nicht gegeben. Der Ort sei für diese Personen nicht vorgegeben. Negative Fälle würden zu Hause erledigt werden, bei positiven Fällen müssten die Akten im Labor zur Qualitätskontrolle eingesehen werden. Der Transport erfolge mit Boten des Labors, zur Zeit eine, davor drei Personen.

Als Betriebsmittel werde ein Mikroskop benötigt. Die Patientenliste und die Objektträger würden von Botendienst geliefert. Die Befundungen würden mit Hilfe einer Codeliste des Labors erfolgen. 1 € pro Abstrich würde abgerechnet und bezahlt, wobei alle ein bis zwei Monate eine Honorarnote gestellt würde.

Bei zwischenzeitlichen Verhinderungen, sodass die Abstriche bis zum vorbestimmten Termin nicht befundet werden könnte, würden die Objektträger vom Boten des Labors wieder abgeholt und jemand anderem zugestellt, das komme aber nur sehr selten vor.

Eine persönliche Arbeitsleistung werde angenommen, könne aber nicht überprüft werden.

Eine Vertretung sei nicht notwendig, da die Aufträge immer kurzfristig übernommen würden.

Weisungen gebe es nur im Sinne der Eintragung in die vorgegebenen Listen, damit die Befunde im Labor erfasst werden können. Kontrolle gebe es keine.

Für dieselben Arbeiten gebe es das Stammpersonal des Labors, das angestellt sei mit vorgegebenem Arbeitsort- zeit, zeitabhängiger Entlohnung unabhängig von der Anzahl der Untersuchungen und Weisungsgebundenheit im Unterschied zu den befundenen Ärzten, die nach Stückzahl bezahlt würden, ohne weisungsgebunden zu sein und von zu Hause arbeiten würden unter Verwendung eigener Betriebsmittel wie Mikroskop.

Der ausgefüllte Auskunftsformular von **Fr. Dr. . H** am 28.2.2011 ergab im Wesentlichen Folgendes:

Sie hätte eine unbefristete mündliche Vereinbarung betreffend Werkherstellung einer makroskopischen Beurteilung von histologischen Proben mit dem Bf im Jahr 2008 mit einem Stundenlohn von 70 € ohne Sonderzahlungen abgeschlossen. Urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheiten wären nicht vom Bf bezahlt worden. 2008 wäre die Tätigkeit aufgenommen worden. Pflichtversicherung auf Grund dieser Tätigkeit liege vor, ASVG, Mitgliedschaft bei einer Ärztekammer bestünde ebenfalls.

Die vereinbarte Leistung müsste nicht persönlich erbracht werden, Vertretung wäre jederzeit möglich von gleich qualifizierten Fachärzten nach Rücksprache mit dem Bf, wobei die Vertretung vom Auftragnehmer zu bezahlen wäre. Eine Hinzuziehung von Gehilfen wäre nicht mit dem Bf vereinbart worden. Eine Ablehnung gewisser Tätigkeiten bzw. der Aufnahme der Beschäftigung durch die Ärztin wäre sanktionslos möglich.

Die Arbeitszeit wäre nach Bedarf vereinbart worden.

Eine Kontrolle durch den Bf hätte es nicht gegeben. Vereinbart wäre aber das Labor als Arbeitsort für die Makroskopie gewesen, wobei auch das nicht kontrolliert worden wäre.

Weisungen wären keine erteilt worden, weder über die Art und Weise der Durchführung der Arbeiten noch über die Reihenfolge oder den Fortgang bzw. Ablauf der Tätigkeiten.

Falls vertragliche Bestimmungen nicht eingehalten worden wären, hätte es keine disziplinären Maßnahmen gegeben.

Geheimhaltungsverpflichtungen bestanden nur im Rahmen der ärztlichen Schweigepflicht.

Konkurrenzklause hätte es keine gegeben. Die Ärztin wäre gleichzeitig auch beim Auftraggeber KH1 tätig. Zur Beendigung des Auftragsverhältnisses wäre die Information an den Bf vereinbart worden.

Vertragliche Gewährleistungspflicht für Mängel hätte keine bestanden. Als Arbeitsmittel wäre der Makrotisch zur Verfügung gestellt worden. Die Ärztin sei gleichzeitig als Wohnsitzärztin tätig.

Eine berufsrechtliche Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit für den Bf wäre gegeben und in dessen Rahmen ausgeführt worden.

Eine steuerliche Veranlagung als Selbständige wäre beim FA ebenfalls gegeben.

Die **Befragung von Fr. FDN1, ebenfalls für den Bf tätig, vom 12.10.2011** ergab im Wesentlichen Folgendes:

Die Befragte, eine medizinisch technische Assistentin, wäre von einer ehemaligen Ärztin des KH1 gefragt worden, ob sie für das Labor des Bf zytologische Abstriche screenen würde. Nach Kontaktaufnahme mit Hrn. G wäre vereinbart worden, dass sie im Bedarfsfall diese Präparate nach Hause geliefert bekommen würde, um sie zu befunden. Bedarfsfall wären Rückstände in der Zytologie gewesen, um Urlaubszeiten oder Krankenstände im Labor zu überbrücken.

Die Tätigkeit wäre mit 2008 begonnen worden und im Juni 2011 beendet, weil keine Rückstände mehr aufzuarbeiten gewesen wären.

Sämtliche Abmachungen wären mündlich ohne schriftlichen Vertrag gewesen.

Der Ablauf wäre eine Anfrage einer biomedizinischen Analytikerin des Labors Anfang der Woche, ob die Präparate von der Befragten übernommen werden könnten, was dann alle 2-3 Wochen geschehen sei. Der Botenfahrer hätte die Proben zu Hause abgeliefert.

Die vom Labor vorgefärbten Präparate wären von der Befragten mikroskopiert und auf Auffälligkeiten untersucht worden. Die einzelnen Glasobjektträger wären in einer Liste des Labors pro Patientin erfasst worden.

Durch ihr Diplom für medizinisch-technische Assistentin und für Zytologie wäre die Befragte automatisch befähigt, die Objektträger mit unauffälligem Probenmaterial zu befunden. Diesfalls wäre von ihr ein passender Code für die Befundung auf der Arbeitsliste des Labors vermerkt worden. Die zugehörigen Befunde wären nicht von der Befragten geschrieben worden, sondern nach ihrem Einlangen im Labor von einer Mitarbeiterin des Labors nach ihren Angaben erstellt worden.

Die positiven Präparate hätte sie nicht befunden dürfen, weil das auf Grund ihrer Ausbildung nicht erlaubt wäre, das wäre dann von einem Arzt gemacht worden.

Für diese Befundung sei ein medizinisches Mikroskop notwendig, das im Eigentum der Befragten steht. Sie hätte diese Arbeiten ausschließlich bei ihr zu Hause und meistens über das Wochenende gemacht.

Als Bezahlung wäre pro befundetem Präparat 1 € vereinbart gewesen. Die Abrechnung hätte sie monatlich an das Labor per mail geschickt, der entsprechende Betrag wäre auf ihr Konto überwiesen worden.

Die Leistung wäre ausschließlich von ihr persönlich erbracht worden. Das ergebe sich von selbst, weil es sich um eine spezialisierte Tätigkeit handle, die nicht jeder könne. Eine Vertretung wäre nicht möglich gewesen. Im Krankheitsfall oder Urlaub hätte sie keine Präparate angenommen. Daher wäre auch eine Vertretung nicht notwendig gewesen. Eine Ablehnung ihrerseits wäre völlig sanktionslos möglich gewesen.

Die Arbeitszeit wäre innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens frei einteilbar, meist hätte sie am Wochenende gearbeitet. Die Proben hätten am Montag fertig zu sein und würden vom Botenfahrer des Labors zwischen 8 und 10 h Früh vom Arbeitsplatz der Befragten, dem KH1 abgeholt.

Weisungen wären auf Grund ihrer Ausbildung nicht erforderlich, insofern hätte auch keine Kontrolle erfolgt.

Geheimhaltung von Patientendaten verstehe sich von selbst und wäre auch von der Befragten eingehalten worden.

Sie sei hauptberuflich im KH1 angestellt und arbeite nebenbei zwei Mal pro Woche für zwei Stunden in einem anderen Labor, wo sie ebensolche Präparate im Labor mikroskopieren würde.

Die Beschäftigung wäre unbefristet gewesen, es wäre mit Hrn. G vereinbart worden, dass er informiert werden, wenn die Befragte keine Proben mehr entgegennehmen wolle.

Für den Fall einer falschen Befundung durch die Codebestimmung der Befragten, hätte der Arzt des Labors für etwaige Ansprüche haften müssen.

Die Befragte wäre nicht der Meinung, dass sie eine selbständige Tätigkeit für das Labor des BF ausübe und habe sich daher nicht selbst steuerlich veranlagt. Die entsprechenden Bezüge seien daher unter der angegebenen Steuernummer nicht erfasst.

Der ausgefüllte Auskunftsformular **von Fr. FDN2** am 1.3.2011 ergab im Wesentlichen Folgendes:

Sie hätte eine unbefristete mündliche Vereinbarung betreffend Werkherstellung der Präparation von gynäkologischen Abstrichen, Screening von Abstrichen und deren Befundung mit dem Labor des BF im April 2010 mit einem Lohn pro Werk ohne Sonderzahlungen abgeschlossen.

Urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheiten wären nicht vom Bf bezahlt worden. April 2010 wäre die Tätigkeit aufgenommen worden. Pflichtversicherung auf Grund dieser Tätigkeit liege genausowenig vor wie Mitgliedschaft bei einer Kammer.

Die vereinbarte Leistung müsste nicht persönlich erbracht werden, Vertretung wäre jederzeit möglich von gleich qualifizierten Fachleuten ohne Rücksprache mit dem Bf, wobei die Vertretung vom Auftragnehmer zu bezahlen wäre.

Eine Hinzuziehung von Gehilfen wäre mit dem Bf vereinbart worden, wobei diese auch vom Auftragnehmer zu entlohnen gewesen wären.

Eine Ablehnung gewisser Tätigkeiten bzw. der Aufnahme der Beschäftigung wäre sanktionslos möglich.

Eine bestimmte Arbeitszeit wäre nicht vereinbart worden.

Eine Kontrolle durch den Bf hätte es nicht gegeben.

Es wäre kein Arbeitsort vereinbart worden, die Tätigkeit wäre sowohl zu Hause als auch im Labor ausgeübt worden.

Weisungen wären keine erteilt worden, weder über die Art und Weise der Durchführung der Arbeiten noch über die Reihenfolge oder den Fortgang bzw. Ablauf der Tätigkeiten.

Falls vertragliche Bestimmungen nicht eingehalten worden wären, wäre die Berufshaftung zum Tragen gekommen.

Geheimhaltungsverpflichtung hätte bestanden.

Konkurrenzklausel hätte es keine gegeben. Die Befragte hätte derzeit nicht mehrere Auftraggeber, aber ständig wechselnde, auch mehrere gleichzeitig.

Zur Beendigung des Auftragsverhältnisses wäre eine einmonatige Kündigungsfrist vereinbart worden.

Vertragliche Gewährleistungspflicht für Mängel hätte bestanden.

Teilweise wären Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden, aber die Befragte wäre auch verpflichtet gewesen, eigene Arbeitsmittel beizustellen.

Die Befragte verfüge über eine Ausbildung zur biomedizinischen Analytikerin und über eine eigene Betriebsstätte zur Ausübung ihrer Tätigkeit.

Eine steuerliche Veranlagung als Selbständige wäre gegeben.

Der ausgefüllte Auskunftsformular von Fr. FDN3 am 31.12.2010 ergab im Wesentlichen Folgendes:

Sie hätte mit Hrn. G für das Labor des Bf eine unbefristete mündliche Vereinbarung betreffend Dienstleistung Screening zytologischer Präparate im April 2006 mit einem Stücklohn von 1 € ohne Sonderzahlungen abgeschlossen.

Urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheiten wären nicht vom Bf bezahlt worden.

Im Mai 2006 wäre die Tätigkeit aufgenommen worden.

Kammermitgliedschaft bestünde keine.

Die vereinbarte Leistung hätte persönlich erbracht werden müssen, Vertretung wäre möglich von Ersatzleuten, die im selben Betrieb ähnliche Tätigkeiten ausüben würden, wobei die Vertretung vom Auftraggeber zu bezahlen wäre. Eine Vertretung wäre jederzeit bei Verhinderung durch Krankheit oder Urlaub möglich gewesen, hätte aber bedeutet, dass andere bevorzugt worden wären.

Eine Hinzuziehung von Gehilfen wäre mit dem Bf nicht vereinbart worden.

Eine Ablehnung gewisser Tätigkeiten bzw. der Aufnahme der Beschäftigung wäre sanktionslos möglich gewesen, aber im eigenen Interesse nicht sinnvoll, da eine oftmalige Ablehnung eine Bevorzugung anderer nach sich gezogen hätte.

Eine bestimmte Arbeitszeit wäre nicht vereinbart worden.

Eine Kontrolle durch den Bf hätte es nicht gegeben.

Es wäre kein Arbeitsort vereinbart worden, die Tätigkeit wäre nicht im Labor ausgeübt worden, wobei keine Kontrolle des Bf stattgefunden hätte.

Weisungen wären nur bezüglich Formulierungen und gelegentlich die Reihenfolge erteilt worden.

Konsequenz der Nichteinhaltung der vertraglichen Bestimmungen wäre nur keine Erteilung von Aufträgen gewesen.

Geheimhaltungsverpflichtung hätte bestanden.

Konkurrenzklause hätte es keine gegeben. Die Befragte hätte derzeit nicht mehrere Auftraggeber.

Zur Beendigung des Auftragsverhältnisses wäre keine Vereinbarung getroffen worden.

Vertragliche Gewährleistungspflicht für Mängel hätte auf Grund der Ausbildung zur biomedizinischen Analytikerin bestanden, aber auch der Arzt wäre verantwortlich.

Arbeitsmittel wären keine zur Verfügung gestellt worden, aber die Befragte wäre auch nicht verpflichtet gewesen, eigene Arbeitsmittel beizustellen.

Die Befragte verfüge weder über eine eigene Betriebsstätte noch über eine Gewerbeberechtigung oder berufsrechtliche Befugnis zur Ausübung ihrer Tätigkeit.

Eine steuerliche Veranlagung als Selbständige wäre nicht gegeben.

Die **Befragung von Fr. Dr. S, ebenfalls für den Bf tätig, vom 8.8.2011** ergab im Wesentlichen Folgendes:

Die Befragte gab an, durch einen Arbeitskollegen an das Labor des Bf vermittelt worden zu sein und im Juni 2006 beim Geschäftsführer vorstellig gewesen zu sein und von ihm mündlich zu stundenweisen Aushilfe in der Makroskopie beauftragt worden zu sein. Es gebe keinen schriftlichen Vertrag.

