



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/1181-W/11
miterledigt RV/1180-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Versicherungsanstalt Bw., Adresse, vom 27. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. August 2010 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Säumniszuschlägen für den Zeitraum 2007 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Versicherungsanstalt Bw. (Berufungserberin, Bw.) wurde vom Finanzamt (FA) für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen.

Aufgrund dieser GPLA wurden am 27. August 2010 neben einer Reihe von Feststellungen welche die Lohnsteuer betrafen folgende im weiteren Verfahren strittigen Feststellungen betreffend Dienstgeberbeitrag 2007 und 2008 getroffen:

Freie Dienstverträge der Ärzte im chef- und kontrollärztlichen Bewilligungsdienst:
Die Definition des Dienstverhältnisses (DV) des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht mit dem Arbeits- und Sozialrechtlichen Dienstverhältnisbegriff gleichzusetzen. Maßgebend für die steuerrechtliche Einstufung als DV seien nicht die vertraglichen Vereinbarungen sondern das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild des Geschehens.

Im vorliegenden Fall seien mit ärztlichem Personal freie Dienstverträge abgeschlossen worden, in denen sich die Ärzte als medizinische Berater im Zusammenhang mit der elektronischen Kontrolle und Bewilligung von Medikamentenverordnungen zur Verfügung gestellt hätten.

Laut Vertrag sei die Tätigkeit eigenständig, und im Wesentlichen persönlich zu erbringen, könne aber im Einzelfall auch von einem geeigneten Vertreter erbracht werden. Für die Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der Bw. dürften die Betriebsmittel des Hauses verwendet werden. Die Tätigkeit sei grundsätzlich in freier Zeiteinteilung durchzuführen, für Arbeiten, die die Anwesenheit in den Räumen der Bw. erforderten bzw. an bestimmte Zeiten gebunden wären, sei im konkreten Fall eine einvernehmliche Vereinbarung festzulegen.

Ohne die Zustimmung der Bw. dürften keine mündlichen oder schriftlichen Informationen die Arbeit betreffend an Außenstehende weitergegeben werden. Als Entgelt sei beim ärztlichen Personal ein Honorar von € 31,50 pro verrechneter Stunde vereinbart worden.

Die Befragung von Name, Chefarzt und Leiter der Abteilung Arzneimittel-Bewilligungs-Service (ABS) in der die freien Mitarbeiter zum Einsatz kämen, habe ergeben, dass die Verträge nicht in allen Punkten die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln würden. Name habe ausgesagt: *"Seit 2007 besteht ein Pool von freien Mitarbeitern in der ABS-Abteilung der Bw.kurz , derzeit sind es etwa 10 Personen. Sie bearbeiten die Bewilligungsanfragen für Medikamente die hereinkommen. Es sind dies etwa 130.000 Anträge im Monat, die zu zwei Dritteln von der X-Versicherungsanstalt und zu einem Drittel von der Versicherungsanstalt Bw. bearbeitet werden. Alles was für die ABS-Abteilung bei der X-Versicherungsanstalt gilt, liegt auch bei der Versicherungsanstalt Bw. so vor, da es in diesem Bereich eine enge Zusammenarbeit gibt. Bei der Versicherungsanstalt Bw. sind nur die Randzeiten ab 15 Uhr von den freien Dienstnehmern abzudecken. Es gibt eine vorgegebene Anzahl von Mitarbeitern, die jeweils anwesend sein müssen. Die Mitarbeiter erhalten eine Einschulung von etwa 40 Stunden, bestehend aus einem theoretischen Teil (Erstattungskodex) und einem praktischen Teil durch einen der langjährigen Mitarbeiter.*

Die Tätigkeit der freien Mitarbeiter besteht in der Bewilligung oder Ablehnung der Medikamente anhand des Erstattungskodex und unter Betrachtung der Vormedikation der Patienten. Die Diensteinteilung erfolgt durch die freien Dienstnehmer selbst, NN übernimmt die Koordination des Dienstplanes mit ihren Kollegen. Bei Dienstverhinderung melden sich die freien Dienstnehmer, dann wird für einen Ersatz aus dem Pool gesorgt. Der freie Dienstnehmer kann sich nicht vertreten lassen, da die Tätigkeit ohne Einschulung nicht erfolgen kann. Die Tätigkeit der freien Dienstnehmer kann nur in der Versicherungsanstalt Bw. erfolgen, da in einem abgesicherten 'EDV-System gearbeitet wird. Sie nehmen an der

elektronischen Zeiterfassung teil, von dort gehen die Stunden in die Lohnverrechnung. Für die Bewilligungen darf auf Wunsch der Ärztekammer nur ärztliches Personal verwendet werden."

Die Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse habe daher gezeigt, dass die Tätigkeit persönlich erbracht werden müsse, da der freie Dienstnehmer sich nicht vertreten lassen könne. Weiters könne die Tätigkeit nur in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers erfolgen. Die Dienst verrichtung könne nur von Montag bis Freitag nur ab 15 Uhr erfolgen und die Diensteinteilung erfolge bei aller Flexibilität der Mitarbeiter nach den Bedürfnissen des Arbeitgebers.

Nach der Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und unter Beachtung der einschlägigen Judikatur des VwGH liege daher ein Dienstverhältnis vor. Wegen der erforderlichen Einschulung und der Verschwiegenheitsverpflichtung sei daher entgegen der vertraglichen Textierung keine generelle Vertretungsmöglichkeit gegeben und auch in der Praxis nicht erfolgt. Einzig bei der Erstellung des Dienstplanes bestehe für die freien Dienstnehmer eine Dispositionsfreiheit im Rahmen der abzudeckenden Zeiten und des vorgegebenen Personalbedarfs.

Es seien daher die Dienstgeberbeiträge (DB) neu zu berechnen und aufgrund der errechneten Gesamtnachforderung – ein Teil der Gesamtnachforderung ist unstrittig - diesbezüglich Säumniszuschläge (SZ) festzusetzen. Die Nachforderungen betreffend die freien Dienstverträge stellten sich betragsmäßig in den Streitjahren folgendermaßen dar:

Jahr	Betrag DB	SZ
2007	€ 5.476,51	Ja
2008	€ 6.887,06	Ja

Die Gesamtnachforderung inklusive der unstrittigen Feststellungen der GPLA an Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für 2007 und 2008 beträgt:

Jahr	DB gesamt	SZ DB
2007	€ 7.050,78	€ 141,02
2008	€ 8.655,52	€ 173,11

In der rechtzeitig eingebrachte Berufung wird betreffend „Dienstgeberbeitrag Freie Dienstverträge“ 2007 und 2008 eingewendet, dass bei der gebotenen Gesamtbetrachtung weder die angenommene Eingliederung in geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, noch die Merkmale der Weisungsgebundenheit vorliegen würden. Es handle sich beim eingesetzten

Personal um eigenständige Ärzte, die aufgrund ihres vorhandenen medizinischen Fachwissens über Medikamentenverschreibungen eine weisungsfreie Tätigkeit, die sich ausschließlich an den Bestimmungen und Regelungen des Erstattungskodex orientieren würde, ausüben würden. In diesem Zusammenhang würden auch keine Vorgaben seitens der Bw. erfolgen, da die Entscheidung, ob ein Heilmittel genehmigt werde oder nicht im Rahmen eines Ermessungsspielraumes beim genehmigenden Arzt liege.

