

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf. vom 3. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22. Juni 2010, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der (vormalige Berufungswerber und nunmehrige) Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) ist Zahnarzt. In seiner Ordination haben Frau XY1, Frau XY2 und Frau XY3 (in den spruchgegenständlichen Kalenderjahren) als Dentalhygienikerinnen gearbeitet. Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob die Dentalhygienikerinnen ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf. hat mit den drei Dentalhygienikerinnen folgende Vereinbarung abgeschlossen:

“FREIER DIENSTVERTRAG

abgeschlossen zwischen

Herrn *[Name/Anschrift Bf.]*

einerseits und

Frau *[Name/ Anschrift Dentalhygienikerin]*

in der Folge Vertragspartnerin genannt andererseits.

1. Herr *[Bf.]* ist als Zahnarzt tätig. Der Vertragspartnerin werden Aufträge im Rahmen dieses freien Dienstvertrages als Dentalhygienikerin gegeben.

2. Die Vertragspartnerin hat die Dienstleistungen in den Ordinationsräumlichkeiten von Herrn [Bf.] auszuführen.

3. Die Vertragspartnerin ist an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden. Sie ist weiters auch berechtigt, entsprechend geschulte Vertreter zu entsenden. Für die entsprechende Einschulung der Vertreter hat die Vertragspartnerin selbst zu sorgen.

Die Entsendung des Vertreters bedarf der ausdrücklichen Zustimmung von Herrn [Bf.].

Im Falle der Vertretung verpflichtet sich die Vertragspartnerin, alle Verpflichtungen dieses Vertrages ihren Subvertragspartnern zu übertragen.

Die Vertragspartnerin ist eigenverantwortlich und selbständig tätig.

Dieser Vertrag begründet kein Dienstverhältnis im Sinne des geltenden Arbeitsrechts.

Arbeitsrechtliche Bestimmungen finden daher auf diesen Vertrag keine Anwendung.

Es handelt sich um einen freien Dienstvertrag entsprechend den Bestimmungen des § 4 Abs. 4 ASVG und es erfolgt daher eine Anmeldung zur Sozialversicherung bei der Wiener Gebietskrankenkasse. Sofern das Entgelt die Geringfügigkeitsgrenze überschreitet, werden die entsprechenden Arbeitnehmerbeiträge vom Entgelt in Abzug gebracht.

4. Die Vertragspartnerin verpflichtet sich ausdrücklich, sämtliche gewerberechtliche und sonstige rechtliche Vorschriften, die in Österreich Gültigkeit haben, zu beachten und selbst für die Einhaltung aller für sie zutreffenden Vorschriften Sorge zu tragen, sowie ihre Steuern, Gebühren und Beiträge an die zuständigen Behörden, Finanzämter, Bund/ oder Körperschaften öffentlichen Rechtes abzuführen. Die Vertragspartnerin nimmt die sogenannte Kleinunternehmerregelung gem. § 6 UStG in Anspruch (Umsätze übersteigen nicht EURO 21802.--) und stellt daher ihre Rechnungen ohne Umsatzsteuer aus.

5. Die Abrechnungen bzw. die Auszahlungen der Honorierung erfolgt monatlich nach Rechnungslegung durch die Vertragspartnerin und nach einwandfreier von der Vertragspartnerin bzw. ihren Subvertretern durchgeführten Leistungen.

Wenn nicht gesondert vereinbart, sind damit alle Kosten der Vertragspartnerin abgedeckt.

Die Tätigkeit der Vertragspartnerin erfolgt ausschließlich auf Erfolgsbasis, d.h. die Vertragspartnerin wird nur nach tatsächlich von ihr erbrachten Leistungen bezahlt.

6. Die Vertragspartnerin wird über die Wahrung des Berufsgeheimnisses informiert und verpflichtet sich Dritten gegenüber weder Informationen über Patienten noch über die Ordination selbst weiterzugeben.

7. Der Vertrag kann von beiden Seiten innerhalb einer 14-tägigen Frist jederzeit schriftlich gekündigt werden. Bei Verstoß gegen die obigen vertraglichen Bestimmungen kann Herr [Bf.] den Vertrag fristlos beenden.