Von Juni 2006 bis Dezember 2006 hätte die Befragte stundenweise ihre Tätigkeit verrichtet, anfangs nur wenige Stunden, dann etwas mehr. Ab 2007 wäre sie dann regelmäßig beschäftigt worden uzw. drei Tage pro Woche ca 3-4 Stunden jeweils. Mitte 2007 bis 2009 wäre sie dann täglich ca 4-5 Stunden tätig gewesen, je nach Arbeitsanfall. 2010 bis zu ihrem Austritt wäre weniger zu tun gewesen, sie wäre aber trotzdem täglich 3-4 Stunden tätig gewesen. Im Februar 2011 wäre sie vom Geschäftsführer fristlos gekündigt worden. Die Arbeitszeit wäre vereinbart gewesen, es hätte ihr aber freigestanden, eine Stunde früher oder später zu kommen, aber die Proben hätten innerhalb eines Tages befundet sein müssen. Die Aufgabe hätte darin bestanden, das im Labor eingelangte Untersuchungsmaterial wie Gewebeproben und Operationspräparate zu beschreiben. Die Dokumentationen wären von ihr auf ein Tonband gesprochen worden, das am nächsten Tag von den Sekretärinnen des Labors getippt worden wäre. Diese Arbeiten wären nur zu gewissen Zeiten möglich gewesen, da die Gewebeproben unbedingt und ausnahmslos vor der Entwässerung begutachtet werden mussten. Die für die Entwässerung nötigen Maschinen im Labor würden nur zu gewissen vom Labor vorgegebenen Zeiten während der Nacht liefern. Zu der Zeit, als die Befragte im Labor des Bf tätig war, hätten weitere immer unterschiedliche Ärzte in der Makroskopie gearbeitet, Dr. H, Dr. A (bis 2008 jeden Donnerstag), die angestellte Dr. C. Auf Grund der Haftung des Labors für falsche Befundungen wären schwierige Fälle zB bei Tumoren von einer Fachärztin der Pathologie Dr. H noch einmal begutachtet worden.

Die Befragte hätte keine spezielle Ausbildung zur Durchführung der Befundungen. Da sich die Gewebe bei Mensch und Tier ähnlich seien, würde ihre veterinärmedizinische Ausbildung reichen.

Bis 2009 hätte sie ihre Stunden nur in ihre eigene Liste eingetragen, dies hätte sie dann im Sekretariat gemeinsam mit ihrer Honorarnote abgegeben. Ab ca. April 2009 hätte sie eine Stechkarte bekommen, ab diesem Zeitpunkt hätte auch das Sekretariat ihre Honorarnoten für sie geschrieben. Sie hätte ihre Tätigkeit ausschließlich im Labor des Bf ausgeübt, was auch nicht anders möglich gewesen wäre, weil sie die Proben nicht mitnehmen hätte können.

Für ihre Tätigkeit hätte sie einen Makrotisch Pinzetten, Trimmesser, Klingen, Lineal, Holzbrett, Diktafon, Kassetten und ähnliches benötigt. Sämtliche Betriebsmittel wären vom Bf zur Verfügung gestellt worden, eigene Arbeitsmittel wären nicht benutzt worden.

Einen eigenen Arbeitsplatz hätte sie nicht gehabt, sie wäre immer am Makrotisch tätig gewesen, wenn mehrere Ärzte dort tätig waren, hätte sie ihre Arbeit auf einen Nebentisch verlegt. Sie wäre auch in der Telefonliste der Abteilung Makroskopie aufgeschienen.

Ihr Entgelt wäre 50 € pro Stunde gewesen, was sie nach einmal monatlicher Stellung einer Honorarnote auf ihr Konto überwiesen erhalten hätte.

Die Tätigkeit hätte sie persönlich erledigen müssen, ob sie sich vertreten lassen hätte können, wisse sie nicht. Das wäre nie ein Thema gewesen und auch nicht besprochen worden. Im Krankheitsfall hätte sie im Labor des Bf angerufen und sich krank gemeldet. Ihre Arbeit hätten dann andere Ärzte erledigt. Es wäre jedenfalls kein zusätzlicher Arzt von auswärts zur Vertretung herangezogen worden. Urlaub hätte die Befragte nie gehabt, aber wegen Krankheit sei sie zwei Wochen ausgefallen, im Krankenstand hätte sie kein Geld erhalten. Im Zuge ihrer Tätigkeit wären keine Auslagen angefallen. Sie hätte grundsätzlich keine Sozialleistungen erhalten, außer 70 € Gutscheine zu Weihnachten. Eingeschult wäre sie von Dr. D worden, einer Veterinärmedizinerin, die mit 30 Stunden angestellt wäre.

Weisungen hätte sie von den befundenen Ärzten erhalten, zB Diktate ausführlicher zu machen oder Teile wegzulassen. Ihre Arbeitsleistung hätte man an den Ergebnissen gesehen, kontrolliert wäre sie auch nur anhand ihrer Ergebnisse worden.

Bis zum 30.4.2009 wäre sie als wissenschaftliche Angestellte in der veterinärmedizinischen Universität tätig gewesen. Dann wäre sie halbtags am Biozentrum und dann auch noch bei Dr. X tätig gewesen. Sie hätte aber auch noch für andere Firmen tätig sein können, es hätte keine Konkurrenzklause gegeben.

Für ihre Tätigkeit hätte das Labor gehaftet, sie hätte auch keine Befunde unterschrieben es hätte aber nie einen Fall gegeben, in den das Labor hätte haften müssen.

Es hätte im Unternehmen Dienstnehmer gegeben, die die gleiche Arbeit verrichtet hätten wie die Befragte, aber zur Sozialversicherung angemeldet gewesen wären, wie zB Fr. I, C.

Im Februar 2011 wäre die Befragte vom Geschäftsführer informiert worden, dass es aus Mangel an Proben keine Arbeit mehr für sie gäbe. Für die letzten beiden Monate hätte sie dem Labor ihre Anwesenheitszeiten zwar in Rechnung gestellt, diese wären aber nicht bezahlt worden. Bezuglich der Geltendmachung offener Ansprüche hätte sie am 22.4.2011 einen Termin bei der Arbeiterkammer. Diese hätte sie aber nicht vertreten können, weil ihr Vertragsverhältnis als Werkvertrag abgeschlossen worden wäre.

Der Fall wäre jetzt einer Rechtsanwältin übergeben worden, die neben dem offenen Honorar auch ein Dienstverhältnis mit Anmeldung zur Sozialversicherung einfordern bzw. einklagen würde.

Als Veterinärmedizinerin besitze die Befragte keinen Gewerbeschein und keine berufsrechtliche Befugnis zur Ausübung der angeführten Tätigkeit.

Auf Grund dieser Tätigkeit sei sie bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft versichert und als Selbständige steuerlich veranlagt. Sie sei der Meinung, dass ihre Tätigkeit ein Dienstverhältnis begründe und es sich nicht um einen Werkvertrag handle, hätte aber den Werkvertrag bis 2010 nicht in Frage gestellt, da sie dachte, dass diese Tätigkeit nur auf Werkvertragsbasis ausgeübt werden könne. Auf ihre Nachfrage hätte man ihr mitgeteilt, dass das Labor sie nicht als Angestellte einstellen könne.

Am 7.2.2012 langte bei der Wiener Gebietskrankenkasse **eine anwaltliche Stellungnahme von Dr. S vom 31.1.2012** ein, in der sie ihre Tätigkeit für den Bf als Dienstverhältnis damit begründete, dass sie als Veterinärmedizinerin humanmedizinische Tätigkeiten in seinem Labor durchgeführt habe, bei denen sie die persönliche Arbeitskraft geschuldet hätte und eine Vertretung ihrer Person nicht möglich gewesen wäre, die Erbringung einer Dienstleistung nicht eines Werkes verlangt worden wäre, Arbeits- und Betriebsmittel vom Bf zur Verfügung gestellt worden wären, sie dem Bf gegenüber weisungsgebunden gewesen und in den Betrieb eingegliedert gewesen wäre insb durch Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes, der Arbeitsmittel und Einbindung in den betrieblichen Ablauf durch Teilnahme an Besprechungen und Konferenzen. Durch die Auszahlung eines Stundenlohns hätte jedes Unternehmerrisiko gefehlt.

Betont wurde, dass die Arbeitszeit nicht frei eingeteilt hätte werden können, zumal die Geräte vor Aufnahme ihrer Tätigkeit eingeschaltet worden wären. Insoweit hätten geringfügig Beschäftigte, Studenten, ihr geholfen. Dem Vorhalt, zu viel verrechnet zu haben, wurde damit entgegengetreten, dass der Rückgang des Umsatzes bedingt habe, dass weniger Proben eingegangen seien bzw. tatsächlich keine Probe zu entnehmen gewesen wäre. Es sei unrichtig, dass sie falsche Stundenaufzeichnungen vorgenommen hätte, da von Seiten des Dienstgebers ab September 2009 eine Stechkarte eingeführt worden wäre. Allerdings hätte manches Mal der Magnetstreifen auf der Zeiterfassungskarte nicht funktioniert bzw. hätte sie die Karte nicht bei sich gehabt. Auf Grund dessen hätte sie nach Rücksprache mit dem Dienstgeber

handschriftliche Aufzeichnungen führen dürfen. Als gegen sie der Vorwurf der falschen Aufzeichnungen erhoben wurde, wäre sie geschockt gewesen und hätte nicht entsprechend reagieren können. Dass die Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Dienstgeber ausgesprochen worden wäre, ob als Entlassung bzw. Kündigung, wäre sie zum damaligen Wissensstand nicht zu beurteilen in der Lage gewesen.

Im Vertrauen auf die Beratung des Dienstgebers, der auch wie sie einen Steuerberater hätte, hätte sie die entsprechenden Zahlungen beim Finanzamt bereits vorgenommen. Erst durch die Rechtsberatung der nunmehrigen Rechtsvertreterin im arbeitsgerichtlichen Verfahren wäre ihr erklärt worden, dass tatsächlich kein Werkvertrag sondern ein Dienstverhältnis vorliegen würde. Zum Zeitpunkt als sie „gefeuert“ worden sei, wären bereits seitens der Wiener Gebietskrankenkasse Erhebungen durchgeführt worden und sie hätte den Fragebogen persönlich ausgefüllt und retourniert.

In der Niederschrift von Fr. Expertin vom 13.2.2012 wurde im Wesentlichen Folgendes zu Protokoll gegeben:

Sie wäre von September bis Dezember 2008 und März bis Dezember 2009 für das Labor des Bf tätig gewesen. Wegen Erkrankung des Bf wäre sie von ihm kontaktiert worden, ob sie die aushilfsweise Supervision (Qualitätskontrolle) im Labor übernehmen könne. Danach sei für diese Arbeiten eine Pathologin Dr. Y angestellt worden.

Die Vereinbarungen wären mündlich getroffen worden, es hätte keinen schriftlichen Vertrag gegeben. Ihre Aufgabe wäre es, die von den biomedizinischen Analytikern zur vorgelegten gynäkologischen Abstriche zu befunden. Die zytologischen Präparate wären von den biomedizinischen Analytikern im Labor befundet worden und zur Supervision in einer dementsprechende Ablagenkiste gesammelt worden. Wenn der Bf anwesend gewesen sei, hätte er diese Supervision durchgeführt. Im Falle seiner Verhinderung wäre die Befragte telefonisch von ihm kontaktiert worden, ob sie die Arbeiten übernehmen könne und dann ins Labor gefahren, um diese durchzuführen. Entweder sie hätte sie durch negative Befunde abschließen können oder sie wieder in die Ablage für den Bf gegeben, wenn es sich um positive Befunde gehandelt hat.

Eine fixe Arbeitszeit wäre nicht vereinbart gewesen, sie wäre immer nur auf Abruf tätig gewesen und hätte nur zugesagt, wenn sie Zeit gehabt hätte. Zu dieser Zeit wäre sie als einzige, außer dem Bf, mit der notwendigen Qualifikation für diese Tätigkeit zur Verfügung gestanden und sie hätten daher immer versucht, sich abzusprechen.

Da sie für die Arbeiten unterschiedlich lange Zeit benötigt hätte, wäre sie unterschiedlich lang, angegeben wurden 4-66 Stunden, tätig gewesen. Die vereinbarten Tage wären eingehalten worden, aber die tatsächlichen Zeiten wären ihr überlassen geblieben. Sie wäre während der Labor-Öffnungszeiten gekommen und hätte dann bleiben können, solange sie es benötigte.

Grundsätzlich hätte sie die Arbeiten im Labor gemacht, selten wäre es vorgekommen, dass sie sich die Arbeiten über das Wochenende mit nach Hause genommen hätte. Betriebsmittel wie Mikroskop, Schreibutensilien und Markierungsstifte würde man benötigen. Auf den Zuweisungen hätte sie die Diagnoseschlüssel des Labors vermerkt, die dann von der Sekretärin in den Computer eingegeben worden wären. Alle Betriebsmittel wären im Labor vorhanden gewesen. Wenn sie zu Hause arbeitete, hätte sie ihr eigenes Mikroskop verwendet, das ihr schon 1988 für eine medizinische Studie zur Verfügung gestanden hätte, weil sie es sich dafür angeschafft hätte.

Im Labor hätte sie keinen fixen Arbeitsplatz gehabt, sondern hätte einen freien Arbeitsplatz verwendet. Sie hätte einen Stundenlohn von 60 €, am Ende des Jahres hätte sie monatliche Honorarnoten gestellt. Die Honorarnoten für 2008 wären ihr 2009 auf ihr Konto überwiesen worden, die von 2009 erst im Jahre 2011.

Die Arbeitsleistung hätte sie persönlich zu erbringen gehabt, Vertretung hätte sie nicht einsetzen können. Im Krankheitsfall hätte sie die Vertretung vom Bf im Labor angerufen und Bescheid gegeben, was aber nie der Fall gewesen sei.

Da die Befragte im Qualitätszirkel der österreichischen Zytologiegesellschaft sei, führe sie ihre Tätigkeit ohne jede Anweisung durch. Die Kontrolle erfolge nur hinsichtlich der zeitgerechten Abarbeitung der Qualitätskontrolle. Jeder Patient würde in den Computer des Labors aufgenommen und dort so lange verbleiben, bis die Befundung abgeschlossen sei.

Ob sie für ein anderes Labor tätig sein dürfe, wäre nie besprochen worden, weil sie das aus Zeitgründen ohnehin nicht gemacht hätte. Hauptberuflich wäre sie am KH2 als Zytotechnikerin tätig. Die Haftung für etwaige Fehlentscheidungen hätte beim Bf gelegen. Nach ihr hätte die Tätigkeit Fr. Dr. Y, die fix angestellt und zwischenzeitlich wieder gekündigt hätte, gemacht. Diese Ärztin hätte auf Grund ihrer Pathologieausbildung auch positive Befunde erledigen können.

Die Ausbildung der Befragten wäre in der Zytologie, die sie mit einem IAC Diplom abgeschlossen hätte. Auf Grund ihrer Tätigkeit im Labor des Bf wäre sie nicht bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft versichert. Ihre Einkünfte aus dieser Tätigkeit wären von ihrem Steuerberater steuerlich veranlagt worden. Ihre Angaben würden den Tatsachen entsprechen und wären völlig unbeeinflusst gemacht worden.

In der Niederschrift mit Fr. **Dr.** U vom 11.1.2012 wurde im Wesentlichen Folgendes protokollarisch festgehalten:

Sie sei von Oktober 2002 bis dato beim Labor des Bf als fachärztliche Vertretung für den Bf beschäftigt gewesen. Durch eine Ausschreibung in einer Zeitung hätte sie von der Stelle erfahren. Bei ihrer Aufnahme hätte sie zuerst ein Gespräch mit dem Geschäftsführer gehabt,

der sie dann zum Bf weitergeleitet hätte. Es wäre ein schriftlicher Vertrag zwischen dem Bf und der Befragten abgeschlossen worden. Sie hätte histologische Befundungen, Gefrierschnittuntersuchungen, Makroskopien und Obduktionen gemacht. Außerdem wäre sie bei Abwesenheit des Bf und seiner ständigen Vertreterin Ansprechpartnerin für diverse Befundauskünfte, Anfragen von Mitarbeitern oder einsendenden Ärzten gewesen. Es wäre fix vereinbart worden, dass sie am Donnerstag und Freitag im Labor sei, gelegentlich auch an Wochenenden als Bereitschaftsdienst für Gefrierschnitte. Die Zeiten hätten sich je nach Bedarf bzw Arbeitsanfall ergeben. Pro Woche hätte sie durchschnittlich 10 bis 20 Stunden gearbeitet. Zeitkarten oder Anwesenheitslisten für Ärzte hätte es nicht gegeben. Ihre Tätigkeit führe sie einerseits im Labor des Bf, andererseits in verschiedenen Privatspitalern in Wien aus, letzteres betreffe Gefrierschnitte und Obduktionen.