Eine persönliche Arbeitspflicht sei nicht gegeben, da der freie Dienstnehmer jederzeit - ohne vorherige Abstimmung mit dem Dienstgeber - eine Vertretung für sich namhaft könne. Da die vom Arzt genannte Vertretung eine von der Bw. bezahlte Unterweisung im Umgang mit dem Erstattungskodex erhalte und in den „Pool“ der Dienstleister aufgenommen werde, könne von einem generellen Vertretungsrecht gesprochen werden.

Eine Bindung an eine vorgegebene Arbeitszeit liege nicht vor, da die freien Dienstnehmer ihr Stundenausmaß bzw. die zeitliche Lagerung selbst bestimmen würden und somit eine Dispositionsfreiheit bei der Erstellung des Dienstplans im Rahmen der abzudeckenden Zeiten bestehe. Der freie Dienstnehmer könne Arbeitseinsätze sanktionslos ablehnen.

Einer Dienstleistung an einem anderen Ort (in einer Praxis) stehe - sobald die technischen Voraussetzungen für eine sichere Datenübertragung flächendeckend geschaffen wären – nichts entgegen. Auf Grund der gegenwärtigen technischen Gegebenheiten sei die Dienstleistung derzeit jedoch rein faktisch nur im Verwaltungsgebäude Wien möglich. Es bestehe daher auch keine notwendige Bindung an den Arbeitsort noch an die von der Bw. zur Verfügung gestellten Betriebsmittel.

Im Zuge der Begründung der Berufungsvorentscheidung (gemeint wohl Bescheidbegründung) sei bemängelt worden, die im ABS tätigen Ärzte hätten kein "tatsächliches" Vertretungsrecht. Die Begründung des FA stütze sich diesbezüglich darauf, dass die Ärzte eine Einschulung erhalten hätten, zur Verschwiegenheit verpflichtet wären und sich nicht selbst um ihre Vertretung kümmern müssten. Dem sei entgegenzuhalten, dass das Vertretungsrecht von den freien Dienstnehmern sehr wohl ausgeübt werden könne. Die als freie Dienstnehmer tätigen Ärzte könnten nämlich, wie schon dargestellt jederzeit Vertreter nennen, denen sie aufgrund der sie persönlich treffenden Verschwiegenheitspflicht selbstredend (noch) keine konkreten Informationen bzw. Daten die im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit im ABS stehen, weitergeben dürften.

Die namhaft gemachten Vertreter hätten der Bw. ihre Bereitschaft mitzuteilen und würden dann die weiteren erforderlichen Instruktionen für die Tätigkeit erhalten. Sie übernahmen gleichzeitig mit ihrer Aufgabe unmittelbar die Verpflichtung zur Verschwiegenheit über die im

Zusammenhang mit der Tätigkeit zugänglich gemachten Daten. Dieser Vorgang, sei in anderen Betrieben selbstverständlich einzuhalten, da ohne Information und Einschulung durch den Dienstgeber der freie DN bzw. dessen Vertreter keine sinnvolle Tätigkeit für den Dienstgeber entfalten könne.

Es sei daher davon auszugehen, dass Tätigkeit eigenverantwortlich ausgeübt werde und aus der vertraglich zugestandenen Möglichkeit sich im Verhinderungsfall eines geeigneten Vertreters zu bedienen, der autonomen Abstimmung der Dienstzeiten unter den Ärzten und dadurch nur rudimentär vorhandenen zeitlichen Bindung, kein Verhältnis einer persönlichen oder wirtschaftlichen Abhängigkeit vorliege.

Das vom FA zitierte Erkenntnis des VwGH v. 21.12.2005, ZI. 2004/08/0066 sei auf den strittigen Fall nicht anwendbar, da die dortigen rd. 200 "Pool-Dienstnehmer" bereits alle im Voraus über die wesentlichen Erfordernisse der Tätigkeit eingeschult (und auch "eingestellt") worden wären. Überdies habe der konkrete Dienst dann ohne jede Eigenständigkeit unter völliger Weisungsunterworfenheit des Dienstnehmers (Kontrolle der Fahrscheine der Fahrgäste) erfolgen müssen.

Völlig konträr dazu sei jedoch der Ablauf bei den für die Bw. tätigen Ärzten und nichtärztlichen Dienstleistern im Rahmen des ABS. Die durchzuführenden Bewilligungen würden eingeständig und weisungsfrei erfolgen und sich ausschließlich an den Bestimmungen und Regelungen des publizierten Erstattungskodex orientieren. Eine Weisungsgebundenheit aus der Anwendung des Erstattungskodex abzuleiten, sei sachlich unrichtig, da der Erstattungskodex im Konnex der Richtlinie über die ökonomische Verschreibweise von Heilmitteln und Heilbehelfen des Hauptverbandes der österr. Sozialversicherungsträger zu sehen sei und etwa auch zwingend von Vertragsärzten bei Heilmittelverschreibungen eingehalten werden müsse. Auch für eine sog. "stille Autorität des Dienstgebers" findet sich kein Raum, da die Entscheidung, ob ein Heilmittel genehmigt werde oder nicht, im Rahmen eines Ermessensspielraumes beim genehmigenden Arzt liege.

Unzutreffend sei auch die Schlussfolgerungen des FA, die Tätigkeit sei nur in den Räumlichkeiten Arbeitgebers zu den festgesetzten Zeiten möglich. Es bestehe keine Bindung an den Arbeitsort (lediglich zurzeit sei auf Grund der gegenwärtigen technischen Gegebenheiten ist die Dienstleitung rein faktisch nur im Verwaltungsgebäude Wien möglich). Unter der Voraussetzung der technischen Möglichkeit stehe einer Dienstleistung an einem anderen Ort (in einer Praxis) nichts entgegen.

Das Vertretungsrecht der Dienstnehmer sei sowohl vertraglich zugesichert als auch tatsächlich gegeben.

Eine persönliche Leistungsverpflichtung von Dienstnehmern liege nicht vor, weil es sich um eine eigenständige, aufgrund des bei Ärzten (ebenso bei Pharmazeuten) vorhandenen medizinischen Fachwissens über Medikamentenverschreibungen, weisungsfreie Tätigkeit handle, bei der es - anders als bei den im zitierten Erkenntnis betroffenen "Kontrolloren" - gerade keine umfassende Determinierung durch den Arbeitgeber gebe.

Die vom FA relevierte Verschwiegenheitspflicht sei eine unabdingbare Notwendigkeit, die sich zum Schutz der im Sozialversicherungsbereich anfallenden sensiblen Daten schon aus den datenschutzrechtlichen Erfordernissen ergebe und daher eingehalten werden müsse, ohne dass die freien Dienstnehmer dadurch in eine persönliche Abhängigkeit zur Bw. geraten würden, die ja dieselben Pflichten träfen.