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass keine Ansprüche auf Abfertigung oder sonstige Entschädigungszahlungen bestehen.

8. Dem Vertrag liegt österreichisches Recht zu Grunde, als Gerichtsstand wird das für den Firmensitz sachlich zuständige Gericht vereinbart.

9. Das festgesetzte Honorar und wird je Patient individuell vereinbart. (Das Standard Honorar für eine Sitzung zu 45 Minuten beträgt derzeit € 70.-, eine zu 25 Minuten derzeit € 50.-)“

Die mit Frau XY3 abgeschlossene Vereinbarung ist mit 18.09.2002 datiert, die mit Frau XY2 abgeschlossene Vereinbarung mit 08.05.2003 und die mit Frau XY1a abgeschlossene Vereinbarung mit 06.12.2002.

Die angefochtenen **Bescheide vom 22. Juni 2010** hat das Finanzamt im verwiesenen (und ebenfalls mit 22. Juni 2010 datierten) Bericht wie folgt begründet:

Da die Dentalhygienikerinnen keinem freien Dienstverhältnis unterliegen könnten und im Zuge der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben umgemeldet worden seien, seien der DB und die Kommunalsteuer nachzuverrechnen gewesen.

Diesen Ausführungen ist der Bf. in seiner **Berufung vom 3. September 2010** wie folgt entgegen getreten:

Die GPLA habe lapidar festgestellt, dass Dentalhygienikerinnen keinem freien Dienstvertrag unterliegen könnten. Eine Begründung dafür sei weder in den bekämpften Bescheiden noch im (verwiesenen) Bericht zu finden. Die Prüferin habe allerdings im Rahmen der Schlussbesprechung mündlich ausgeführt, dass die Ummeldung von einem freien Dienstverhältnis auf ein echtes Dienstverhältnis aufgrund der Bestimmung des § 24 Abs. 2 Zahnärztegesetz zu erfolgen gehabt habe.

Das Steuerrecht kenne keine besondere Definition des freien Dienstnehmers. Maßgeblich für die Beurteilung, welches Beschäftigungsverhältnis vorliege, sei letzten Endes das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse. Dieses stelle sich wie folgt dar:

- Die Dentalhygienikerinnen würden ihm bloß für eine bestimmte Zeit ihre Arbeitskraft schulden.
- Die Dentalhygienikerinnen seien nur teilweise in die Unternehmensorganisation eingegliedert, ihre Tätigkeit erfolge zwar in den Ordinationsräumlichkeiten, würde allerdings den zahnärztlichen Betrieb nicht tangieren.
- Die Dentalhygienikerinnen seien am Umsatz, den sie selbst erwirtschaften, mit einem festen Prozentsatz, der zwischen 33 und 50% liege, beteiligt; sie würden somit erfolgsabhängig honoriert und würden ein Unternehmerrisiko tragen.
- Die Dentalhygienikerinnen hätten die Möglichkeit, sich durch andere gleich qualifizierte Dentalhygienikerinnen vertreten zu lassen.
- Die Arbeitszeit sei von den Dentalhygienikerinnen frei wählbar; sie selbst teilten sich ihre Termine mit den Hygienepatienten ein.
- Die Dentalhygienikerinnen hätten ihre Honorare als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert.

Es sei zwar richtig, dass nach der gegenwärtigen österreichischen Gesetzeslage (§ 24 Abs. 2 Zahnärztegesetz) auch Dentalhygienikerinnen unter „Hilfspersonen“ zu subsumieren seien und somit den Anordnungen des Zahnarztes unterliegen würden. Allerdings würde es sich bei den konkreten Personen um Dentalhygienikerinnen handeln, die in Deutschland ihre Ausbildung abgeschlossen hätten und die in Deutschland und auch in anderen EU-Ländern freiberuflich arbeiten dürften. Aufgrund der Qualifikation dieser Personen reduziere sich seine Einflussnahme auf ein Ausmaß, das der

interdisziplinären Zusammenarbeit zwischen Zahnarzt und Dentaltechniker nahe komme. Letztere könnten bekanntlich ihre Tätigkeit auch in Österreich selbständig ausüben. Nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse lägen im gegenständlichen Fall freie Dienstverhältnisse vor. Wenn der wahre wirtschaftliche Gehalt der Beschäftigung und nicht die äußere Erscheinungsform ausschlaggebend sei, dann könne als Beschäftigungsverhältnis sehr wohl ein freies Dienstverhältnis unterstellt werden.