Dafür hätte sie ein Gefrierschnittmikrotom benötigt, verschiedene Instrumente zum Zuschnitt des Operationspräparates und ein Mikroskop. Diese Geräte seien im Spital vorhanden. Außerdem würde sie verschiedene Reagenzien für die Schnellfärbung und weitere Utensilien, die in einem Werkzeugkoffer verstaut seien, brauchen. Der Inhalt würde ihr vom Labor des Bf zur Verfügung gestellt. Für die Tätigkeiten im Labor würde sie ein Mikroskop benötigen, ein Diktiergerät, div. Büromaterial, was im Labor vorhanden wäre. Eigene Betriebsmittel würde sie nicht zur Verfügung stellen. Sie hätte im Labor einen fixen Arbeitsplatz mit Büro und Schreibtisch bzw. Mikroskop, Telefon und E-Mail Adresse. Montag bis Mittwoch würde das Büro als Besprechungsraum benutzt. Manchmal sei auch eine Sekretärin anwesend.

Als Entgelt würde sie einen Stundenlohn von 72, 67 € erhalten. Einmal pro Monat würde sie eine Liste ihrer Arbeitszeiten in das Postfach des Geschäftsführers geben und bekomme ihr Honorar auf ihr Bankkonto überwiesen. Bei Urlaub oder Krankheit würde sie keine Honorare erhalten. Urlaub würde durch Formularaushang angekündigt und würde in Absprache mit dem Bf geplant. Bei Krankheit würde sich die Befragte im Sekretariat telefonisch abmelden.

Ihre Arbeitsleistung müsse sie persönlich erbringen. Vertretung hätte es bis dato noch nie gegeben, sie wüsste auch nicht, ob die Möglichkeit bestünde.

Sie erhalte keinerlei Sozialleistungen wie Zuschüsse etc. vom Labor. Fachliche Anweisungen für ihre Tätigkeit erhalten sie nicht. Die Befundung erfolge selbstständig und eigenverantwortlich. Gelegentlich gebe es Befundbesprechungen mit dem Bf, in denen sie sich gegenseitig beraten würden. Bezuglich Arbeitsablauf oder Arbeitszeiten gebe es keine Vorschriften.

Ob ihre Arbeit kontrolliert würde, wüsste sie nicht, es gebe allerdings zweimal wöchentlich eine Liste mit allen offenen Befunden aller befundenden Ärzte, die der Kontrolle der Ausgangszeiten der histologischen Befunden diene. Ziel sei eine Qualitätssicherung gegenüber den einsendenden Ärzten/ Kunden.

Hauptberuflich sei die Befragte im Landeskrankenhaus KH3 tätig, außerdem sei sie noch bei der E als Totenbeschauärztin. Ob sie in einem anderen Labor tätig werden dürfe, wisse sie nicht, das wäre nie besprochen worden.

Für Fehler ihrer Tätigkeit würde sie selbst haften. Sie hätte ohnehin eine Haftpflichtversicherung für ärztliche Tätigkeiten. Manche besondere histologische Tätigkeiten würden vom Bf vidiert, was auch auf den Befunden vermerkt worden wäre.

Die Befragte unterliege der ärztlichen Schweigepflicht. Neben ihr würden auch der Bf, Dr. R und bis 31.12.2011 Dr. Y im Labor des Bf als Ärzte tätig sein.

Für ihre Tätigkeit hätte sie eine berufsrechtliche Befugnis als Fachärztin. Sie sei auf Grund dieser Tätigkeit und der Tätigkeit bei der E bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft versichert. Ihr Einkommen sei von ihr steuerlich veranlagt.

Ebenfalls wurde eine Niederschrift mit Fr. P am 2.12.2011 angefertigt, die zwar nicht verfahrensgegenständlich ist, aber eine ebenfalls befundende Tätigkeit wie die gegenständlichen Ärztinnen für das Labor des Bf ausgeführt hat. Aus Ihrer Aussage geht hervor, dass sie die Befunde in ihrer eigenen Ordination durchgeführt hat, aber die Eingabe in eine Excel Tabelle erfolgte und jeder Ausdruck mit Firmenlogo des Bf erfolgt sei. Als Befundverantwortliche wäre auch ihr Name ausgewiesen worden.

Als Befundverantwortliche werde auch ihr Name ausgewiesen. Die Befunde würden dann vom Labor archiviert. Sie hole sich einmal pro Woche ca. gefärbte Objektträger im Labor ab. Die Aufträge würden von ihr normalerweise innerhalb einer Frist von 10 Tagen erledigt werden.

Als Betriebsmittel werde ein Mikroskop, ein Computer, das Archivierungssystem und ein Drucker benötigt, die sich alle in ihrem Besitz befinden würden. Die Objektträger, die sie befunde, würden in ihrem Ordinationsbereich archiviert. Das Entgelt bemasse sich pro befundetem Fall. Das Labor des Bf schreibe die Honorarnoten entsprechend den befundenen Fällen, wobei der Satz pro Fall verschieden hoch sein könne. Die Honorarnote würde ihr einmal im Monat vorgelegt, dann würde sie unterschreiben. Den Betrag erhalte sie auf ihr Bankkonto.

In der Folge wurde zur **Schlussbesprechung der GPLA am 12.3.2012** geladen.

Deren Niederschrift lautet im Wesentlichen folgendermaßen:

Sämtliche im Rahmen der GPLA festgestellten Differenzen wären der Art und Höhe nach ausführlich besprochen worden. Im Zuge der GPLA im Prüfzeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2009 sei nach Einsicht in die Buchhaltung auf mehreren Fremdleistungskosten festgestellt worden, dass Personen nicht zur Sozialversicherung gemeldet worden wären. Es handle sich um Personen, die die Befundung von histologischen Präparaten größtenteils im Labor und das Screening von zytologischen Präparaten zu Hause durchgeführt hätten. Die Ärztin Dr. U führe ihre Arbeiten

tlw. im Labor des Bf durch – eigenes Büro etc. und tlw. auch Gefrierschnitte und Obduktionen in den vom Labor vorgegebenen Spitätern.

Zur Auskunftserteilung wären Fragebögen eingeholt worden, in Ergänzung dazu Niederschriften. Bei Dr. B, Dr. H, Dr. S, Dr. U und Fr. Expertin seien Dienstverhältnisse gem. § 47 und § 4 Abs. 2 ASVG festgestellt worden. Bei Fr. FDN1, Fr. FDN2 und Fr. FDN3 seien freie Dienstverhältnisse festgestellt worden.

Zur Befundung von histologischen Präparaten wurde ausgeführt, dass Ärzte, wenn sie ihren Beruf unselbständig ausüben, als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG pflichtversichert seien. Der § 3 Abs. 2 ÄrzteG 1984 ginge ausdrücklich davon aus, dass die selbständige Ausübung des ärztlichen Berufes, also eine eigenverantwortliche Ausführung ärztlicher Tätigkeiten sowohl freiberuflich als auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses möglich sei. Die Merkmale eines Dienstnehmers seien dann gegeben, wenn die Beschäftigung in persönlicher Abhängigkeit – Bindung an den Arbeitsort und die Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten, Weisungsgebundenheit, Kontrollunterworfenheit, persönliche Arbeitspflicht – und wirtschaftlicher Abhängigkeit – Betriebsmittel stellt der Dienstgeber zur Verfügung – ausgeübt werde. Es genüge bereits, wenn die angeführten Kriterien überwiegend erfüllt seien.

Die Tätigkeit sei im Labor des Bf ausgeführt worden. Fr. Dr. U hätte ihre Arbeiten teilweise im Labor des Bf (eigenes Büro etc. laut Niederschrift) und tlw. auch Gefrierschnitte und Obduktionen in den vom Labor vorgegebenen Spitätern durchgeführt.

Die Arbeitszeit wäre im persönlichen Ermessen an den mit dem Dienstgeber fix vereinbarten Wochentagen erfolgt und richte sich nach dem Bedarf und dem Arbeitsanfall im Labor. Persönliche Abhängigkeit liege auch vor, wenn die Beschäftigten Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit selbst bestimmen könnten, die Arbeitsleistung sich jedoch nach den Bedürfnissen des Dienstgebers richte – zitiert wird VwGH 24.01.2006, Zl. 2004/08/0202.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei nach VwGH 21.12.1993, 90/14/0103 im Sinne der Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeiten in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was nach VwGH 15.9.1999, 97/13/0164 dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderlaufe.

Die Dienstleistung sei persönlich erbracht worden. Falls eine Vertretung notwendig gewesen wäre, wäre eine andere Ärztin vom Labor zur Durchführung der Arbeiten beauftragt worden.

Die Befundungen seien nach Standard erfolgt, dh es wären keine Weisungen erforderlich gewesen. Eine Kontrolle der abgegebenen Befunde wäre hinsichtlich der Einhaltung der

Ausgangszeiten erfolgt, damit eine Qualitätssicherung gegenüber den einsendenden Ärzten für das Labor gewährleistet sei. Eine fachliche Kontrolle wäre wegen der spezifischen Ausbildung der befundenden Ärzte nicht notwendig.

Für die Prüfung der persönlichen Abhängigkeit sei nicht die Weisungsgebundenheit betreffend das Arbeitsverfahren und die Arbeitsergebnisse maßgebend, sondern nur jene betreffend das arbeitsbezogene Verhalten. Die notwendige Freiheit von fachlichen Weisungen, wie sie für die Ausübung einer Tätigkeit, die in weitgehender Eigenverantwortung verrichtet werden müssen, kennzeichnend sei, schließe daher das Vorliegen eines versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses nach VwGH 21.11.2011, Zl. 97/08/0169 nicht aus.

Die Entlohnung wäre nach tatsächlich gearbeiteten Stunden die sich nach dem Arbeitsanfall im Labor richteten, erfolgt.

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stelle für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und könnte als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden, zitiert wurde VwGH 18.10.1995/94/13/0121 sowie VwGH 15.9.1999, 97/13/0164.

Eigene wesentliche Betriebsmittel würden von den Ärztinnen keine zur Verfügung gestellt.

Zum Screening von zytologischen Präparaten wurde festgehalten, dass bei Fr. FDN1, Fr. FDN2 und Fr. FDN3 anhand von Fragebögen und Niederschriften ein freies Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 4 ASVG dafür festgestellt wurde.

Die zu untersuchenden vom Labor vorgefärbten Proben seien nach Hause geliefert worden, dort mikroskopiert und dann wieder an das Labor returniert worden.

Es hätte sich um eine Dienstleistung (Dauerschuldverhältnis) nicht in persönlicher, doch wirtschaftlicher Abhängigkeit erbracht, gehandelt.

Die Arbeiten hätten in regelmäßigen Abständen stattgefunden, um in Urlaubszeiten die Rückstände der Dienstnehmer des Labors aufzuarbeiten. Sie wären im Interesse des Labors möglichst rasch in ein paar Tagen zu erledigen gewesen.

Die Leistungserbringung wäre persönlich erbracht worden, weil für die spezialisierte Tätigkeit ein besonderes Fachwissen erforderlich wäre. Da die Befundungen von einem vom Labor vorgegebenen Schema erfolgt seien, hätte es keiner Weisungen bedurft.

Als wesentliche Betriebsmittel seien die vom Labor zur Verfügung gestellten Glasobjektträger mit den bereits vorgefärbten Präparaten und die zugehörige Liste mit den Namen der Patientinnen anzusehen. Außerdem werde für die Untersuchungen ein Mikroskop verwendet,

das schon anlässlich der Berufsausbildung anzuschaffen sei. Dieses stünde im Eigentum der freien Dienstnehmerin.

Die Sozialversicherungsbeiträge würden in der Betragsgruppe D 1 nachverrechnet sowie Mitarbeitervorsorgezeiten angelegt und die MV-Beiträge nachverrechnet. Für die Sonderzahlungen würde ein Sechstel aus den Gesamthonoraren herausgerechnet. Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer würden nachgefordert.

Die Nachmeldung und Verrechnung der freien Dienstnehmerinnen FDN1, FDN2 und FDN3 könne aus technischen Gründen erst nach Prüfungsabschluss mit Erhebung durchgeführt werden. Für div. gemeldete Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG würden regelmäßig geleistete Mehrstunden und Überstunden im Urlaubs- und Feiertagsentgelt nachverrechnet.

Sämtliche im Rahmen der GPLA festgestellte Differenzen wären der Art und der Höhe nach ausführlich besprochen worden: Die Besprechungsunterlage sei erörtert und übergeben worden. Der Lohnsteuer-Prüfbericht und die Haftungs- und Abgabenbescheide würden nachträglich übermittelt.

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, der auf die Besprechungsunterlage verweist, sowie die verfahrensgegenständlichen **Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) ergingen am 14.3.2012:**

- I. Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 3.625,78 €
- II. Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 4.687,69 €
- III. Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 8.158,62 €
- IV. Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 7.968,65 €.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf **am 10.4.2012 Berufung wegen Rechtswidrigkeit** mit der Begründung, dass die im Rahmen der Festsetzung der DB 2006 bis 2009 als Dienstnehmer qualifizierten Personen keine Dienstnehmer seien, sondern selbständige Ärzte bzw. MTAs, weil in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Tätigkeit die Merkmale der selbständigen Arbeit überwiegen würden. Alle Details zum Sachverhalt und zu dessen rechtlicher Würdigung durch den Berufungswerber würden in einer gesonderten Stellungnahme im Detail ausgeführt und ergänzt werden. Der Bf beantragte daher, die in den Bescheiden festgesetzten Nachforderungen nicht festzusetzen sowie eine Entscheidung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Senat des Bundesfinanzgerichts) und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Daraufhin erließ die belangte Behörde am 12.6.2012 einen **Mängelbehebungsauftrag** in Bescheidform wegen folgender Mängel: Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid der belangten Behörde angefochten werde, Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und Fehlen einer Begründung. Als Mängelbehebungsfrist wurde der 29.6.2012 festgesetzt.

Am 28.6.2012 übersandte der Bf einen **Nachtrag zur Berufung**. Darin wurde erklärt, in welchen Punkten die Bescheide angefochten wurden mit Rechtswidrigkeit dem Grunde und der Höhe nach. Des Weiteren wurde als Erklärung, welche Änderung beantragt wird, angegeben, dass eine Festsetzung des DB für die Jahre 2006 bis 2009 mit Null beantragt werde, weil für jene Personen, für die DB vorgeschrieben worden wäre, keine dienstgeberbeitragspflichtigen Dienstverhältnisse dem Grunde und der Höhe nach vorliegen würden.

Als Begründung für die Berufung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Vorschreibung der DB-Beiträge 2006 bis 2009 auf Grund der Einstufung von Dr. B, Dr. . (gemeint war offensichtlich Dr. H), Dr. S, Dr. U und Fr. Expertin als echte Dienstnehmerinnen gem. § 47 EStG bzw. § 4 Abs. 2 ASVG erfolgt sei.