Mangels persönlicher oder wirtschaftlicher Abhängigkeit liege daher kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor sondern sei von einem freien Dienstverhältnis auszugehen.

Die Bekämpfung der Säumniszuschläge wird nicht gesondert begründet, sondern auf die Berufung gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 24. Jänner 2011 ergänzt um eine gesonderte Begründung vom 7. Februar 2011 wurde der Berufung hinsichtlich Lohnsteuer teilweise stattgegeben, hinsichtlich Dienstgeberbeitrag jedoch abgewiesen. Begründend führte das FA hinsichtlich dieses Berufungsteiles aus, dass mit dem zweiten Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 (2. SVÄG 2003) eine Neuordnung der Chefarztpflicht angeordnet worden sei, die durch die Heilmittel-Bewilligungs- und Kontrollverordnung (HMBK-VO) v. 10.12.2004 umgesetzt worden sei. Im Zuge der grundlegenden Änderung der Bestimmungen über die chef- und kontrollärztliche Bewilligung für Arzneimittel sei ein ABS - ArzneimittelBewilligungsService eingeführt worden (Bewilligung solle vom behandelnden Arzt und nicht vom Patienten eingeholt werden).

In § 7 dieser VO des BMGFJ werde definiert, dass die Kommunikation zwischen Vertragsarzt und chef- und kontrollärztlichen Dienst der Sozialversicherungsträger (Bewilligungsanfrage und –antwort) in elektronischer Form unter Verwendung der technischen Infrastruktur der e-card zu erfolgen habe.

Im vorliegenden Fall seien mit dem ärztlichen Personal freie Dienstverträge abgeschlossen worden, in denen sich die Ärzte als medizinische Berater im Zusammenhang mit der elektronischen Kontrolle von Medikamentenverordnungen zu Verfügung stellen würden.

Laut Vertrag sei die Tätigkeit eigenständig und im Wesentlichen auch persönlich zu erbringen. Vertretung sei Einzelfall ist möglich. Es handle sich jedoch nicht um eine freie Vertretung, sondern der verhinderte Arzt melde sich bei der Bw. bzw. demjenigen, der die Dienste der Dienstnehmer koordiniere und sorge sodann für eine Vertretung aus dem Pool. Die Durchführung der Tätigkeit sei ohne vorherige Einschulung nicht möglich ist. Die Tätigkeit werde in den Räumlichkeiten der Bw. mit den zur gestellten Betriebsmittel durchgeführt. Die Zeiteinteilung erfolgt durch die freien DN selbst, wobei ein freier DN, Frau NN die Koordination übernehme.

Die mit dem ABS befassten Personen seien auf Grund der Tatsache, dass sie die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers und zu feststehenden Zeiten nach zeitlicher Koordination mit den anderen freien Dienstnehmern, abhängig vom Bedarf des Arbeitgebers, ausüben würden und darüber hinaus der Arbeitgeber alle weiteren benötigten Betriebsmittel beistellen würde, in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers organisatorisch eingegliedert.

Ein generelles Vertretungsrecht bestünde nicht, weil die Vertretung im Vorhinein mit dem Dienstgeber abzustimmen sei und eine etwaige Vertretung nur mit dem "Pool" der beim Dienstgeber Beschäftigten erfolgen dürfe. Auch auf Grund des Umstandes, dass die Tätigkeit erst nach einer eingehenden Einschulung ausgeübt werden könne und vertraglich eine Verschwiegenheitspflicht gegenüber Dritten auferlegt sei, wäre die Ausübung eines generellen Vertretungsrechtes gar nicht möglich.

Persönliche Abhängigkeit sei auch dann gegeben, wenn die Beschäftigten zwar Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit selbst optimieren könnten, die Arbeitsleistung sich jedoch nach den Bedürfnissen des Dienstgebers richte. Persönlichen Abhängigkeit bestehe auch ohne konkrete Weisungen des Arbeitsgebers, wenn der Beschäftigte von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb verhalten zu habe (VwGH v. 1. 2006, ZI. 2004/08/0202). Die persönliche Abhängigkeit äußere sich auch dadurch, dass die Bestimmungsfreiheit der Beschäftigten durch die Verpflichtung der gleichmäßigen Anwendung des Erstattungskodex, weit gehend ausgeschaltet ist.

Da sowohl die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers als auch das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegeben seien sei von einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG auszugehen.

Im Vorlageantrag vom 25. März 2011 wird ausdrücklich nur hinsichtlich (der Dienstgeberbeiträge) 2007 und 2008 sowie der damit verbunden Säumniszuschläge die Vorlage der Berufung beantragt.

Die Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2011 mit Begründungsergänzung vom 7. Februar 2011 erwuchs daher hinsichtlich der Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer 2004 bis 2008 in Rechtskraft. Offen blieb nur die Berufung gegen die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge 2007 und 2008 hinsichtlich der freien Dienstverträge sowie die Höhe des Säumniszuschlages.

Ergänzend wurde im Vorlageantrag vorgebracht, dass die ABS-Ärzte nicht in das Zeiterfassungssystem der Bw. integriert seien und es keine diesbezüglichen Meldungen an die Personalabteilung gebe. Eine Bindung an eine vorgegebene Arbeitszeit liege nicht vor, da die freien Dienstnehmer ihr Stundenausmaß bzw. die zeitliche Lagerung selbst bestimmen könnten und somit eine Dispositionsfreiheit bei Erstellung des Dienstplans im Rahmen der abzudeckenden Zeiten bestehe. Der freie Dienstnehmer könne Arbeitseinsätze sanktionslos ablehnen.

Zur Vertretungsmöglichkeit wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass die Aussage des Chefarztes der Bw., MR Name, betreffend die erforderliche Einschulung und die damit angeblich nicht gegebene Möglichkeit der Vertretung von der Abgabenbehörde missverstanden worden sei. Diese Aussage sei so zu verstehen, dass der namhaft gemachte Vertreter, wie in allen Branchen üblich, über die Eckpunkte ihrer Tätigkeit vom Dienstgeber informiert werden müssen (in diesem Sinn sei der offenbar verkannte Begriff "Einschulung" in der Aussage des Chefarztes nämlich zu verstehen) bevor sie ihre Tätigkeit für den Dienstgeber beginnen könnten. Keinesfalls könne es Voraussetzung für das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses sein, dass ein Vertreter "ohne vorherige Einschulung" zu Werke ginge. Die Angabenbehörde nehme mit einer derartigen Feststellung die rechtliche Beurteilung vorweg.