Aus der Aktenlage (Abfrage im Abgabensinformationssystem des Bundes) geht hervor, dass Frau XY1 und Frau XY2 in einem Dienstverhältnis zum Bf. standen, wofür dieser dem Finanzamt Lohnzettel übermittelt hat. Die Entgelte, die Frau XY1, Frau XY2 und Frau XY3 als Dentalhygienikerinnen vom Bf. erhalten haben, hat dieser gemäß § 109a EStG 1988 dem Finanzamt gemeldet.

*Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:*

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

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

Vorweg ist festzuhalten, dass dem Steuerrecht der Begriff des „freien Dienstnehmers“ (§ 4 Abs. 4 ASVG) fremd ist. Wird daher von den Vertragspartnern ausdrücklich ein „freier Dienstvertrag“ begründet, steht dies der Qualifikation der Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit dann nicht entgegen, wenn das tatsächlich verwirklichte Geschehen überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht (so auch: VwGH vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079; vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0078). Dass die zwischen dem Bf. und den Dentalhygienikerinnen abgeschlossenen Vereinbarungen (ausdrücklich) als „freier Dienstvertrag“ bezeichnet worden sind, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Entgegen dem Vorbringen des Bf. ist daher auch nicht zu beurteilen, ob das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse für das Vorliegen eines „freien Dienstverhältnisses“ spricht, sondern ob das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spricht.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, „wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis ist daher charakterisiert durch das „Schulden

der Arbeitskraft“. Wie der Bf. in seiner Berufung selbst vorgebracht hat, haben die Dentalhygienikerinnen dem Bf. ihre Arbeitskraft geschuldet. Da der eindeutige Wortlaut des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht darauf abstellt, wie lange jemand seine Arbeitskraft schuldet, spricht der Umstand, dass die Dentalhygienikerinnen – dem Berufungsvorbringen zufolge – dem Bf. ihre Arbeitskraft „bloß für eine bestimmte Zeit“ geschuldet haben, nicht gegen das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses.

Dieses „Schulden der Arbeitskraft“ begründet nach den verbi legis dann ein Dienstverhältnis, wenn der Arbeitnehmer dabei „unter der Leitung des Arbeitgebers steht“ (§ 47 Abs. 2 EStG 1988). Nach § 24 Abs. 2 des Zahnärztegesetzes dürfen sich Zahnärzte im Rahmen ihrer Berufsausübung der Mithilfe von Hilfspersonen bedienen, wenn diese nach ihren genauen Anordnungen und unter ihrer ständigen Aufsicht handeln. Wie der Bf. in seiner Berufung selbst ausgeführt hat, handelt es sich bei Dentalhygienikerinnen um Hilfspersonen im Sinne der angesprochenen Gesetzbestimmung, die den Anordnungen des Zahnarztes unterliegen. Das bedeutet, dass die Dentalhygienikerinnen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit „unter der Leitung des Arbeitgebers“ (des Bf.) standen. Dass die (konkreten) Dentalhygienikerinnen in Deutschland ausgebildet wurden und in anderen EU-Ländern ihre Tätigkeit freiberuflich ausüben können, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil nur die österreichische Gesetzeslage maßgeblich ist, die – wie bereits ausgeführt – ein Tätigwerden nur nach Anordnung und unter Aufsicht eines Zahnarztes gestattet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein entscheidendes Kriterium, das für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses spricht, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, mw Judikaturhinweisen).