Die übrigen Damen Fr. FDN1, Fr. FDN2, Fr. FDN3 wären zu freien Dienstnehmerinnen gem. § 4 Abs. 4 ASVG erklärt worden. Da die Dienstgeberbeitragspflicht für freie Dienstnehmer erst durch das BBG 2009, BGBl I 52/2009 mit Wirkung 1.1.2010 eingeführt worden sei, wären für freie Dienstnehmer für die betroffenen Zeiträume 2006 bis 2009 ohnehin keine DB zu entrichten, weshalb in weiterer Folge ausschließlich auf die zu echten Dienstnehmerinnen bestimmten Personen Stellung genommen werde.

Zur Frage, ob echte Dienstverhältnisse vorliegen würden, wurde angemerkt, dass sämtliche betroffenen Personen mit Ausnahme von Fr. Expertin Ärzte im Sinne des ÄrzteG seien und ihre Tätigkeit im Labor des Bf im Rahmen ihrer ärztlichen und selbständigen Berufsbefugnis ausüben würden.

Nach ärzterechtlichen standesrechtlichen Bestimmungen sei eine Ausübung der ärztlichen Tätigkeit sowohl selbständig als auch unselbständig möglich. Eine Anstellung von Ärzten bei anderen Ärzten oder Gruppenpraxen sei jedoch unzulässig gem. § 52a ÄrzteG.

Diese allgemein bekannte Rechtslage hätte bis dato bei allen Betriebsprüfungen bzw. GPLA-Prüfungen dazu geführt, dass die Tätigkeit der im Labor arbeitenden Ärzte als selbständig beurteilt worden wäre und keine Beanstandungen bewirkt hätte. Mit der vorliegenden Entscheidung sei ein eklatanter Wertungswiderspruch innerhalb der Rechtsordnung sichtbar geworden, da einerseits standesrechtliche Vorschriften eine Anstellung von Ärzten bei Ärzten für unzulässig erachten würde, andererseits im Zuge von sozialversicherungsrechtlichen und abgabenrechtlichen Prüfungen die gleichen Ärzte zu Dienstnehmern erklärt würden und entsprechende Abgaben dem „Dienstgeber“ vorgeschrieben würden.

Eine Anmeldung der betroffenen Ärzte als Dienstnehmer bei der GKK wäre aus standesrechtlicher bzw. ärzterechtlicher Sicht denkunmöglich gewesen. Davon abgesehen würden auch inhaltliche Gründe vorliegen, weswegen es sich nicht um Dienstverhältnisse bei den betroffenen Ärzten handle:

Sämtliche Ärzte würden ihre Tätigkeit in Eigenverantwortung mit eigener Haftpflichtversicherung und eigenem Risiko des Befundes ausüben. Vor diesem Hintergrund sei auch die aktuelle Entscheidung des UFS zu berücksichtigen, bei dem ein Vertretungsarzt nicht als Dienstnehmer des Praxisinhabers beurteilt wurde mit dem Argument, dass die mangelnde fachliche Weisungsgebundenheit ein maßgebliches Unterscheidungskriterium zum angestellten Arzt darstelle. Auch die im Labor des Bf tätigen Ärzte seien in keiner Weise einer fachlichen Weisungsgebundenheit unterworfen. Die Befundung erfolge selbstständig und in eigener Verantwortung.

Die konkrete Tätigkeit der gegenständlichen Ärzte im Labor sehe so aus, dass sie absolut freie Zeiteinteilung ohne Kontrollunterworfenheit hätten. Es bestünde keine persönliche Arbeitspflicht der Ärzte, die Ärzte würden sich ihr Material dh Befundungen selbst aussuchen, was sie bearbeiten können und wollen, es würden eigene Arbeitsgeräte vorliegen wie Mikroskop, Diktiergerät. Der Sonderfall Makroskopie müsse aus technischen Gründen im Labor erfolgen, da die technischen Voraussetzungen dafür nur im Labor gegeben seien. Der Sonderfall Gefrierschnitte erfolge in den vom Auftraggeber bekanntgegebenen Krankenanstalten. Sämtliche Ärzte hätten eine Hauptbeschäftigung zB in Spitäler und würden den Umfang und die Intensität ihrer Tätigkeiten im Labor des Bf nach ihren individuellen Bedürfnissen und den zeitlichen Inanspruchnahmen in ihrer Hauptbeschäftigung ausrichten.

Betreffend Fr. Expertin als Sonderfall, weil sie nicht Ärztin in der österreichischen Ärzteschaft der Pathologen sei, aber einen exzellenten Ruf als Praktikerin genieße und daher von Pathologen in ganz Österreich für Spezialfälle hinzugezogen werde. So würde sie auch im Labor des Bf bei besonders heiklen Fällen anlassfallbezogen hinzugezogen. Das Vorliegen von Merkmalen einer Dienstnehmereigenschaft von Fr. Expertin beim Bf sei grotesk und könne nicht einmal ansatzweise begründet werden, weil kein einziges Merkmal einer Dienstnehmereigenschaft zutreffen würde.

Sie sei eine typische selbständige Unternehmerin, die ihr spezielles Know-how zahlreichen Pathologen in ganz Österreich für besondere Fälle zur Verfügung stelle.

Betreffend den weiteren Sonderfall Dr. S hätte diese in betrügerischer Absicht – eine Klage wäre anhängig – Honorare frakturiert, denen keine adäquaten Leistungen gegenübergestanden wären. Der Umfang der Falschabrechnungen werde derzeit erhoben und würde ehestmöglich nachgereicht werden. Diese anteiligen Honorare seien unabhängig von der Würdigung obiger Argumente durch die Finanzbehörde jedenfalls keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der DB 2006 bis 2009.

Weitere Berufungen gegen die Kommunalsteuer und SV-Beiträge wurden in Aussicht gestellt.

Dementsprechende Ergänzungen sind im Lohnsteuerakt der belangten Behörde nicht enthalten.

2. Verfahren vor dem UFS:

Die belangte Behörde erließ keine Berufungsvorentscheidung.

Der gegenständliche Akt wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) am 6.8.2012 vorgelegt. Es erfolgte keine inhaltliche Kommentierung von Seiten der belangten Behörde

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Von der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung wurde der gegenständliche Akt am 1.3.2018 übernommen.

Das Bundesfinanzgericht nahm im Zuge seiner Ermittlungen Kontakt mit dem Bundesverwaltungsgericht am 26.4.2021 auf. Dies vor dem Hintergrund, dass es Parallelverfahren des Bundesverwaltungsgerichts zum gegenständlichen Fall gegeben hat die andere materiell rechtliche Rechtsgebiete wie insb. die sozialversicherungsrechtliche Beurteilungen beinhalteten, die in Punkt 4 dargestellt werden.

Die diesbezüglichen fünf Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes ergingen bezüglich desselben Beschwerdeführers wie im gegenständlichen Fall bzw. betreffend vier Ärztinnen bzw. einer Expertin, die für den Bf als Supervisorin tätig war. Die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes lagen dem Bundesfinanzgericht nur in anonymisierter Form durch das Rechtsinformationssystem vor.

Das Bundesfinanzgericht stellte daher am 12.5.2021 ein Amtshilfeersuchen und ersuchte um Bekanntgabe der Entscheidungen in unanonymisierter Form. Dadurch konnte festgestellt werden, dass die Verfahren beim Bundesverwaltungsgericht exakt dieselben fünf Personen wie im gegenständlichen Verfahren betrafen, nämlich dieselben vier Ärztinnen Dr. H, Dr. S, Dr. B und Dr. U sowie die Expertin bzw. Supervisorin Fr. Expertin.

Am 18.5.2021 wurde die belangte Behörde und der Bf vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, bekannt zu geben, ob bezüglich Dr. S die in der Berufung angekündigte Vorlage allfälliger Ergebnisse einer gerichtlichen Entscheidung betreffend den Vorwurf unkorrekter Zeitaufzeichnungen in betrügerischer Absicht von Dr. S vorgelegt wurden, da Derartiges nicht im Akt enthalten ist.

Des Weiteren wurde die belangte Behörde aufgefordert, Unterlagen, wie Protokolle etc. betreffend Fr. Dr. B vorzulegen, da diesbezüglich im Akt nichts enthalten war.

Der Bf zog im Zuge dessen am 18.5.2021 seinen Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes zurück und gab am 19.5.2021 bekannt, dass entgegen der im Nachtrag zur Berufung angekündigten Nachreichung von

Ergebnissen betreffend die thematisierten Falschabrechnungen der Fr. Dr. S diese nicht erfolgt ist und auch nicht erfolgen werde.

Dem Amthilfeersuchen wurde vom Bundesverwaltungsgericht am 26.5.2021 entsprochen und veranlasst, dass die nicht anonymisierten Erkenntnisse betreffend Dr. U BVwG vom 05.10.2015, W167 2003133-1, betreffend Dr. S vom 23.12.2015, W167 2003130-1, betreffend Dr. H vom 07.12.2015, W167 2003125-1, betreffend Dr. B vom 07.12.2015, W167 2003135-1 und betreffend Fr. Expertin vom 17.10.2016, W167 2003129-1 dem Bundesfinanzgericht übermittelt werden.

Die belangte Behörde gab am 31.5.2021 bekannt, dass alle Unterlagen betreffend das Verfahren an das Bundesfinanzgericht vorgelegt worden seien und keine weiteren wie Niederschriften oder Fragebögen insb. von Fr. Dr. B vorliegen würden. Das Dienstverhältnis wäre durch das Prüforgan im Rahmen der Prüfung festgestellt worden, die Feststellungen des Prüforgans wären seitens der Abgabenbehörde übernommen worden. Welche Unterlagen bzw. Detailfeststellungen vom Prüforgan der Feststellung des Dienstverhältnisses zu Grunde gelegt worden seien, sei seitens der Abgabenbehörde nicht mehr nachvollziehbar.

Betreffend der in der Berufung thematisierten unrichtigen Zeitaufzeichnungen gab die belangte Behörde bekannt, dass aus dem elektronischen Akt keine Nachreichung, wie im Nachtrag zur Berufung angekündigt, ersichtlich sei.

Ergänzend wurde seitens der belangen Behörde noch darauf hinweisen, dass der Akt gegenwärtig unter einer anderen Steuernummer als im vorgelegten Akt angegeben, nunmehr abc geführt werde.

4. Fünf verfahrensgegenständlich bedeutsame Verfahren betreffend den Bf und seine Mitarbeiterinnen in Hinblick auf sozialversicherungsrechtliche Aspekte vor dem Bundesverwaltungsgericht:

Das Bundesverwaltungsgericht entschied über die dort anhängigen Beschwerden des Bf in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht, die von ähnlichen, aber auch anderen, Parametern als die steuerrechtliche Betrachtungsweise ausgeht.

Die fünf Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes beruhten auf umfangreichen Ermittlungen und mündlichen Verhandlungen in diesem Fall und ergaben inhaltlich unterschiedliche Ergebnisse betreffend der jeweiligen Person und ergingen für jede einzelne Person gesondert:

Die Ärztinnen Dr. U und Dr. S wurden in den Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes BVwG vom 05.10.2015, W167 2003133-1 und 23.12.2015, W167 2003130-1 jeweils als Dienstnehmerinnen gem. § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG qualifiziert.

Begründet wurde dies insbesondere damit, dass bei beiden Ärztinnen ein Dienstverhältnis in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit vorliegen würde. Auch die wirtschaftliche Abhängigkeit, die nach der Rechtsprechung ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel findet, ist bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit (VwGH vom 02.12.2013, ZI. 2013/08/0191, mwN) wurde als Argument für ein Dienstverhältnis angeführt, ebenso wie das Fehlen einer eigenen Betriebsstätte bzw. betrieblichen Organisation, sondern Nutzung des Makrotisches im Labor des Bf, das Beisteuern von Obduktionsbesteck und technischen Vorrichtungen im Krankenhaus.

Inhaltlich andere Entscheidungen ergingen seitens des Bundesverwaltungsgerichtes betreffend der anderen beiden Ärztinnen: Dr. H und Dr. B wurden in den Entscheidungen vom 07.12.2015, W167 2003125-1 und 07.12.2015, W167 2003135-1 hingegen jeweils als freie Dienstnehmerinnen qualifiziert.

Begründet wurde dies insbesondere damit, dass das Bundesverwaltungsgericht feststellte, dass beide Ärztinnen nicht befundet, sondern ausschließlich makroskopische Beschreibungen durchgeführt hätte, wodurch kein Werk erkennbar sei, während die kontinuierliche Leistungserbringung auf ein Dauerschuldverhältnis hindeute.

Bezug genommen wurde auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (zuletzt VwGH 14.02.2013, 2011/08/0391) wonach es für die Abgrenzung des Dienstvertrages vom freien Dienstvertrag einerseits und vom Werkvertrag andererseits darauf ankomme, ob sich jemand auf gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen (den Dienstgeber) verpflichtet (diesfalls liege ein Dienstvertrag vor) oder ob er die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernehme (in diesem Fall liege ein Werkvertrag vor), wobei es sich im zuletzt genannten Fall um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handelt, während es im Dienstvertrag primär auf die rechtlich begründete Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers, also auf seine Bereitschaft zu Dienstleistungen für eine bestimmte Zeit (in Eingliederung in den Betrieb des Leistungsempfängers sowie in persönlicher und regelmäßig damit verbundener wirtschaftlicher Abhängigkeit von ihm) ankomme. Vom Dienstvertrag sei jedoch überdies der "freie Dienstvertrag" zu unterscheiden, bei dem es auf die geschuldete Mehrheit gattungsmäßig umschriebener Leistungen, die von Seiten des Bestellers laufend konkretisiert werden, ohne persönliche Abhängigkeit ankomme.

Da die persönliche Abhängigkeit im Unterschied zu Dr. S und Dr. U bei Dr. B und Dr. H seitens des Bundesverwaltungsgerichtes verneint wurde, qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht Dr. B und Dr. H als freie Dienstnehmerinnen iSd § 4 Abs. 4 ASVG.

Das Vorliegen von Werkverträgen wurde bei allen vier Ärztinnen seitens des Bundesverwaltungsgerichtes explizit verneint.

Im Unterschied dazu bestätigte die Stattgabe des Bundesverwaltungsgerichtes den Werkvertrag aber betreffend der 5. gegenständlichen Person, der Expertin und Supervisorin Fr. Expertin. Diese qualifizierte das Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 17.10.2016, W167 2003129-1 als Werkvertragsnehmerin. Begründet wurde dies damit, dass sie als begutachtende und auch Befund erstellende Supervisorin tätig gewesen sei, deren Vertragsinhalt die Herstellung eines ordnungsgemäßen Befundes des gynäkologischen Abstrichs durch Supervision gewesen wäre, was in jedem Fall abgrenzbar, überprüfbar und einer Gewährleistung bzw. Haftung zugänglich gewesen wäre, wobei bei der Herstellung von Befunden nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (OGH 23.05.1984, 1 Ob 550/84) ein Werkvertrag vorliege.

Auch die Abgeltung nach Stunden, die nach der Rechtsprechung des VwGH auf ein Dauerschuldverhältnis hindeuten könnte, wäre im Beschwerdefall nachvollziehbar mit fairerer Bezahlung als aufgrund von stückweiser Abrechnungen der teilweise unterschiedlich aufwendigen Präparate erklärt worden. Auch weil der Supervisorin nicht laufend Abstriche zugewiesen wurden, sondern nur im Bedarfsfall nach telefonischer Vereinbarung, ging das Bundesverwaltungsgericht von einem Werkvertrag aus.