Zur rechtlichen Beurteilung wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen und neben umfangreichen Wiederholungen des Berufungsvorbringens ausgeführt, dass sich aus der Anwendung des Erstattungskodex keine persönliche Abhängigkeit oder Weisungsgebundenheit der freien Dienstnehmer ableiten lasse.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Mai 2012 wurden folgende Werkvertragsnehmerinnen als Zeuginnen vernommen: NN, Zeugin1, Zeugin2, Zeugin3, Zeugin4 und Zeugin5.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führte der Chefarzt der Bw. (Name) aus, dass der Medikamentenkodex, der die Grundlage der Bewilligung darstelle, sämtlichen Vertragsärzten bei Verschreibung zur Verfügung stehe. Der Kodex sei in drei Bereiche aufgeteilt, welche nach dem Ampelprinzip funktionieren.

Medikamente im grünen Teil seien grundsätzlich frei verschreibbar, hier bestünden aber einzelne Einschränkungen (z. B. Altersbeschränkungen, Indikationslösungen).

Der gelbe Bereich umfasse Medikamente, für welche der verschreibende Arzt üblicherweise vorab auf elektronischem Weg schriftlich um Bewilligung ansuchen müsse. Die Bewilligung werde über das elektronische ABS System durchgeführt und sei werktags zw. 7:00 und 20:00 bzw. samstags zwischen 8:00 und 13:00 möglich. Die Bw. sei (wie die übrigen SV Träger) gesetzlich verpflichtet innerhalb von 30 min auf die Bewilligungsanfrage zu reagieren. Diese Reaktion könnte eine Bewilligung, eine Ablehnung oder aber auch eine Rückfrage zur Information über den Grund der Verschreibung darstellen. Sollte innerhalb von 30 min keine Reaktion seitens der Bw. erfolgen gelte die Bewilligung als erteilt. Dementsprechend seien die SV Träger auch verpflichtet über diese Fälle – Ausbleiben der Reaktion innerhalb von 30 min - dem Bundesministerium für Gesundheit (BMG) begründet zu berichten.

Für Bewilligungsvorgänge seien zwischen den einzelnen SV Trägern Kern- und Randzeiten vereinbart. In der Kernzeit erfolge die Bewilligung über den jeweilig zuständigen SV Träger in der Randzeit würden die elektronisch einlangenden Bewilligungsanträge im Verhältnis 2:1 auf die X-Versicherungsanstalt und die Bw. aufgeteilt, welche dann für ganz Österreich Bewilligungen erteilten. Die Randzeiten seien grundsätzlich werktags ab 15 Uhr und Samstag ganztags (also 8:00 bis 13:00). Es sei aber möglich, dass die jeweilig zuständigen SV Träger mit der Bw. bzw., der X-Versicherungsanstalt andere Servicierungszeiten (Randzeiten) vereinbaren.

Die Bewilligungsanträge würden der Bw. vom System elektronisch zugeteilt und im eigenen Wirkungsbereich mit Werksvertragsnehmer erledigt. Auf Grund der bislang gemachten Erfahrungen würde für die einzelnen Wochentage die Anzahl der erforderlichen Ärzte festgelegt und Fr. NN mitgeteilt, welche dann die Koordination der Dienste vornehme. Die Bw. bzw. er (Name) nehme darauf keinen Einfluss.

Im Regelfall gelinge es 99,9 % der Bewilligungsanträge innerhalb der 30minütigen Frist zu bearbeiten.

In Abstimmung mit der österreichischen Ärztekammer sei das „Jus Practicandi“ absolute Anstellungsvoraussetzung für die Tätigkeit. Die Einschulung der Werkvertragsnehmer erfolge durch die X-Versicherungsanstalt, was auch dazu führe, dass alle Kollegen über gleichlautenden Informationen verfügen würden, damit werde auch eine gleichmäßige Bewilligungspraxis herbeigeführt. Eine Statistik über die bearbeiteten Bewilligungsanträge bzw. das Ausmaß der Ablehnungen werde nur für das Kollektiv der X-Versicherungsanstalt bzw. der Bw. geführt, nicht jedoch für jeden einzelnen Arzt.

Sollte ein Arzt regelwidrige Bewilligungen vornehmen, löse dieser Vorgang keine unmittelbaren disziplinären Konsequenzen aus sondern würde zu einem Gespräch zwischen ihm (Name) und dem jeweiligen Arzt führen. Ein gehäuftes regelwidriges Verhalten würde aber die Lösung des Vertragsverhältnisses nach sich ziehen. Da die Bw. aber hinsichtlich der Werkvertragsnehmer einen erheblichen Schulungsaufwand hätte, würde die Lösung eines Vertragsverhältnisses nur in extremen Einzelfällen erfolgen. Bislang sei nur ein Vertragsverhältnis einseitig durch die Bw. aufgelöst worden, weil die entsprechende Kollegin während der Dienstzeit artfremde Tätigkeiten ausgeführt hätte (Pflegegutachten verfasst).

Der Vertreter der Bw. brachte weiters ergänzend vor, dass eine Einschulung eines Vertreters auch durch einen im freien Dienstvertrag angestellten Arzt möglich wäre und verweist in diesem Zusammenhang auf § 4 des freien Dienstvertrages. Ein derartiger Vorgang habe jedoch bislang noch nicht stattgefunden.

Weiters teilte die Bw. mit, dass die Bewilligung im ABS System nunmehr ausschließlich von Ärzten im freien Dienstverhältnis aufgeführt werde, lediglich für die restlichen Papierrezepte im Ausmaß von ca. 10% aller bewilligungspflichtigen Verschreibungen werde die Bewilligung durch angestellte Ärzte der Berufungswerberin erteilt. Ob im Streitzeitraum 2007/2008 angestellte Ärzte im ABS Bewilligungsverfahren eingesetzt gewesen wären, sei Name nicht mehr erinnerlich, es habe aber jedenfalls nach einer Rüge durch den Rechnungshof eine Angleichung an das System der X-Versicherungsanstalt stattgefunden, welche ausschließlich Ärzte im freien Dienstverhältnis für diese Tätigkeit heranziehe.

Auch die in der Kernzeit vorgenommenen Bewilligungen würden durch Ärzte im Werkvertrag erfolgen, allerdings seien davon ausschließlich Bewilligungsanträge für eigenen Versicherte der Bw. zu erledigen.

Weiters verwies die Bw. auf das Erkenntnis des obersten Gerichtshofes 9 OB A 99/91, 28.8.1991.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wird festgestellt:

Die Bw.- ebenso wie andere gesetzliche Krankenversicherungsträger - erstattet ihren Versicherten die Kosten der ihnen vom Arzt verschriebenen Medikamente. Mit dem zweiten Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 (2. SVÄG 2003) BGBI. I Nr. 145/2003 wurde eine Neuordnung der Chefarztpflicht vorgenommen, die durch die Heilmittel-Bewilligungs- und Kontrollverordnung (HMBK-VO) vom 10.12.2004 BGBI. II Nr. 473/2004 umgesetzt wurde. Im

Zuge der grundlegenden Änderung der Bestimmungen über die chef- und kontrollärztliche Bewilligung für Arzneimittel wurde weiters das ABS - ArzneimittelBewilligungsService eingeführt, wobei die Bewilligung ab diesem Zeitpunkt vom behandelnden Arzt in elektronischer Form und nicht wie bis dahin vom Patienten in Papierform eingeholt wurden.