Die Dentalhygienikerinnen haben ihre Tätigkeit in den Ordinationsräumlichkeiten und mit den Betriebsmitteln des Bf. ausgeübt. Daran, dass die Dentalhygienikerinnen in die im Unternehmen des Bf. bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert gewesen sind, besteht daher kein Zweifel. Dass die Tätigkeit der Dentalhygienikerinnen – dem Vorbringen in der Berufung zufolge – den zahnärztlichen Betrieb (des Bf.) nicht tangiert habe, lässt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nur den Schluss zu, dass die Tätigkeit der Dentalhygienikerinnen mit dem zahnärztlichen Betrieb (des Bf.) offensichtlich optimal abgestimmt war und bestärkt daher im Ergebnis nur die vom Bundesfinanzgericht gezogene Schlussfolgerung einer betriebliche Eingliederung. Ob diese Eingliederung – wie vom Bf. behauptet – nur „teilweise“ bestanden haben soll ist dabei unmaßgeblich, weil der Verwaltungsgerichtshof für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nur ein Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung verlangt (VwGH vom 2. Juli 2002, ZI. 2000/14/0148). Dieses liegt im gegenständlichen Fall zweifelsfrei vor.

Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos erblickt der Bf. darin, dass die Dentalhygienikerinnen mit einem festen Prozentsatz am Umsatz beteiligt gewesen sind. Dazu ist Folgendes auszuführen: Es trifft zwar zu, dass eine Entlohnung, die sich ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg einer Tätigkeit orientiert, für einen Arbeitnehmer

eher selten ist; dessen ungeachtet kommt sie im Wirtschaftsleben vor. Sie begründet aber insbesondere dann kein – auf das Merkmal der Selbständigkeit hinweisendes – Unternehmerwagnis, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Kosten unmittelbar vom Auftraggeber getragen werden, und wenn diesem gegenüber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis besteht (VwGH vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300; vom 16. Februar 1994, Zl. 90/13/0251; vom 9. November 1994, Zl. 93/13/0310; vom 1. September 2015, Ra 2015/15/0014). Unstrittig ist, dass der Bf. die mit der Tätigkeit der Dentalhygienikerinnen verbundenen Aufwendungen getragen hat. Die umsatzabhängige Entlohnung (für sich) begründet daher – entgegen der vom Bf. vertretenen Auffassung – kein Unternehmerwagnis.

Vom Bf. wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses auch mit der Begründung, die Dentalhygienikerinnen hätten die Möglichkeit gehabt, sich (durch andere gleich qualifizierte Dentalhygienikerinnen) vertreten lassen zu können, in Zweifel gezogen. Dazu ist Folgendes auszuführen: Behält sich der Auftraggeber die Zustimmung zur Vertretung vor, so ist damit das für die Selbständigkeit sprechende Element der freien Entscheidung, die Leistung selbst zu erbringen oder durch einen Beauftragten erbringen zu lassen, nicht gegeben (VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148). Die im gegenständlichen Fall vereinbarte Vertretungsbefugnis, wonach die Vertretung der Dentalhygienikerinnen der ausdrücklichen Zustimmung des Bf. bedurfte (Punkt 3. der freien Dienstverträge), spricht daher nicht dafür, dass die Dentalhygienikerinnen ihre Tätigkeit selbständig ausgeübt hätten und steht daher der Beurteilung, dass im gegenständlichen Fall Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Zusammenfassung: Die Dentalhygienikerinnen haben dem Bf. ihre Arbeitskraft geschuldet, haben ihre Tätigkeit unter der Leitung des Bf. ausgeübt, sind in die in dessen Unternehmen bestehenden betrieblichen Abläufe eingegliedert gewesen und haben kein Unternehmerwagnis getragen. Das Finanzamt hat daher zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) und damit die Dienstnehmereigenschaft (§ 41 Abs. 1 und Abs. 2 FLAG) der Dentalhygienikerinnen bejaht. Für diese Beurteilung ist die Frage, wie die Einkünfte (einkommensteuerrechtlich) versteuert worden sind nicht von Belang, sodass das Vorbringen des Bf., die Dentalhygienikerinnen hätten ihre Entgelte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert, für die gegenständliche Beurteilung nicht von Relevanz ist.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage wann ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegt, gibt es eine (umfangreiche) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, diese ist einheitlich und das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 9. August 2017