Die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes sind in Rechtskraft erwachsen, da sie nicht mit Revision bekämpft worden sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf betrieb im verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt ein medizinisches Labor für Befundungen betreffend histologische, pathologische und andere Untersuchungen von Gewebematerial. Diese Befunde werden von Ärztinnen erstellt, die für das Labor des Bf arbeiten und mussten innerhalb der medizinisch vorgegebenen Zeit untersucht werden. Die Untersuchungen bzw. Befundungen wurden im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2006 bis 2009 teilweise im Labor des Bf, in vorgegebenen Spitätern bzw. bei den untersuchenden Personen zu Hause untersucht.

Im Zuge einer GPLA wurden fünf mit Werkvertrag beschäftigte Mitarbeiterinnen – vier Ärztinnen und eine Supervisorin – nach umfangreichen Befragungen (siehe Verfahrensgang) seitens der belangten Behörde sowie der Wiener Gebietskrankenkasse im Jahr 2011 als Dienstnehmerinnen gem. § 47 und § 4 Abs. 2 ASVG beurteilt:

Dr. B, Dr. H, Dr. S, Dr. U und Fr. Expertin (Supervisorin).

Die Mitarbeiterinnen FDN2, FDN3 und FDN1 wurden als freie Dienstnehmerinnen von der GPLA beurteilt.

Im Zuge der bescheidmäßigen Festsetzung des DB für die Jahre 2006 bis 2009 kam es daher zu Hinzurechnungen für die genannten vier Ärztinnen und Fr. Expertin, sodass folgende Bescheide betreffend DB am 14.3.2012 ergingen:

Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 3.625,78 €

Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 4.687,69 €

Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 8.158,62 €

Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 7.968,65 €.

Die Befragungen ergaben, dass die Ärzte Befundungen selbständig machten, Gefrierschnitte in vom Auftraggeber bekannt gegebenen Spitätern, Makroskopien im Labor des Bf, histologische, gynäkologische und extragenitale Gynäkologie befunden etc. Fixe Arbeitszeiten konnten nicht festgestellt werden, die betroffenen Personen waren je nach Arbeitsanfall auf Abruf tätig. Die diktieren Befunde wurden durch Sekretariatspersonal des Labors getippt.

Das Labor stellte nach Aussagen der Befragten neben dem Makrotisch, Büromaterial und Bürokräfte etc. zur Verfügung, in manchen Fällen freie Arbeitsplätze, aber auch – im Fall von Dr. U – ein ausgestattetes Büro mit Schreibtisch, eigener Mail Adresse. Auch ein dem Labor

eigenes Verschlüsselungssystem sowie Listen betreffend der Aufträge wurden verwendet. Die Mikroskope wurden von den Ärzten aus eigenem Bestand beigestellt. Die Arbeitsbedingungen waren im Einzelfall nicht gleichartig (siehe Verfahrensgang zu den einzelnen Personen).

Für dieselben Arbeiten war auch angestelltes Stammpersonal des Labors vorhanden, das mit vorgegebenem Arbeitsort- zeit, zeitabhängiger Entlohnung unabhängig von der Anzahl der Untersuchungen und Weisungsgebundenheit entlohnt wurde. Weisungen waren die befundenen Ärzte bzw. Fr. Expertin nicht unterworfen. Betriebsmittel wurden teilweise zur Verfügung gestellt sowie Büro-Infrastruktur und Schreibkräfte zur Befund-Verschriftlichung der Texte, die auf das Diktiergerät gesprochen wurden. Organisatorische Abläufe wie Verschlüsselungssystem etc. wurden genutzt.

Die Eintragung in Listen zur Erfassung der erfolgten Befundungen, war allerdings vorgegeben.

Fr. Expertin war als Supervisorin nicht dauerhaft oder regelmäßig, aber auf Abruf zu bestimmten Fragestellungen tätig, wenn der Bf selbst diese Arbeit nicht vornehmen konnte.

Betreffend Fr. Dr. S gab die Bf an, dass diese betreffend ihrer Zeiten, zu denen sie für die Bf gearbeitet hätte, in betrügerischer Absicht Honorare fakturiert hätte, denen keine oder keine adäquaten Leistungen gegenüber standen, wobei der Umfang der Falschabrechnungen erst ermittelt werden sollte, aber die Bemessungsgrundlage der von der belangten Behörde vorgenommenen Berechnungen des DB jedenfalls nicht stimmen könne. Es wurde im Nachtrag der Berufung angekündigt, diesbezügliche Berichtigungen nachzureichen. Im Akt lag diesbezüglich jedoch nichts vor.

Der Bf gab auf Grund der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes am 19.5.2021 bekannt, dass entgegen der im Nachtrag zur Berufung angekündigten Nachreichung von Ergebnissen betreffend der thematisierten Falschabrechnungen der Fr. Dr. S diese nicht erfolgt ist und nicht erfolgen werde.

Das Bundesverwaltungsgericht entschied über die fünf Personen nach den vorgenommenen Ermittlungen und mündlichen Verhandlungen unterschiedlich (siehe detailliert Verfahrensgang Punkt 4.):

Die Ärztinnen Dr. U und Dr. S wurden jeweils als Dienstnehmerinnen qualifiziert.

Dr. H und Dr. B wurden jeweils als freie Dienstnehmerinnen iSd § 4 Abs. 4 ASVG qualifiziert.

Bei Fr. Expertin bejahte das Bundesverwaltungsgericht das Vorliegen eines Werkvertrages.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Lohnsteueraktes inklusive der Niederschriften und Fragebögen im Zuge der GPLA sowie der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Vorbringens des Bf als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt sowie dem Unabhängigen Finanzsenat bzw. dem Bundesfinanzgericht ist durch die Bescheide, die Berufung, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Nur betreffend Dr. B waren keine Unterlagen im Akt enthalten und konnten auch von der belangten Behörde nach Aufforderung nicht mehr eruiert oder nachgereicht werden. Jedoch hat das Bundesverwaltungsgericht im Jahr 2015 über sämtliche verfahrensgegenständlichen Personen Dr. U, Dr. S, Dr. H, Dr. B und Fr. Expertin bereits hinsichtlich sozialversicherungsrechtlicher Aspekte abgesprochen und in fünf Erkenntnissen über jede der genannten Damen abgesprochen. Die Ergebnisse der durchgeführten mündlichen Verhandlungen und sichtlich umfangreichen Erhebungen des Bundesverwaltungsgerichtes wurden der gegenständlichen steuerrechtlichen Beurteilung ebenfalls zu Grunde gelegt.

Da in der Bundesabgabenordnung gem. § 183 Abs. 2 nicht die Unmittelbarkeit von Beweismitteln vorausgesetzt wird, sondern auch andere Beweismittel verwendet werden dürfen und gem. § 166 BAO als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet ist und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, sind die umfangreichen Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichtes betreffend aller fünf Personen, insb. auch Dr. B, für den gegenständlichen Fall heranzuziehen. Dadurch wurden die für den gegenständlichen Fall nötigen Informationen für die gegenständliche abgabenrechtliche Beurteilung auf diesem Weg geliefert. Diese waren sehr detailliert und führten zB zu einer Bejahung der wirtschaftlichen Abhängigkeit mit der Begründung, dass Dr. B außer einem Sezierbesteck auf Grund persönlicher Bedürfnisse als Linkshänderin keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel zur Verfügung stellte und über keine eigene Betriebsstätte bzw. keine eigene betriebliche Organisation verfügte.

Zu diesem Zwecke wurden im Zuge der Amtshilfe vom Bundesverwaltungsgericht die dortigen fünf Erkenntnisse in nicht anonymisierter Form dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung gestellt und deren Feststellungen für die gegenständliche abgabenrechtliche Beurteilung herangezogen.

Die Aussagen der belangten Behörde und des Bf betreffend der Aufforderung zur Nachreicherung nicht vorliegender Unterlagen wurden ebenfalls in der Beurteilung des Falles gewürdigt.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBI. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 41 Abs. 1 FLAG idgF

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 idgF

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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zu leisten. Zu den Dienstnehmern gehören nach § 41 Abs. 2 FLAG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die Pflicht des Dienstgebers zur Abfuhr der Lohnsteuer gründet sich auf § 82 EStG.

Die Definition des § 47 Abs 2 ist nach Fellner im Hofstätter/Reichel Kommentar zu § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

Die Beurteilung der Frage, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses vorliegen, hat gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen. Daher kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern lediglich auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung, also auf die tatsächlichen Verhältnisse – damit sind ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend, auch die Bezeichnung des Vertrages als „Dienstvertrag“, „freier Dienstvertrag“ oder „Werkvertrag“ ist irrelevant – entscheidend ist, ob die ausgeübte Tätigkeit dem Tatbild des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (siehe dazu umfangreiche VwGH Judikatur, insb. 18.10.1989, 88/13/0185 sowie 23.3.1983, 82/13/0063 und 3.8.2004, 2000/13/0046, 19.9.2007, 2007/13/0071).

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechts - sie ist keinem anderen Rechtsgebiet entnommen.

Der Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten - wie beispielsweise dem Gewerberecht oder dem Sozialversicherungsrecht - kommt für das Steuerrecht daher keine Bedeutung zu. In diesem Sinn sieht das auch der Verwaltungsgerichtshof, VwGH 02.02.2010, Zl. 2009/15/0191 und VwGH 19.09.2007, Zl. 2007/13/0071). Diesem Umstand kommt im gegenständlichen Fall besondere Bedeutung zu, weil derselbe Sachverhalt mit genau denselben vier Ärztinnen sowie Fr. Expertin hinsichtlich sozialversicherungsrechtlicher Gesichtspunkte vom Bundesverwaltungsgericht (BVwG) in seinen Entscheidungen beurteilt worden ist. Da diesbezüglich aber etwas andere Parameter als im Steuerrecht (wie zB gewährleistungstauglicher Erfolg) die keine steuerrechtliche Relevanz haben, heranzuziehen sind, haben die Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes grundsätzlich keine präjudizielle Wirkung. Trotzdem sind die umfangreichen Feststellungen und Ergebnisse der mündlichen Verhandlungen des BVwG für den gegenständlichen Fall – schon auf Grund des identen Sachverhaltes, der dort wie hier gerichtlich zu beurteilen ist – von Bedeutung.

Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann daher auch dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als zB im Zivil-, Sozialversicherungs-, Ausländerbeschäftigte- oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Demzufolge ist auch das Argument des Bf, dass nach ärzterechtlichen standesrechtlichen Bestimmungen eine Ausübung der ärztlichen Tätigkeit zwar sowohl selbstständig als auch unselbstständig möglich ist, aber eine Anstellung von Ärzten bei anderen Ärzten oder Gruppenpraxen gem. § 52a ÄrzteG unzulässig sei – das im Übrigen auf Grund der nicht eindeutigen Vergleichbarkeit einer Gruppenpraxis mit einem Labor nicht zweifelsfrei gegeben wäre – für die steuerrechtliche Beurteilung nicht von wesentlicher Bedeutung.

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.

Diese beiden Hauptkriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sind daher ausschlaggebend für die Beurteilung, ob es sich um einen Dienstnehmer handelt. Ermöglichen die beiden genannten Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit, ist unter Heranziehung weiterer Kriterien nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289).

3.1.3.1. Weisungsgebundenheit

Unter Weisungsgebundenheit ist die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit in Form von weitgehender Unterordnung zu verstehen, die in der Folge zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers führt (VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059). Darunter ist stets eine **persönliche Weisungsgebundenheit** zu verstehen – die Entschlussfreiheit muss jedenfalls über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt sein. Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. 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 20.12.2000, 99/13/0223).

In deutlicher Abgrenzung dazu steht die **sachliche Weisungsgebundenheit**, die sich bei Werkverträgen auf das zu erbringende Werk bzw. den Arbeitserfolg bezieht, wie zB die Verpflichtung, eine Arbeit bis zu einem bestimmten Termin fertigzustellen (VwGH 28.5.1015, 2013/15/0162).

Eine sachliche Weisungsgebundenheit steht demzufolge dem Selbständigenbegriff nicht entgegen. Persönliche Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und nicht einzelne Arbeiten verspricht; dieses persönliche Weisungsrecht fordert also einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit (VwGH 28.3.2000, 96/14/0070; 28.05.2009, 2007/15/0163). Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht zB die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung – siehe dazu auch *Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 6.

In diesem Zusammenhang ist allerdings beim gegenständlichen Fall auf Grund der speziellen Situation, dass es sich bei dem Berufsbild des Arztes um einen sehr verantwortungsvollen, grundsätzlich weisungsfreien Beruf handelt, zu beachten, dass die Tatsache, dass ein Arzt generell keinen Weisungen unterliegt, nicht das Vorliegen eines Dienstverhältnisses an sich ausschließt. Der Umstand, dass ein Arzt auf Grund seines Wissens und Könnens keinen fachlichen Weisungen unterliegt, spricht noch nicht grundsätzlich gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (in diesem Sinn *Lenneis*, Jakom § 47 Abs. 2 EStG Rz 9). Es handelt sich bei Ärzten um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt. Dass zB ein Arzt im Streitzeitraum nicht nur Vertretungsarzt im Dialysezentrum der RevWerberin, sondern auch Spitalsarzt und niedergelassener Arzt war, steht der Annahme eines Dienstverhältnisses laut Verwaltungsgerichtshof nicht entgegen (VwGH 27.6.18, Ra 2017/15/0057, mwN).

Dementsprechend tritt das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerrechtlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110; VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0057).

Des Weiteren ist nach VwGH 20.10.2016, Ra 2016/13/0005 zu beachten, dass in Hinblick auf ärztliche Tätigkeiten anhand der konkreten Gestaltung der Verhältnisse zu prüfen ist, ob ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG vorliegt. In diesem Zusammenhang verweist der VwGH auf seine weitere Entscheidung vom 20.01.2016, 2012/13/0095 betreffend Ärzte eines Ärztepools, die als medizinische Berater im Zusammenhang mit der elektronischen Kontrolle und Bewilligung von Medikamentenverordnungen befasst waren. In diesem Fall hat der VwGH eine Beschwerde gegen die Entscheidung des UFS, die diese Pool-Ärzte als Unselbständige qualifizierte, abgewiesen und damit ihre Unselbständigkeit bestätigt. Begründet hat der VwGH seine Entscheidung damit, dass es im Fall der Poolärzte nicht entscheidend war, dass diese weisungsfrei und eigenverantwortlich tätig waren. Diese Weisungsfreiheit betont und argumentiert auch der Bf im gegenständlichen Fall. Dieses Argument tritt allerdings auf Grund der dargestellten, dem Beruf des Arztes *lege artis* innewohnenden überdimensionalen Selbständigkeit, Eigenverantwortlichkeit und grundsätzlichen Weisungsfreiheit in den Hintergrund. Dies bezieht sich auch auf die dem ärztlichen Beruf immanenten Verpflichtung zur ärztlichen Verschwiegenheit, die daher nicht als Vorgabe des Dienstgebers oder dementsprechende Weisung anzusehen ist, sondern bei jedweder Tätigkeit eines Arztes zum Tragen kommt.

Vielmehr ausschlaggebend waren für den VwGH für die Dienstnehmereigenschaft der Poolärzte die Merkmale, in welcher Form die Tätigkeit ausgeübt wurde, dass zB bestimmte Stunden zu leisten waren oder dass Abrufbereitschaft bestand, die starke Indizien für eine Dienstnehmereigenschaft darstellen. Auch das Überwiegen der Merkmale persönlicher Abhängigkeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit spricht für Unselbständigkeit.