In § 7 dieser VO des BMGFJ wird festgelegt, dass die Kommunikation zwischen Vertragsarzt und chef- und kontrollärztlichen Dienst der Sozialversicherungsträger (Bewilligungsanfrage und –antwort) in elektronischer Form unter Verwendung der technischen Infrastruktur der e-card zu erfolgen habe. Im Zusammenhang mit dem Bewilligungsverfahren wurde vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger, ein Erstattungskodex (EKO) herausgegeben aufgrund dessen bestimmte - idR teurere - Medikamente nach Verschreibung einer Genehmigung durch die jeweilige Krankenversicherungsanstalt bedürfen, damit eine Kostenübernahme erfolgen kann.

Der EKO umfasst alle in Österreich zugelassenen, erstattungsfähigen Medikamente, die einen therapeutischen Nutzen für den Patienten haben und soll zur Kostenreduktion der Versicherer im Bereich der Arzneimittelkosten führen. Wörtlich heißt es in der Einleitung des EKO „*Durch die Einführung des EKO soll die Versorgung der PatientInnen mit hochwertigen Arzneimitteln zu ökonomisch vernünftigen Preisen gesichert werden. Der EKO soll ÄrztInnen dabei helfen, von mehreren therapeutisch geeigneten Heilmitteln das ökonomisch günstigste, d.h. von mehreren im Preis gleichen Mitteln das geeignetste und von mehreren gleich geeigneten Mitteln jenes, das die **geringsten Kosten verursacht** auszuwählen.*“

Der EKO erscheint in seiner Vollausgabe im Jänner eines jeden Jahres und wird im Juli mit einer Ergänzungsbroschüre aktualisiert. Die laufenden Aktualisierungen werden zeitnah im Internet veröffentlicht.

Der EKO unterteilt die Arzneimittel in drei Bereiche (Grün, Gelb, Rot). Der Grüne Bereich beinhaltet jene Medikamente, die ohne Bewilligung des chef- oder kontrollärztlichen Dienstes verschrieben werden dürfen. Arzneimittel aus dem Gelben Bereich weisen einen wesentlichen zusätzlichen therapeutischen Nutzen für die Patienten auf und wurden **aus ökonomischen Gründen** nicht in den Grünen Bereich aufgenommen. Die Kosten für diese Präparate werden nur bei Vorliegen einer Bewilligung des chef- oder kontrollärztlichen Dienstes übernommen. Sie sind daher offensichtlich nur aus Kostengründen nicht frei verschreibbar. Der Rote Bereich umfasst zeitlich befristet jene Arzneimittel die erstmalig in Österreich lieferbar sind und für deren Aufnahme in den EKO ein Antrag gestellt wurde. Auch hier erfolgt eine Kostenübernahme nur bei Vorliegen der chef-/kontrollärztlichen Bewilligung. Der Rote Bereich wird aufgrund der häufigen Änderungen nur im Internet veröffentlicht.

Die Aufnahme eines Präparates in den EKO wird in der Regel durch das vertriebsberechtigte Unternehmen beantragt, der Hauptverband kann aber auch von sich aus ein Aufnahmeverfahren einleiten. Die Arzneimittel werden im Rahmen des Aufnahmeverfahrens von der Heilmittel-Evaluierungskommission (HEK) einer Evaluierung nach medizinisch-therapeutischen und gesundheitsökonomischen Kriterien unterzogen und eine Empfehlung über die Aufnahme/Nichtaufnahme, Grüner oder Gelber Bereich an den Hauptverband abgegeben, welcher dann die Aufnahme in den jeweiligen Bereich des EKO vornimmt. Auch bei späteren Änderungs- oder Streichungsanträgen erfolgt die Entscheidung des Hauptverbandes auf Basis der Empfehlungen der HEK.

Dass die Aufnahme in den Grünen Bereich (frei verschreibbar) anstatt in den Gelben Bereich (bewilligungspflichtig) aus anderen, als ökonomischen Gesichtspunkten erfolgt (im Kodex wird angedeutet, dass die Aufnahme auch aus medizinischen Gründen unterbleiben kann) ist für den UFS nicht glaubwürdig, da der bewilligende Arzt dem verschreibenden Arzt keinerlei Therapievorschläge machen darf und den Patienten auch nie zu Gesicht bekommt (siehe unten). Welchen Sinn daher eine Bewilligungspflicht aus medizinischen Gründen haben sollte ist nicht ersichtlich. Der rein ökonomische Hintergrund für die Bewilligungspflicht ergibt sich schlüssig aus sämtlichen Zeugenaussagen und ist auch dem Vorbringen der Bw. sowie dem EKO zu entnehmen.

Die broschierte Ausgabe des EKO umfasst nach der Einleitung zunächst ein auf blauem Papier gedrucktes, alphabetisch geordnetes Gesamtverzeichnis aller im EKO erfassten Präparate mit einem Kürzel in welchem Bereich das Präparat enthalten ist (G für Grüner Bereich, Y für Gelber Bereich) und eine Seitenangabe.

Im Gelben und Grünen Bereich – jeweils auf gelben bzw. grünem Papier gedruckt - sind die einzelnen Präparate nach Einsatzbereichen und innerhalb dieser Einsatzbereiche (anatomische Hauptgruppen, therapeutische Untergruppe, pharmakologische Untergruppe, chemische Untergruppe) nach Wirkstoffen gegliedert. Dieses Ordnungssystem entspricht dem anatomisch-therapeutisch-chemischen Klassifikationssystem der Weltgesundheitsorganisation (ATC-Code). Neben dem Namen des Präparates werden im EKO die jeweilige Packungsgröße und der Preis dargestellt, im Gelben Bereich werden darüber hinaus die Voraussetzungen für die Bewilligung erläutert.

Verschreibt ein Arzt ein EKO-Präparat außerhalb des Grünen Bereiches stellt er idR auf elektronischem Weg einen Bewilligungsantrag an den jeweiligen Sozialversicherungsträger, welcher verpflichtet ist, diesen Antrag innerhalb von dreißig Minuten zu bearbeiten (ABS-System). Innerhalb dieser Zeitspanne ist entweder zu bewilligen, abzulehnen oder eine Rückfrage an den antragstellenden Arzt zu übermitteln. Erfolgt innerhalb von dreißig Minuten

seitens des Versicherungsträgers keine Reaktion, gilt die Bewilligung als erteilt. Dabei sind folgende Erreichbarkeitszeiten für Bewilligungsanträge vorgesehen: Montag bis Freitag 7.00 bis 20.00 und Samstag 8.00 bis 13.00. Während dieser Zeit sind bei der Bw. Ärzte tätig, die diese Bewilligungen vornehmen. Dabei ist weiters zu beachten, dass diese Ärzte während der Kernzeiten ausschließlich Bewilligungen für eigene Versicherte der Bw. ausführen, während der sog. Randzeiten auch für andere Krankenversicherungsträger. Die genaue Definition der jeweiligen Randzeiten in welchen die Bewilligung für die anderen Versicherer ausgeführt wird, werden in den jeweiligen Einzelvereinbaren zwischen den Vertragspartnern festgelegt und sind hier nicht strittig.