In diesem Sinn hat zB auch das Bundesverwaltungsgericht in seiner Parallel-Entscheidung vom 23.12.2015, W167 2003130-1 betreffend Dr. U hinsichtlich der Weisungsfreiheit bei Ärzten begründet, dass es sich dabei um kein ausschlaggebendes Kriterium handelt und dabei auch den VwGH vom 10.11.1988, 85/08/0171 zitiert.

3.1.3.2. Organisatorische Eingliederung

Das zweite Kriterium der organisatorischen Eingliederung bedeutet, dass der Dienstnehmer Teil des geschäftlichen Organismus des Dienstgebers sein muss. Dafür spricht insb., wenn der Dienstnehmer die Tätigkeit an einem bestimmten Ort im Betrieb des Dienstgebers verrichtet (*Lenneis* in Jakom, Kommentar zum EStG zu § 47 EStG, Rz 7). Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich u.a. in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers (VwGH vom 29. Juli 2010, ZI. 2007/15/0223).

Dass Arbeiten nicht unbedingt in den Räumlichkeiten des Dienstgebers ausgeführt werden müssen, spricht aber nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da es im Wirtschaftsleben durchaus nicht unüblich ist (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087).

Vielmehr kommt es in Bezug auf die organisatorische Eingliederung auf die Ausgestaltung der Arbeitszeit an, ob diese zB vom Dienstgeber vorgegeben wird, oder Abrufbereitschaft besteht. Diesbezüglich hat der VwGH im genannten Erkenntnis der Poolärzte vom 20.01.2016, 2012/13/0095 damit argumentiert, dass die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb spricht, wobei eine einvernehmliche Festlegung der Arbeitszeiten nicht wesentlich für Selbständigkeit spricht (beide Kriterien sind auch im gegenständlichen Fall grundsätzlich gegeben). Einloggen in das System, Abarbeitung der Aufträge nach ihrem Einlangen, allfällige Rücksprachen, Ausloggen nach Dienstende etc. waren Merkmale, die der VwGH im Sinne einer Dienstnehmereigenschaft beurteilte, weil die Poolärzte dadurch nicht die Möglichkeit hatten, den vorgegebenen Ablauf jederzeit selbst zu regeln.

Im gegenständlichen Fall ist die Ausgangslage eine ähnliche: Die Ärztinnen im Labor des Bf hatten grundsätzlich Infrastruktur bzw. Betriebsmittel zur Verfügung, je nach Ausgestaltung, im Fall von Dr. U sogar ein eigenes Büro mit Schreibtisch, eigener E-Mail Adresse etc. Dr. S sprach in ihrer Befragung von der Benutzung einer Stechkarte für die Zeitaufzeichnungen der verrichteten Stunden und zur Verfügung gestellten Betriebsmitteln wie Makrotisch etc. Auch der Geschäftsführer sprach von einem eigenen Verschlüsselungssystem, das im Labor des Bf, sogar von der nur fallweise beschäftigten Fr. Expertin, angewendet wurde.

Auch in der Beurteilung des Bundesverwaltungsgerichtes im Parallelverfahren wurde ein Werkvertrag bei Fr. Dr. S verneint und die Beschwerde abgewiesen (BVwG 23.12.215, W167 2003 130-1).

Bei beiden Ärztinnen wurde ein Werkvertrag verneint und die Beschwerden abgewiesen, da die Ärztinnen als Dienstnehmerinnen iSd § 4 Abs. 2 ASVG beurteilt wurden.

Auch bei den beiden anderen Ärztinnen Dr. H und Dr. B wurden Werkverträge vom Bundesverwaltungsgericht verneint, mit der Begründung, dass beide Ärztinnen nicht befundet, sondern ausschließlich makroskopische Beschreibungen durchgeführt hätten, wodurch kein Werk erkennbar sei, die kontinuierliche Leistungserbringung deute vielmehr auf ein Dauerschuldverhältnis hin (BVwG 07.12.2015, W167 2003 135-1).

Da es sich im gegenständlichen Fall um genau dieselben Tätigkeiten derselben Personen handelt hat, liegt den Verfahren des Bundesverwaltungsgerichtes derselbe Sachverhalt wie im gegenständlichen Verfahren zu Grunde.

3.1.3.3. Bereitstellung von Arbeitsmitteln

Die Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Auftraggeber stellt ein weiteres Indiz für die organisatorische Eingliederung dar (VwGH 21.11.18, Ra 2018/13/0045).

Übereinstimmend wurde von allen gegenständlichen Ärztinnen bzw. Mitarbeiterinnen angegeben, dass ein Makrotisch zur Verfügung gestellt worden sei und manche Untersuchungen ohne einen solchen nicht durchführbar wären.

Bei der Bereitstellung bzw. Verwendung anderer Betriebsmittel ist zu unterscheiden:

Während Dr. U sogar über ein eigenes Büro mit Schreibtisch verfügte, eigene Mail Adresse und Personal verwendete und Dr. S nach eigenen Angaben dazu angehalten war, eine betriebsinterne Stechkarte zu benutzen, auch Personal zum Tippen der Diktate bereit stand etc. (letzteres bestätigen auch die Aussagen des Geschäftsführers), gab Dr. H zB an, abgesehen vom Makrotisch nur eigene Betriebsmittel verwendet zu haben.

Nach Angaben befragter Personen wurde auch ein laborinternes Verschlüsselungssystem angewendet, es lagen Listen der zu befundenden Proben auf, Archivierungssysteme des Labors etc.

Im Unterschied zu Dr. U und Dr. S konnte das Bundesverwaltungsgericht bei Dr. H und Dr. B wohl auch eine wirtschaftliche, aber keine persönliche Abhängigkeit feststellen.

Das Bundesverwaltungsgericht bejahte die wirtschaftliche Abhängigkeit auch deshalb, da sie über keine eigene Betriebsstätte bzw. keine eigene betriebliche Organisation verfügten und

auch keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel zur Verfügung stellten (außer Dr. B auf Grund ihrer persönlichen Bedürfnisse als Linkshänderin ein Sezierbesteck).

Da der Einsatz der eigenen Kenntnisse und Fähigkeiten im Wesen des Einsatzes der persönlichen Arbeitskraft liegt und gerade keine Verwendung eigener Betriebsmittel im Sinne der Rechtsprechung darstellt (VwGH 25.06.2013, 2013/08/0093), beurteilte auch das BVwG deren Einsatz nicht als eigene Betriebsmittel. Diese Beurteilung gilt gleichermaßen auch für die gegenständliche steuerrechtliche Betrachtungsweise.

3.1.3.4. Unternehmerrisiko

Eines der Kriterien, das einen Selbständigen vom Dienstnehmer unterscheidet, ist das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Ein solches liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit, Fleiß oder Geschicklichkeit beeinflussen kann, wobei er auch Aufträge ablehnen kann bzw. für seine Ausgaben selbst aufkommen muss, weil ihm diese als Selbständiger nicht vom Auftraggeber ersetzt werden.

Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag. Betreffend die Poolärzte spricht der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.01.2016, 2012/13/009 in Hinblick auf das Unternehmerrisiko, dass es darin besteht, 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 hingegen kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (so auch *Lenneis*, Jakom zu § 47 Abs. 2 EStG Rz 9 unter Zitierung des genannten VwGH Erkenntnisses betreffend Poolärzte).

Auch spricht die Bezahlung per Stundenlohn für eine Dienstnehmertätigkeit, wie verfahrensgegenständliche Ärztinnen angaben – im Unterschied zB P, einer nicht dem gegenständlichen DB unterliegenden Ärztin, die pro Befund als abgrenzbares Werk und eben nicht stundenweise bezahlt wurde.

In diesem Sinn erging auch die grundsätzliche Entscheidung des VwGH vom 18.10.1995, 94/13/0121 und VwGH 15.9.1999, 97/13/0164, nach der eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung darstelle und als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werde.

3.1.3.5. Vertretungsmöglichkeit

Ein Merkmal, das ebenfalls gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages sprechen würde, ist die Vertretungsmöglichkeit. Wenn sich Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und über die Vertretung selbst bestimmen können, spricht das gegen ein Dienstverhältnis. Im Sinne der stRsp des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, dh nicht auf bestimmte Arbeiten oder Ereignisse wie Krankheit oder Urlaub beschränkte, Befugnis zur Vertretung vorliegt (vgl VwGH 20. 2. 2008, 2007/08/0053 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184). Eine generelle Vertretungsbefugnis hat aber mit einem wechselseitigen Vertretungsrecht von mehreren von einem Dienstgeber beschäftigten Personen nichts zu tun (VwGH 20. 4. 2005, 2002/08/0222 mwN; 4. 6. 2008, 2007/08/0184).

Ein generelles Vertretungsrecht in diesem Sinn bestand bei den gegenständlichen Ärztinnen bzw. Fr. Expertin nicht. Auf Grund der besonderen Spezialisierung wäre eine Vertretung auch nur sehr eingeschränkt möglich gewesen, wie die Befragten selbst angaben, und wenn, dann nur im Krankheits- oder Urlaubsfall. In diesem Fall würde nach Aussage des Geschäftsführers das Labor vom Arzt telefonisch verständigt, das Sekretariat hätte sich dann um einen anderen Arzt aus der Ärzteliste des Labors gekümmert.

Im Fall von Fr. Expertin gab es nach eigener Aussage des Bf keine Vertretung.

Da die Befragten überwiegend aussagten, dass es grundsätzlich zu keinen Vertretungen gekommen sei, kommt dieser Frage für den gegenständlichen Fall kein besonderes Gewicht zu.

Das Bundesverwaltungsrecht argumentierte in seiner Entscheidung betreffend Dr. H vom 7.12.2015, W167 2003125-1, dass die persönliche Arbeitspflicht einerseits fehle, wenn dem zur Leistung Verpflichteten ein "generelles Vertretungsrecht" zukomme, wobei von einer die persönliche Arbeitspflicht ausschließenden generellen Vertretungsbefugnis nur dann gesprochen werden könne, wenn der Erwerbstätige berechtigt sei, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen bzw. ohne weitere Verständigung des Vertragspartners eine Hilfskraft beizuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stelle die bloße Befugnis eines Erwerbstätigen dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall einer Krankheit oder eines Urlaubs oder bei bestimmten Arbeiten innerhalb der umfassenderen Arbeitspflicht vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloß wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (zB BVwG 16.11.2011, Zl. 2008/08/0152, mwN).

Selbst die Vereinbarung eines Vertretungsrechts könne - unter dem Gesichtspunkt der Beurteilung von Sachverhalten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 539a ASVG) - die persönliche Arbeitspflicht nur dann ausschließen, wenn diese Befugnis entweder in der Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses auch tatsächlich gelebt worden wäre oder wenn die Parteien bei Vertragsabschluss nach den Umständen des Einzelfalles zumindest ernsthaft

damit hätten rechnen können, dass von der generellen Vertretungsbefugnis auch tatsächlich Gebrauch gemacht werden würde und die Einräumung dieser Vertretungsbefugnis nicht mit anderen vertraglichen Vereinbarungen im Widerspruch stünde.

Das Bundesverwaltungsgericht bezog sich auf die Aussage von Dr. H, die (siehe Verfahrensgang) von einer sanktionslosen Ablehnungsmöglichkeit gewisser Tätigkeiten bzw. der Aufnahme der Beschäftigung gesprochen hatte: In so einem Fall würde dadurch dem VwGH 26.05.2014, Zl. 2012/08/0233 zu Folge ein Beschäftigter dadurch die Leistung bereits übernommener Dienste jederzeit nach Gutdünken ganz oder teilweise sanktionslos ablehnen können und der Empfänger der Dienstleistungen könnte unter solchen Umständen nicht darauf bauen und entsprechend disponieren, dass dieser Beschäftigte an einem bestimmten Ort zu einer bestimmten Zeit für Dienstleistungen vereinbarungsgemäß zur Verfügung stehen werde. Allerdings durch die Tatsache, dass ein Vertretungsrecht zwar vereinbart, aber nie über den Kollegenkreis hinaus ausgeübt worden sei, schloss das Bundesverwaltungsgericht, dass kein generelles Vertretungsrecht vorgelegen sei.

Dadurch dass eine allfällige Vertretung durch die Unternehmensorganisation des Bf für derartige kurzfristigen Absagen gerüstet gewesen sei, hätte Dr. H gewusst, dass aus dem Pool der zur Verfügung stehenden Ärzte bzw. dem Bf persönlich eine Vertretung gewährleistet wäre, auf Grund dessen das Bundesverwaltungsgericht wohl von einer im Wesentlichen persönlichen Arbeitspflicht, die jedoch aufgrund der tatsächlichen Ausgestaltung der Tätigkeit nicht zu einer persönlichen Abhängigkeit führte, ausging.

Gleichermaßen argumentierte das Bundesverwaltungsgericht bei Dr. B in seiner Entscheidung vom 7.12.2015, W167 2003135-1, der ebenfalls ein sanktionsloses Ablehnungsrecht zukam. Auch bei ihr wurde von einer im Wesentlichen persönlichen Arbeitspflicht, die jedoch aufgrund der tatsächlichen Ausgestaltung der Tätigkeit nicht zu einer persönlichen Abhängigkeit führte, ausgegangen.

3.1.3.6. Sonderfall Fr. Expertin als Supervisorin

Obwohl Fr. Expertin keine Ärztin ist, wurde sie als Expertin zu verschiedenen Fällen hinzugezogen und gibt nach eigener Aussage an, vom Bf aushilfsweise, va im Falle seiner Verhinderung, zur Qualitätskontrolle kontaktiert worden zu sein. Nach dieser Tätigkeit wurde für diese Arbeiten eine Pathologin angestellt, die – nicht wie Fr. Expertin nur negative, sondern – auch positive Gewebsproben befunden konnte bzw. durfte.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass Fr. Expertin einen längeren Zeitraum regelmäßig für den Bf tätig gewesen ist. Ihrer Aussage, dass sie nur zugesagt hätte, wenn sie Zeit gehabt hätte und der Schilderung des Bf, dass sie nur in Einzelfällen zur Supervision hinzugezogen worden sei, spricht eher für Selbständigkeit, va auch in Hinblick darauf, dass dies für einzelne „Werke“

in Form der Kontrolle/Expertise einzelner Proben spricht, die nicht regelmäßig stattgefunden haben.

Eine Einbindung in den organisatorischen Betrieb, wie dies bei den Ärztinnen festgestellt wurde, konnte bei ihr nicht erblickt werden, da sie nur im Verhinderungsfall des Bf hinzugezogen wurde. Auch die Tatsache, dass nach ihr für diese Tätigkeiten eine Ärztin angestellt wurde, zeigt, dass die Tätigkeit von Fr. Expertin offenbar nur vorübergehend stattgefunden hatte und spricht nicht für eine Dienstnehmereigenschaft.

Die Tatsachen, dass sie Betriebsmittel des Bf verwendet hatte, dass sie sich nicht vertreten lassen hätte können – was bei ihrer Expertise allerdings kaum möglich zu sein scheint – und dass das Labor für allfällige Fehler haften würde, spricht zwar a priori nicht für Selbständigkeit, aber es handelt sich hier um einen Sonderfall, wobei das Gesamtbild nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eher für eine selbständige Tätigkeit spricht, zumal Fr. Expertin auf Grund ihrer Expertise und Tätigkeit im Qualitätszirkel der österreichischen Zytologiegesellschaft eine Sonderstellung in der Runde der Fachleute zu haben scheint.

In diesem Sinn hat auch das Bundesverwaltungsgericht in seiner Entscheidung vom 17.10.2016, W167 2003 129-1 Fr. Expertin nicht als Dienstnehmerin qualifiziert, sondern ging von einem Werkvertrag aus. Begründet wurde dies damit, dass ihre Tätigkeit zwar auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses verrichtet werden könnte, aber sie die Vorbefunde bestätigt oder korrigiert hätte und mittels handschriftlichen Vermerks auf der Zuweisung eine befundende Tätigkeit ausgeübt hätte. Die Abgeltung nach Stunden, welche nach der Rechtsprechung des VwGH auf ein Dauerschuldverhältnis hindeuten könne, wurde im Beschwerdefall nachvollziehbar mit einer faireren Bezahlung als aufgrund von stückweisen

Abrechnungen der teilweise unterschiedlich aufwendigen Präparate erklärt.

Gleichsam wie für das BFG war auch für das BVwG ausschlaggebend für die Annahme eines Werkvertrags die Tatsache, dass Fr. Expertin nicht laufend Abstriche zugewiesen wurden, sondern sie nur im Bedarfsfall nach telefonischer Vereinbarung eingesetzt wurde.

3.1.3.7. Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes und des Bundesfinanzgerichtes über denselben Sachverhalt betreffend dieselben Personen hinsichtlich unterschiedlicher Materiengesetze

Die fünf Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichtes auf Grund der bereits dargestellten Argumentation lauteten daher unterschiedlich:

Dr. U und Dr. S wurden als echte Dienstnehmerinnen iSd § 4 Abs. 2 ASVG qualifiziert.

Dr. H und Dr. B hingegen wurden als freie Dienstnehmerinnen iSd § 4 Abs. 4 ASVG qualifiziert.

Fr. Expertin wurde nicht als Dienstnehmerin, sondern als Werkvertragsnehmerin qualifiziert.

Gegen die Entscheidungen des BVwG wurde keine Revision erhoben, sie sind daher rechtskräftig.

Dem Bundesfinanzgericht liegen nach seinen Ermittlungen und auf Grund der Personenidentität bzw. des identen zu beurteilenden Sachverhaltes in Bezug auf steuerrechtliche Aspekte keine Hinweise oder Gründe vor, von diesen Qualifikationen abzuweichen oder andere zu treffen.

Das bedeutet steuerrechtlich für den gegenständlichen Fall, dass die DB- Bescheide betreffend Dr. U und Dr. S zu Recht ergingen und der Bf für diese beiden Ärztinnen DB-pflichtig ist.

Dr. H und Dr. B hingegen sind zwar als freie Dienstnehmerinnen steuerrechtlich grundsätzlich ebenfalls als Dienstnehmerinnen anzusehen.

Da für freie Dienstnehmerinnen erst ab dem 1.1. 2010 – wie der Bf in seiner Berufung richtig ausführt – DB zu entrichten ist, der gegenständliche Sachverhalt aber die Zeiträume 2006 bis 2009 betrifft, also davor liegt, ist seitens des Bf für diese beiden Ärztinnen kein DB zu entrichten.

Aus diesem Grund konnten auch für die von der GPLA als freie Dienstnehmerinnen beurteilten Damen FDN1, FDN3 und FDN2 keine Hinzurechnungen seitens der belangten Behörde erfolgen, da die verfahrensgegenständlichen Bescheide ebenfalls die Jahre 2006 bis 2009 betreffen – wie der Bf in seinem Nachtrag zur Berufung vom 27.6.2012 richtig ausführt.

Für Fr. Expertin besteht keine DB-Pflicht, da bei ihr ein Werkvertrag festgestellt werden konnte und daher für sie als Selbständige – unabhängig vom Zeitraum – kein DB zu entrichten ist.

Die verfahrensgegenständlichen Bescheide waren nun auf Grund der nicht bestehenden DB-Pflicht betreffend die Ärztinnen Dr. H und Dr. B und Fr. neu zu berechnen und die Hinzurechnungen der belangten Behörde daher rückgängig zu machen.

Betreffend die Angaben der Bf im Nachtrag zur Berufung, dass Fr. Dr. S in betrügerischer Absicht Honorare fakturiert hätte, und diese anteiligen Honorare daher nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage der von der belangten Behörde vorgenommenen Berechnungen des DB sein könnten, konnten diese nicht verifiziert werden. Die Bf kündigte im Nachtrag zur Berufung diesbezügliche Nachrechnungen an, die nicht im Akt vorlagen. Da der Bf im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes am 19.5.2021 bekannt gab, dass tatsächlich keine diesbezüglichen Nachrechnungen erfolgten und auch in Zukunft nicht erfolgen würden, ist die Bemessungsgrundlage, sind keine Korrekturen der Bemessungsgrundlage, die die belangte Behörde herangezogen hat, vorzunehmen.

Die Bescheide lauten daher:

1. Festsetzung des DB für das Jahr 2006 in Höhe von 3.625,78 €

(bleibt unverändert, da für Dr. U und Dr. S DB zu entrichten ist)

2. Festsetzung des DB für das Jahr 2007 in Höhe von 4.687,69 €

(bleibt unverändert, da für Dr. U und Dr. S DB zu entrichten ist)

3. Festsetzung des DB für das Jahr 2008 in Höhe von 7.343,14 €

(wurde herabgesetzt um die DB-Beträge für Dr. H und Fr. Expertin)

4. Festsetzung des DB für das Jahr 2009 in Höhe von 6.815,29 €

(wurde herabgesetzt um die DB-Beträge für Dr. H und Fr. Expertin)

3.1.3.8. Zur Argumentation des Bf betreffend Vergleichbarkeit des gegenständlichen Falles von Laborärzten mit Vertretungsärzten

In Hinblick auf die Thematik der organisatorischen Einbindung bzw. Weisungsgebundenheit ist besonders auf die Haupt – Argumentation des Bf einzugehen, der explizit die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (damals noch Unabhängiger Finanzsenat UFS) hinsichtlich Beurteilung eines Vertretungsarztes als Selbständiger und nicht als Dienstnehmer anspricht. Die offensichtlich gemeinte angesprochene Judikatur bezieht sich auf eine Entscheidung des UFS vom 3.5.2011, RV//0793-G/09, die in der Folge durch den VwGH aufgehoben wurde. Allerdings war damit das Verfahren noch lange nicht abgeschlossen und es begann ein bemerkenswert außergewöhnlicher Verfahrensgang mit ungewöhnlich vielen Aufhebungen der nachfolgenden Entscheidungen des BFG durch den VwGH, im Zuge dessen das BFG eine inhaltlich unterschiedliche Argumentationslinie verfolgte und sowohl Stattgabe als auch Abweisung zur Folge hatte. Auf Grund der expliziten Bezugnahme des Bf auf diesen Fall betreffend Vertretungsärzte als Vergleich zu den gegenständlichen Laborärzten ist in der Folge die angesprochene Judikatur zu den Vertretungsärzten in seiner chronologischen Gesamtheit bis zur letzten schließlich rechtskräftig gewordenen Entscheidung des vom Bf angesprochenen Vergleichsfalls des BFG vom 24.1.2019, RV/7104667/2018 darzustellen, um nachvollziehbar begründen zu können, ob eine allfällige Vergleichbarkeit mit dem gegenständlichen Fall besteht oder nicht:

1. Der vom Bf angesprochene Vergleichsfall, der noch vom UFS am 3.5.2011, RV//0793-G/09 erstmalig entschieden wurde beinhaltet zwei Vertretungsärztinnen, die vom Finanzamt als Dienstnehmerinnen des Praxisinhabers/ Ordinationsinhabers beurteilt wurden. Die

diesbezüglichen Bescheide wurden vom UFS mit dem Argument aufgehoben, dass bei Vertretungsärzten im Unterschied zu angestellten Ärzten keine fachliche Weisungsgebundenheit vorliege.

2. Diese Entscheidung des UFS wurde vom VwGH am 21.11.2011, 2011/15/0122 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil die Begründung des Bescheides nicht erkennen hätte lassen, von welchem Sachverhalt der UFS ausgegangen war. Der VwGH hob hervor, den Anforderungen an die Bescheidbegründung komme im Beschwerdefall besondere Bedeutung zu, weil bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit das Gesamtbild der Tätigkeit auf das Überwiegen der Merkmale der Selbständigkeit oder jener der Unselbständigkeit zu untersuchen sei. Ein Urteil darüber erfordere "ein genaues Bild über die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der beschäftigten Personen“.

3. Daraufhin erließ das Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren ein neuerlich stattgebendes Erkenntnis, das damit begründet wurde, dass hinsichtlich der Weisungsgebundenheit von HR Dr. *Emberger* unterschieden werde zwischen angestellten Ärzten - die auch fachlich weisungsgebunden sind, wobei eine verstärkte Einspruchspflicht bei fachlich umstrittenen Weisungen bestehe (*Stärker* im Ärztegesetz mit Kommentar, § 3 Fußnote 7 und *Emberger* § 49 Fußnote 6 Z. 1.2.2) und nicht angestellten Ärzten, also niedergelassenen Ärzten oder Wohnsitzärzten und somit auch Vertretungsärzten. Diese seien nicht weisungsgebunden, sondern voll eigenverantwortlich.

Zur Eigenverantwortlichkeit und auch zur Haftung des Vertretungsarztes werde auf eine Entscheidung des OGH vom 22.1.2008, 4 Ob 210/07 verwiesen, der ebendort ausführe:

„...Es fehle auch an jeder Abhängigkeit des Urlaubsvertreters von dem auf Urlaub befindlichen Arzt; der Urlaubsvertreter habe wie jeder Arzt seinen Beruf persönlich, unmittelbar und unter eigener Verantwortung auszuüben. Die Vertretung eines Arztes durch einen anderen Arzt sei daher nicht Gehilfenschaft iSd § 1313a ABGB, sondern Substitution, bei der man nur für Auswahlverschulden hafte...“

Aufgrund dieser Ausführungen von Dr. *Emberger* iVm der Entscheidung des OGH vertrat das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die Vertretungsärzte eigenverantwortlich tätig seien und daher auch zur Haftung herangezogen werden könnten, was einem Unternehmerrisiko gleichkomme.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könne eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht vorliegen, wenn der zu vertretende Arzt in der Ordination nicht anwesend ist und die Ordination und die dazugehörigen Betriebsmittel nur zur Verfügung gestellt würden. Die in der Ordination anwesende Ärztin werde eigenverantwortlich tätig und es sei wohl auch

für den Patienten nicht zu übersehen, dass diese nicht vom vertretenen Arzt behandelt wurden.

Zusätzlich wurde auf einen Rechtssatz des VwGH zum Erkenntnis vom 6.7.1956, 0954/54 verwiesen, der aussagte, dass ein Arzt hinsichtlich des für die Vertretung von praktischen Ärzten bezogenen Entgeltes eindeutig als Unternehmer iSd § 2 UStG anzusehen sei, denn er sei ebenso selbständig in der Ausübung des freien Berufes wie der praktische Arzt und nicht in dessen Unternehmen eingegliedert, auch wenn er zu einer Vertretung gar nicht berechtigt sein sollte. Er beziehe die Entlohnung vom vertretenen Arzt als Entgelt für seine Vertreterleistung. Es liege also ein Leistungsausch zwischen dem Vertreter und dem Vertretenen vor, wobei der Vertreter seine Leistung als selbständiger Unternehmer erbringe. Im vorliegenden Fall sei aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und der beschriebenen Aktenlage zu entnehmen, dass ein Vertretungsarzt selbständig tätig und nicht in das Unternehmen eingegliedert sei.

4. Dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde erneut vom VwGH infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften am 20.10.2016, Ra 2016/13/005 aufgehoben, weil auch diesmal nicht klar erkennbar gewesen sei, auf welchen Annahmen zum Sachverhalt die Entscheidung beruhte.

5. In der darauffolgenden Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 12.5.2017, RV/7105835/2016, wurde inhaltlich anders entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit der Begründung, dass zum einen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Arzt nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Tätigkeit der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen stünde (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114). Zitiert wurde *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG § 47 Rz 34, demzufolge es sich bei der Tätigkeit eines Arztes um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt, handle. Auch spreche die Möglichkeit, die Betriebsräume des Vertretenen jederzeit insbesondere an den Vertretungstagen betreten zu können (um die den Vertretungsärztinnen zugewiesenen Untersuchungen der vorgemerkt Patienten auf den Gerätschaften des Vertretenen abarbeiten zu können) eindeutig für eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Vertretenen. Des Weiteren hätte kein Unternehmerrisiko bestanden. Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko bestünde darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, 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 der vorgemerkt Patienten zu betreuen (Rezeptausstellung etc.). Einkommensschwankungen wären daher nicht vorgelegen und wären

auch nicht eingewendet worden. Durch das stets gleichbleibende Entgelt (300 € pro Nachmittag) wäre kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko vorgelegen.

Auch müsste nach ständiger Judikatur des VwGH 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 Ärztinnen hätte sich nicht ableiten lassen, dass Vertretungen auch aus anderen Gründen als Urlaub oder Krankheit erfolgt seien.

Die Vertretungen seien auch nicht von den Ärztinnen, sondern vom Vertretenen organisiert und bezahlt worden, echte Vertretungen im Sinne der einschlägigen Bestimmungen seien daher nicht vorgelegen. Eine etwaige Möglichkeit, sich vertreten zu lassen, schließe die Annahme eines Dienstverhältnisses nicht aus, wenn die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale überwiegen würden (VwGH 25.1.1983, 82/14/0081).

6. Auch dieses Erkenntnis wurde vom VwGH aufgehoben. Unter Hinweis darauf, dass das einzige zum Steuerrecht ergangene Erkenntnis, in dem sich der VwGH damit - aus umsatzsteuerlicher Sicht - beurteilte die Vertretungstätigkeit als selbständig (VwGH 6.7.1956, 954/54, VwSlg 1463/F).

Hingewiesen wurde darauf, dass dem Kriterium der Weisungsgebundenheit auf Grund der Art der Tätigkeit wenig Unterscheidungskraft beizumessen ist, was nach Ansicht des VwGH bei höher qualifizierten Tätigkeiten, wie u.a. denen der Ärzte, zutreffen könne. Des Weiteren wurde auf das VwGH Erkenntnis verwiesen, dass bei völligem Fehlen einer Bindung an persönliche Weisungen kein Dienstverhältnis angenommen werden könne (VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025).