Die Bearbeitung der elektronisch einlangenden Bewilligungsanfragen fand nach den Feststellung des FA lt. BVE durch einen „Ärztepool“ statt. Bei diesen Poolärzten handelte es sich im Streitzeitraum einerseits um Ärzte, die im freien Dienstverhältnis tätig waren, andererseits waren laut den Feststellungen des FA während der Kernzeiten angestellte Ärzte mit der elektronischen Bewilligung befasst. Die diesbezüglichen Feststellungen blieben unwidersprochen bzw. werden von Name insoweit bestätigt, als er in der Berufungsverhandlung ausführte, dass erst nach einer Prüfung durch den Rechnungshof nur mehr Ärzte im freien Dienstverhältnis mit dieser Tätigkeit befasst waren, er aber nicht mehr wisse, wann die Vorgehensweise geändert worden sei. Das ist insofern auch nicht von Bedeutung, als die ursprüngliche Vorgehensweise zeigt, dass die Tätigkeit inhaltlich keine Veränderung erfuhr bzw. beide Vertragsarten für eine identische Tätigkeit ursprünglich nebeneinander bestanden. Die in Papierform einlangenden Anträge, welche sich inhaltlich von den elektronisch einlangenden nicht unterscheiden – wurden im Streitzeitraum jedenfalls von angestellten Ärzten erledigt. Die Entlohnung der nicht angestellten Ärzte richtete sich ausschließlich nach den geleisteten Arbeitsstunden, der Stundensatz betrug im Streitzeitraum lt. Feststellung des FA und den Ausführungen der Bw. einheitlich für alle Ärzte € 31,50

Nach den Erfahrungswerten des Umfanges der einlangenden Bewilligungsanträge schätzte die Bw. die erforderliche Anzahl der Ärzte ein, die zu bestimmten Tagen und Uhrzeiten benötigt wurden und kommunizierte diese Anzahl zunächst dem gesamten Ärztepool, welcher dann gemeinschaftlich eine Diensteinteilung vornahm. In weiterer Folge übernahm eine der Ärztinnen (Frau NN) die Organisation der Diensteinteilung, wobei sie die Terminwünsche der Kollegen berücksichtigte. Der Dienstplan wurde im Dienstzimmer ausgehängt und konnte von den betroffenen Ärzten anlassbezogen verändert werden. (Diensttausch mit anderen Kollegen aus dem Pool). Eine Vertretbarkeit war nur insofern möglich, als der jeweilige Vertreter bestimmte Kenntnisse des Systems und der Vorgehensweise haben musste, welche nur im Wege von durch die Bw. organisierte bzw. finanzierte Schulungen vermittelt wurde sowie über ihm/ihr zugeordnete Zugangsdaten zum ABS verfügen musste.

Die Schulungen konnten nur Ärzte besuchen welche im Werkvertrag mit der Bw. oder einem anderen Krankenversicherungsträger standen. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Verhandlung verwiesen in welcher sie ausdrücklich anführt, dass ein großer Schulungsaufwand für die betroffenen Werkvertragsnehmer getätigten worden sei, weshalb Kündigungen des Werkvertragsverhältnisses seitens der Bw. kaum erfolgt seien. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Ausführungen der Bw. in der Berufung, dass jederzeit auch andere Ärzte diese Tätigkeit – unter der Voraussetzung der nötigen Kenntnisse – hätten ausführen können, unzutreffend sind. Wie die Bw. selbst glaubwürdig darstellt, konnten diese Kenntnisse nur in umfangreichen von der Bw. bezahlten und der X-Versicherungsanstalt angebotenen Schulungsveranstaltungen erlangt werden. Aus der glaubwürdigen Aussage von NN ist ersichtlich, dass diese Schulung etwa 80 Stunden umfasste, in welchen das ABS System besprochen, die Erstattungsregeln genau durchgenommen und die ökonomische Vorgehensweise erklärt wurden. Durch diese umfangreichen Schulungen war den Werkvertragsnehmern genau bekannt, wie und nach welchen inhaltlichen Kriterien die Tätigkeit auszuführen war. Zu beachtende Änderungen und Ergänzungen wurden unstrittig regelmäßig mit Informationsblättern übermittelt und führten damit zu laufenden Aktualisierungen des Kenntnisstandes.

Über Zugangscodes zum EDV System der Bw. und damit Zugang zum ABS verfügten ebenfalls nur die in einem Vertragsverhältnis mit der Bw. stehenden Ärzte.

Daraus ist eindeutig erkennbar, dass die Vertretungsmöglichkeiten auf die übrigen Poolärzte beschränkt waren. Im Fall der Verhinderung bei einem vorgesehenen Dienst waren keine Gründe für das Nichterscheinen bekannt zu geben, es erfolgte für diese „Fehlzeiten“ jedoch keine Bezahlung. Bei Verhinderung waren die Werkvertragsnehmer jedenfalls immer bemüht im Kollegenkreis Vertretung zu finden.

In diesem Zusammenhang seien auch die Zeugenaussagen Zeugin3, NN und Zeugin1, in welchen ausgeführt wird, dass im Krankheitsfall, wenn kurzfristig kein Vertreter aus dem Ärztepool gefunden werden konnte, die übrigen diensthabenden Kollegen mehr bzw. die Anträge noch schneller erledigen mussten. Ebenso schließt Zeugin5 in ihrer Zeugenaussage eine Fremdvertretungsmöglichkeit aus. Letztere erklärte auch entgegen den Behauptungen der Bw., dass sie einen allfälligen Vertreter nicht selbst hätte einschulen können. Tatsächlich erfolgte eine derartige „Selbsteinschulung“ niemals. Das diesbezügliche Vorbringen der Bw. über diese theoretische Möglichkeit erscheint daher unzutreffend und übersieht weiters das Problem des Zugangscodes.

Die strittige Tätigkeit wurde im Streitzeitraum unstrittig ausschließlich in den Räumen der Bw. (Dienstzimmer) unter Nutzung der von der Bw. zur Verfügung gestellten Büroinfrastruktur

ausgeführt und war auch an anderen Örtlichkeiten gar nicht möglich. Eigene Arbeitsmittel verwendeten die Werkvertragsnehmer nicht. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen zur Möglichkeit der Tätigkeit von einem anderen Ort sind rein theoretischer Natur, entsprechen nicht den Tatsachen – Fehlen der technischen Voraussetzungen - und gehen daher ins Leere.