Das BFG hätte einen wesentlichen Gesichtspunkt unbehandelt gelassen:

“... nach der Rechtsprechung des OGH könne der in der Ordination des Vertretenen tätig werdende Praxisvertreter eines niedergelassenen Arztes dessen Erfüllungsgehilfe bei der Behandlung der Patienten sein, wenn diese der Meinung sein mussten, "entweder vom Ordinationsinhaber persönlich oder zumindest innerhalb seines Verantwortungsbereichs behandelt zu werden". Werden die Patienten aber "mittels entsprechender Maßnahmen (z.B. Anbringen eines entsprechenden Hinweises am Ordinationsschild oder an der Eingangstür zum Behandlungsraum, Anweisung an den Vertreter oder sein Personal, die Patienten entsprechend zu informieren)" vor Beginn der Behandlung über den Vertretungsfall aufgeklärt, so kommt der (in der Regel konkludent abgeschlossene) Behandlungsvertrag nicht mit dem (diesfalls nicht im rechtlichen Sinn) Vertretenen, sondern mit dem Praxisvertreter selbst zustande (OGH 22.1.2008, 4 Ob 210/07x; vgl. dazu Dullinger, JBI 2008, 656 f). Eine solche nach Denk, taxlex 2016, 238 (239 f), und Wallner, JAS 2017, 305 (311 f), den Regelfall bildende Information der Patienten (hier: mittels "Aushang") hat der Revisionswerber im vorliegenden

Fall behauptet, worüber das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen getroffen hat. Entgegen der vom Finanzamt dazu vertretenen Auffassung kommt es nicht darauf an, was den Patienten "bewusst war", sondern nur darauf, ob durch die Unterlassung geeigneter Maßnahmen ein Vertrauenstatbestand geschaffen wurde, der auf die Behandlung zumindest "im Verantwortungsbereich" des Ordinationsinhabers schließen ließ. Letzteres wurde umgekehrt, anders als der Revisionswerber meint, nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass die Vertretungsärztinnen nicht mit dem männlichen Ordinationsinhaber identisch sein konnten. Traf es zu, dass die Vertretungsärztinnen aus den vom Revisionswerber behaupteten Gründen eigene Behandlungsverträge mit den Patienten schlossen, was nach der dargestellten Rechtsprechung ihre volle vertragliche Haftung gegenüber den Patienten begründete, so würden die im vorliegenden Fall für ein Dienstverhältnis sprechenden Gesichtspunkte bei einem solchen Tätigwerden an Stelle eines Ordinationsinhabers (im eigenen Namen und auf eigenes Risiko) - anders als in den schon entschiedenen Fällen ärztlicher Dienstleistungen in Krankenanstalten, im Bewilligungsdienst einer Versicherungsanstalt oder in Dialysestationen - in den Hintergrund treten.“

Die jeweils für die Dauer der "Vertretung" zu bejahende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Ordinationsinhabers, in dessen Räumen und mit dessen Einrichtungen und Personal die "Vertretung" erfolgte, spreche tendenziell für ein Dienstverhältnis, sei dabei aber weniger aussagekräftig, weil sie bei zeitlich begrenzten "Vertretungen" am Sitz einer Kassenplanstelle auf einem Sachzwang beruhe und der geschäftliche Organismus des Ordinationsinhabers für Behandlungen zum Einsatz komme, die ihm nicht als eigene zuzurechnen seien.

Dass die Abrechnung über den Ordinationsinhaber erfolgt sei, stünde einer Selbständigkeit der Tätigkeit in solchen Fällen nicht entgegen (vgl. *Denk*, a.a.O., 240, mit zutreffendem Hinweis auf VwGH 9.6.1965, 2031/64, ÖStZB 1965, 142). Fraglich könne nur sein, ob es darauf ankomme, welche Vereinbarungen über die Aufteilung der Einnahmen und damit (zumindest implizit) auch über die Abgeltung des Gebrauchs der Einrichtungen und des Personals des Ordinationsinhabers getroffen wurden. Die Vereinfachung dieser Abrechnung durch die vorgenommene Pauschalierung trage - wie dem Bundesfinanzgericht beizupflichten sei - nicht dazu bei, den Eindruck des Vorliegens einer selbständigen Tätigkeit zu verstärken.

Zum einen hätten tragfähige Feststellungen über eine persönliche Weisungsgebundenheit gefehlt (wobei deren völliges Fehlen im Allgemeinen ein Dienstverhältnis bereits ausschließe vgl. z.B. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175) und zum anderen - unter den erwähnten Voraussetzungen - des Abschlusses eigener, mit vollem Haftungsrisiko verbundener Behandlungsverträge durch die Ärztinnen könne dies nicht den Ausschlag geben, wozu noch komme, dass die **Anstellung von Ärzten durch Ärzte mit dem ärztlichen Berufsrecht nach überwiegender Ansicht nicht vereinbar wäre** und auch die Ansprüche gegenüber der Krankenversicherung beeinträchtigen könnte (vgl. dazu *Schrattbauer*, SozSi 2018, 90 (99 f), und

im vorliegenden Akt die Hinweise u.a. auf Verbote in Verträgen mit der Krankenkasse). Dieser vom Revisionswerber (gleichsam wie im gegenständlichen Fall vom Bf) im Verfahren ins Treffen geführte Gesichtspunkt sei für sich genommen zwar nicht entscheidend, könne nach dem bereits mehrfach angesprochenen Erkenntnis vom 21. November 2013, 2012/15/0025, aber im Zweifel von indizieller Bedeutung sein.

Aus diesen Gründen wurde das Erkenntnis des BFG vom VwGH wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

7. Im darauffolgenden Erkenntnis des BFG vom 24.1.2019, RV/7104667/2018 gab das BFG der Beschwerde wieder statt.

Begründet wurde dies unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0090 damit, dass der vertretene Arzt mittels eines Aushanges im Empfangsbereich seiner Ordination dafür gesorgt habe, dass die Patienten vor Beginn der Behandlung über den Vertretungsfall aufgeklärt waren und so von davon auszugehen sei, dass der Behandlungsvertrag nicht mit dem vertretenen Arzt, sondern mit den vertretenden Ärztinnen als Praxisvertreter selbst zustande gekommen sei.

Dadurch wären keine geeigneten Maßnahmen (Aushang etc.) unterlassen worden, die einen Vertrauenstatbestand geschaffen hätten, der auf die Behandlung zumindest „im Verantwortungsbereich“ des Ordinationsinhabers schließen habe lassen, wären somit eigene Behandlungsverträge mit den Patienten geschlossen worden (mit voller vertraglicher Haftung der Vertretungsärzte), weshalb die sonst für ein Dienstverhältnis sprechenden Gesichtspunkte in den Hintergrund treten würden. Die Vertretungsärzte wären eigenverantwortlich tätig geworden (und da eine Anstellung von Vertretungsärzten durch das Ärztegesetz bislang untersagt wäre), sei davon auszugehen, dass es sich bei den Vertretungsärztinnen des vertretenen Arztes nicht um Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gehandelt habe.

8. Die erneute Revision des Finanzamtes gegen das Erkenntnis des BFG wurde vom VwGH schlussendlich mit Beschluss vom 15.5.2019, Ra 2019/13/0040 zurückgewiesen, weil dadurch keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurden.

Die Rüge, das BFG habe nicht festgestellt, "aus welchem Grunde ein derartiger Aushang geeignet gewesen sein sollte", dem Zustandekommen von Behandlungsverträgen mit dem Mitbeteiligten entgegenzustehen. Ein Abweichen von der Judikatur des VwGH, im Besonderen von dem letzten zum vorliegenden Fall ergangenen Erkenntnis vom 12.09.2018, wurde damit laut VwGH ebenso wenig aufgezeigt wie mit den nachfolgenden Ausführungen über den vom Finanzamt angenommenen Widerspruch zwischen Verwendung der "e-card" und dem Abschluss von Behandlungsverträgen mit den Vertretungsärztinnen. Die Frage, mit wem die Behandlungsverträge zustande kamen, qualifizierte der VwGH als eine zivilrechtliche, in Bezug auf die dem VwGH keine Leitfunktion zukomme.

Betreffend Weisungsgebundenheit hätte das BFG in der mit dem Vorerkenntnis aufgehobenen, dem Standpunkt des Finanzamts folgenden Entscheidung persönliche Weisungen des Arztes "bzw." seines Personals angenommen, zu denen der VwGH ausführte, es handle sich nicht um individuell-konkrete Anordnungen in Bezug auf das arbeitsbezogene Verhalten, sodass ein "völliges Fehlen tragfähiger Feststellungen über eine persönliche Weisungsgebundenheit" vorliege. Welche anderen, den rechtlichen Anforderungen an eine persönliche Weisungsgebundenheit entsprechenden Feststellungen das BFG in der nunmehr angefochtenen Entscheidung zu treffen gehabt hätte, ginge aus dem Zulässigkeitsvorbringen nicht hervor.

Im Ergebnis ist daher die Entscheidung des BFG, dass Vertretungsärzte, die deren Vertretung mittels Aushang ersichtlich machen, als Selbständige und nicht als Dienstnehmer zu beurteilen sind, **rechtskräftig**.

Auf Grund dieser Argumentationslinie des VwGH stellt sich allerdings die Frage, inwieweit eine Vergleichbarkeit des gegenständlichen Falles von befundenen Labor-Ärzten mit Vertretungs-Ärzten einer Praxis – so wie sie der Bf in seiner Berufung explizit darstellt – tatsächlich gegeben ist. Nach der Komplexität der Argumentationen im dargestellten Verfahren betreffend der Vertretungsärzte ging es letztlich darum, mit wem die Verträge zu Stande gekommen waren bzw. dessen Erkennbarkeit und rechtliche Konsequenzen.

Die Tätigkeit der Vertretungsärztinnen erfolgte im eigenen Namen, dh erkennbar mit ihnen als Person und völlig weisungsfrei, lediglich unter Nutzung der Praxis des vertretenen Arztes.

Im gegenständlichen Fall hingegen arbeiteten Ärzte als Befundersteller für ein Labor, das diese Befunde dann den Befundempfängern als befunderstellende Institution übermittelt hat.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob nachvollziehbar für die Befundempfänger war, ob es sich bei den befundenen Ärzten um selbständige Unternehmer oder Dienstnehmer eines Labors gehandelt hat.

Um diese Frage zu beantworten, ist auf die Tätigkeit beider Ärztegruppen einzugehen: Während ein Vertretungsarzt grundsätzlich allgemein als andere Person als der Praxisinhaber/vertretene Arzt sehr leicht wahrgenommen werden kann, ist es für den Befundempfänger grundsätzlich nicht erkennbar, ob der Arzt, der den Befund erstellt hat, nachdem der Befund dann vom Labor mit dessen Daten (Briefpapier, Mail Adresse etc.) zugestellt wurde, als Angestellter des Labors in einer Funktion des Dienstnehmers oder als selbständiger dort tätiger befunder Arzt diesen Befund erstellt hat. Dies insbesondere deshalb nicht, weil in den diversen Niederschriften immer wieder von der Infrastruktur und dem Organisationsablauf des Labors mit eigenem Verschlüsselungssystem, etc. und dessen Berücksichtigung durch die befundenen Ärzte gesprochen wurde. Nach Aussage des

Geschäftsführers würde das Labor auch nach außen haften und die vom Arzt auf Band diktierten Befunde wären vom Labor im Namen des Arztes geschrieben.

Es wäre geradezu denkunmöglich, dass wenn die Ärzte für das Labor – irrelevant ob als Dienstnehmer oder Selbständige – gearbeitet haben, selbst wenn ihr Name als befundender Arzt aufgeschienen sei, dann die Befunde im eigenen Namen versendet hätten, ohne dass das Labor als Befund erststellendes Institut aufgeschienen wäre – in diesem Fall wäre ihre Tätigkeit nicht für das Labor sondern ausschließlich in eigener Sache erfolgt und das geht aus den Angaben bzw. dem Sachverhalt in keiner Weise hervor. Im Gegenteil, aus den Niederschriften ging hervor, dass das Labor über eigene Systeme verfügte, die Ausdrucke mit Firmenlogo erfolgten bzw. Firmenmails benutzt wurden und auch die Aussage des Geschäftsführers, dass seitens des Labors des Bf eine Haftung bei falschen Befundungen nach außen hin zum Tragen käme, zeigt dass das Labor für den Befundempfänger eindeutig als Ersteller ersichtlich war und nicht der tatsächlich befundende Arzt als Selbständiger.

In diesem Zusammenhang ist auch die Aussage von Dr. H zu erwähnen, die angab, dass keine vertragliche Gewährleistungspflicht für Mängel bestanden hätte und die Aussage von Dr. S, die besagte, die Befunde nicht einmal unterschrieben zu haben. Es wurde von ihr und Dr. U bzw. Fr. Expertin in den Niederschriften sogar die Befolgung der Abläufe (Eintragung in Listen, eigene Mail Adresse, Archivierungssysteme des Labors bzw. Excel Tabellen etc.) betont – siehe dazu Punkt 3.1.3.4.

Es ist daher geradezu unmöglich, für den Befundempfänger zu erkennen, dass der befundende Arzt selbständig gewesen sein soll und daher mit diesem und nicht mit dem Labor ein allfälliger Vertrag zu Stande gekommen sein soll. Genau das ist aber das Hauptargument, warum der VwGH eine Selbständigkeit der Vertretungsärztinnen bejaht hat und das liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Daher ist eine Vergleichbarkeit mit der vom Bf angesprochenen Judikatur betreffend die Vertretungsärztinnen nicht gegeben.

Vielmehr ist der Fall mit der angesprochenen Judikatur des BFG und des VwGH zu den Poolärzten zu vergleichen, die eine ähnliche Aufgabenstellung hatten und daher zum gegenständlichen Fall eine Parallele aufweisen. In diesem Sinn argumentierte auch das BVwG in seinen Entscheidungen betreffend Dr. H und Dr. B hinsichtlich des Vertretungsrechtes und sprach von dem durch die Unternehmensorganisation zur Verfügung stehenden Pool an Ärzten für das Labor. Auch durch diese ähnliche Pool-Konstruktion an Ärzten zeigt sich die Vergleichbarkeit des gegenständlichen Falles mit dem der in Punkt 3.1.3.4. genannten VwGH Entscheidung betreffend Pool-Ärzte vom 20.01.2016, 2012/13/0095.

3.1.3.9. Zusammenfassung

Die vom Bf argumentierte Vergleichbarkeit mit der Judikatur betreffend die Vertretungsärztinnen ist nicht gegeben, jedoch ergibt sich ein ähnliches Bild mit der VwGH Entscheidung betreffend Pool-Ärzte, die in Richtung Dienstnehmereigenschaft weist.

Zumal das Merkmal der Weisungsfreiheit auf Grund der Natur der ärztlichen selbständigen und eigenverantwortlichen Tätigkeit in der Natur der Sache liegt und in diesem Fall nur von untergeordneter Bedeutung ist, überwiegen in der Gesamtbetrachtung die Merkmale, die für eine Dienstnehmereigenschaft der gegenständlichen Ärztinnen Dr. U und Dr. S sprechen.

Die Gesamtbetrachtung der Ärztinnen Dr. H und Dr. B ergibt hingegen vielmehr das Bild einer freien Dienstnehmerschaft, während die Tätigkeit von Fr. Expertin in der Gesamtbetrachtung für ein Werkvertragsverhältnis spricht.

In diesem Sinn hat auch das Bundesverwaltungsgericht über dieselben Personen entschieden und Werkverträge bei den vier Ärztinnen verneint.

Da die DB- Pflicht für freie Dienstnehmer erst nach dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum bestanden hat, waren die Bescheide abzüglich der Hinzurechnungen für Dr. H und Dr. B zu berechnen. Das gleiche gilt für die Hinzurechnungen für Fr. Expertin mangels Dienstnehmereigenschaft.

Auch wenn, wie schon erwähnt, der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichtes für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung zukommt, ist doch der festgestellte Sachverhalt gleichermaßen bei Personenidentität zum gegenständlichen Fall und für die Gesamtbetrachtung bedeutsam, zumal keine Gründe für eine abweichende steuerrechtliche Beurteilung vorliegen.

Auf Grund dessen war spruchgemäß mit teilweiser Stattgabe zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu, da die gegenständliche Thematik mit der der Poolärzte und der zitierten Judikatur des VwGH vergleichbar ist.

Die Entscheidung ist daher im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 10. Juni 2021