Die Werkvertragsnehmer hatten sich bei Dienstbeginn mit ihren Zugangsdaten in das System einzuloggen und arbeiteten die einlangenden Bewilligungsanträge nach ihrem zeitlichen Einlagen ab. Bei der Ausübung der Tätigkeit waren sie verpflichtet nach den in der Schulung erlernten Grundsätzen (ökonomisches Prinzip) vorzugehen und dementsprechend Bewilligungen zur erteilen oder zu versagen (Aussage Zeugin3). Die Bearbeitungszeit von maximal dreißig Minuten war dabei zu beachten, bei Überschreiten dieser Zeitgrenze war schriftlich über den Grund der Zeitüberschreitung zu berichten, wobei übereinstimmend erklärt wird, dass derartige Zeitüberschreitungen die Ausnahme darstellen.

Bei regelwidrigen Bewilligungen durch die Werkvertragsnehmer erfolgen entsprechende Belehrungen bzw. Gespräche mit dem Chefarzt der Bw. Name (Aussage Zeugin2 , Zeugin5 , Name)

Die Zeugen führen übereinstimmend an, dass sie nicht berechtigt waren dem antragstellenden Arzt Therapievorschläge zu machen. Sie konnten lediglich darauf verweisen, dass anstelle des beantragten Präparates ein kostengünstigeres aber wirkstoffgleiches/-ähnliches Präparat verschrieben werden könne/solle (Aussage NN), wobei aber dem antragstellenden Arzt nicht mitgeteilt wurde um welches Medikament es sich dabei handle, sondern lediglich dass ein solches existiere (Aussage Zeugin1). Kontakte mit den jeweiligen Patienten oder Einsicht in die Krankengeschichte und damit die Erstellung einer eigenen Diagnose oder eines alternativen Therapievorschlages waren unstrittig ausgeschlossen.

Bei prekären Bewilligungsanträgen (besonders kostenintensiv oder im Zulassungsstadium – Roter Bereich) wurde die Entscheidung erst nach Rücksprache mit dem Chefarzt Name eingetroffen, wobei aus den Zeugenaussagen ersichtlich ist, dass von seiner Entscheidung nie abgewichen wurde (Aussage Zeugin2 ,Zeugin5).

Nach Dienstende loggte sich der jeweilige Werkvertragsnehmer aus dem System aus und vermerkte das Dienstende im Dienstzettel.

Einmal jährlich erfolgte eine Information aller Werkvertragsnehmer über das Verhältnis gestellter Anträge – abgelehnte Anträge – genehmigte Anträge informiert. Es war erklärt es Ziel der Bw. sowie der übrigen Krankenversicherungsträger eine möglichst einheitliche Bewilligungspraxis herbeizuführen. Aus diesem Grund fanden regelmäßige Treffen der Chefärzte statt. Allfällig wesentliche Ergebnisse dieser Treffen wurde von Dr. Grabner an

Werkvertragsnehmer kommuniziert. Laufende Anpassungen des EKO und wurden als ergänzende Informationen in Form von Merkblättern verteilt.

Statistiken über die Bewilligungsergebnisse (Anzahl der erledigten Anträge, Verhältnis Bewilligung/Ablehnung/Rückfrage) je Werkvertragsnehmer wurden laut Bw. zwar nicht geführt, wären aber aus dem Computersystem aufgrund der Verpflichtung des Einloggens mit dem eigenen Zugangscode jederzeit möglich gewesen. Aus der Auswertung der Computerdaten ist auch jede regelwidrige Bewilligung (Folge: Gespräch mit dem Chefarzt – siehe oben) zu erkennen sowie die in einem bestimmten Zeitraum geleisteten Arbeitsstunden. Dass derartige Auswertungen vertraglich ausgeschlossen gewesen wären wird nicht vorgebracht und kann auch nicht angenommen werden. Der Umstand, dass eine solche Auswertung aus welchen Gründen auch immer nicht vorgenommen wurde, ändert nichts an dieser umfassenden Kontrollmöglichkeit.

Die Abrechnung erfolgte monatlich nach geleisteten Stunden, wobei als Grundlage für die Abrechnung der im Dienstzimmer ausgehängte Dienstplan bildete in welchem sich die jeweils diensthabenden Ärzte eintrugen. Diese „zentrale“ Aufzeichnung wurde durch die eigenen Kalenderaufzeichnungen der Werkvertragsnehmer ergänzt. Eine Kontrolle der verrechneten Dienststunden als solches durch die Bw. erfolgte nicht, wäre aber grundsätzlich über die Auswertung der Log-Dateien jederzeit möglich gewesen und was wohl auch den Werkvertragsnehmern bewusst war.

Der Stundensatz war für alle Werkvertragsnehmer einheitlich, wurde von der Bw. festgelegt und inflationsangepasst. Verhandlungen über höhere Stundensätze wurden von den Zeugen nicht geführt. Honorarnoten wurden von den Werkvertragsnehmern nicht gelegt, die Abrechnung erfolgte vielmehr durch die Bw. anhand des Dienstplanes bzw. der von NN gesammelten Zeitaufzeichnungen. Aus den Zeugenaussagen ist erkennbar, dass einmal über Betreiben eines der Werkvertragsnehmer der vereinbarte Stundensatz für alle Werkvertragsnehmer erhöht worden war.

Unstrittig wurden die erhaltenen Honorare von sämtlichen Werkvertragsnehmern als Einkünfte erklärt und versteuert. Ebenfalls unstrittig ist die beträchtliche Höhe des Dienstgeberbeitrages. Strittig ist lediglich, ob für die Werkvertragsnehmer der von der GPLA errechnete Dienstgeberbeitrag zu entrichten ist.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gem. § 41 Abs. 2 FLAG u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/01).

Wie bereits das FA in der Bescheidbegründung bzw. der Berufungsvorentscheidung ausführte deckt sich der steuerrechtliche Begriff des Dienstverhältnisses nicht mit jenem des Arbeits- und Sozialrechts. Die Judikatur des OGH ist daher für die Lösung der hier strittigen Frage nicht anwendbar.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zunächst zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis vom 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 10.11.2004, 2003/13/0018) auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen, wozu insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos zählt. Als Merkmale für die Selbständigkeit gelten (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 23 Tz 18):

Weisungsfreiheit, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, Vertretungsbefugnis, Unternehmerrisiko und keine laufende Lohnzahlung.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbständigkeit sprechen, und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 25 Tz 18, m.w.N.).

Weisungsfreiheit

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000,

97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.

Betrachtet man den vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass die Tätigkeit ausschließlich in den Räumen der Bw. mit den von ihr zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln (Computer, Telefonanlage, Schreibtische, EKO in gebundener Form samt Ergänzungsinformationen) erfolgte. Weiters war der Tätigkeit eine mehrere Tage dauernde Einschulung vorausgegangen in welcher genau und detailliert erklärt worden war, wie die Tätigkeit auszuführen sei. Eine freie Willensentscheidung über den Ablauf oder die Gestaltung der Tätigkeit ist an keiner Stelle erkennbar. Aus den Zeugenaussagen ist ableitbar, dass eine Liste von Anfragen nach dem Ablauf ihres Einlangens abzuarbeiten war und dabei eine bestimmte Bearbeitungsdauer (dreißig Minuten) nicht überschritten werden durfte. Damit ist erkennbar, dass der Arbeitsablauf von der Bw. genauestens vorgegebenen war. Weiters war in der mehrtägigen Einschulung auch detailliert klargestellt nach welchen Kriterien ein Antrag inhaltlich zu bearbeiten nämlich zu bewilligen oder abzulehnen war. Eine andere Wahlmöglichkeit als Bewilligung oder Ablehnung bestand nicht. Eine allenfalls erfolgende Rückfrage an den Antragsteller (behandelnder Arzt) war nur zur Klärung der Entscheidungskriterien möglich, ein Therapievorschlag unzulässig. Selbst bei Mitteilung, dass ein anderes, wirkungsgleiches Präparat kostengünstiger wäre, durfte dieses nicht benannt werden, sondern war vom Antragsteller selbst herauszufinden. Die Erledigungskriterien wurden im als Arbeitsmittel zur Verfügung gestellten EKO genau definiert. Zusätzlich erfolgten laufende Ergänzungen durch Informationsblätter sowie Mitteilungen des Chefarztes Name.

Es trifft zwar zu, dass die Bw. keine Einzelerledigungsweisungen für bestimmte Anträge erteilte, aber ihre generellen Erledigungsanweisungen waren so genau, dass keine Einzelweisungen im Arbeitsablauf erforderlich waren und auch kein Raum für eigene Gestaltung durch die Werkvertragsnehmer blieb. Überdies ist erkennbar, dass in kritischen Einzelfällen eine Rückfrage beim Chefarzt der Bw. erfolgte, welcher dann die Einzelfallentscheidung traf. Aus den Zeugenaussagen ist erkennbar, dass diese Entscheidungen niemals in Frage gestellt worden waren, sondern immer umgesetzt wurden. De facto wurden daher auch Einzelweisungen durch den befugten leitenden Angestellten (Chefarzt) der Bw. erteilt.

Nicht übersehen werden sollte auch die deutliche Vorgabe des zeitlichen Erledigungsrahmens mit maximal dreißig Minuten, welche jedenfalls einzuhalten war.

Weiters ist auch erkennbar, dass Name dafür Sorge trug, dass alle Werkvertragsnehmer einheitlich vorgingen und dies erforderlichenfalls auch in Einzelgesprächen durchsetzte bzw. durchsetzen konnte. Allen Zeugenaussagen ist zu entnehmen, dass die Tätigkeit unter fachlicher Aufsicht des Chefarztes erfolgte auch wenn dieser selten – offenbar idR über Anfrage – in den Entscheidungsprozess eingriffen haben mag. Es ist aber erkennbar, dass er jederzeit die Möglichkeit hatte auf den Arbeitsablauf und Antragsbearbeitung entscheidenden Einfluss auszuüben.

Daraus ist ersichtlich, dass die Werkvertragsnehmer hinsichtlich Arbeitsablauf und inhaltlicher Erledigung weisungsgebunden waren. Das Einräumen von Ermessensspielräumen unter faktischer fachlicher Anleitung des Chefarztes hindert die Weisungsabhängigkeit nicht. Weiters darf nicht übersehen werden, dass die Ermessensübung nur innerhalb der streng vorgegebenen Grenzen des EKO möglich war. Diesbezüglich sei auf Ermessensentscheidungen im öffentlichen Dienst und den dort bestehenden strikten Weisungszusammenhang verwiesen.

Eingliederung

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Sie manifestiert sich aber auch darin, dass wesentliche Funktionen des Unternehmens des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer ausgefüllt werden (UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Sie zeigt sich ua. in der Vorgabe von Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Zur Vorgabe des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel wird auf die obigen Ausführungen verwiesen. Allein die Abhängigkeit von den von der Bw. vorgegebenen Arbeitsmittel – eigene Arbeitsmittel (eigener Computer, andere Arbeitsunterlagen oder Arbeitsräume) konnten gar nicht verwendet werden – zeigt die wirtschaftliche Abhängigkeit der Werkvertragsnehmer von der Bw. So konnte beispielsweise ein eigener Computer schon deshalb nicht verwendet werden, weil dafür laut den Ausführungen der Bw. die technischen Möglichkeiten fehlten. Der Zugriff auf das EDV System der Bw. war nur an das System angeschlossenen Rechnern möglich, welcher wiederum nur in den Räumen der Bw. zur Verfügung standen.

Die Tätigkeit der Werkvertragsnehmer stellte eine wesentliche Funktion im Rahmen des Unternehmens der Bw. dar. Wesentliche Tätigkeit der Bw. ist die Erbringung von Sachleistungen und Übernahme von Medikamentenkosten für ihre Versicherten. Diese Kostenübernahme bedarf in manchen Fällen einer vorherigen Genehmigung. Die Erteilung dieser Genehmigung ist daher eine für den Betrieb wesentliche Funktion, welche bei

Nichtausübung den Betrieb wenn nicht verhindert so doch wesentlich behindert. Wie die Bw. ausführte, hat sie diese wesentliche Funktion zunächst sowohl mit Werkvertragsnehmern als auch mit Angestellten ausgeführt und erst nach Rechnungshofkritik ausschließlich mit Werkvertragsnehmern. Sämtliche im ABS tätigen Ärzte standen unter der Leitung des Chefarztes der Bw. Name. Nach wie vor werden die in Papierform einlangenden Bewilligungsanträge von angestellten Ärzten der Bw. erledigt. Dass kein inhaltlicher Unterschied der Tätigkeiten der angestellten Ärzte und der Werkvertragsärzte besteht ergibt sich aus den diesbezüglich unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des FA. Der Umstand, dass die Bw. diese Tätigkeit ohne die erforderliche Anzahl an Werkvertragsnehmer gar nicht hätte erfüllen können zeigt, dass auch aus der Sicht des Arbeitgebers eine Eingliederung der Werkvertragsnehmer vorgelegen hatte.

Nach Ansicht des UFS sind daher **beide Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG als erfüllt anzusehen** und die Berufung daher abzuweisen. Zur Ergänzung seien auch die übrigen Kriterien kurz beleuchtet.

Vertretungsbefugnis

Charakteristisch für das Dienstverhältnis ist, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung persönlich erbringt. Kann sich ein Auftragnehmer für die Erbringung einer bestimmten Leistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, spricht dies gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und für die Erbringung der Arbeitsleistung im Rahmen eines Werkvertrages. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH muss jedenfalls vorausgesetzt werden, dass eine generelle, d.h. 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).

Die Auftragnehmer hatten unstrittig die Möglichkeit sich ihre „Dienste“ selbst einzuteilen und sich im Verhinderungsfall vertreten zu lassen. Wie aber aus allen Aussagen und auch aus den Ausführungen der Bw. eindeutig erkennbar ist, hat sich dieses Vertretungsrecht nur auf die übrigen, mit der Bw. im Vertragsverhältnis stehenden, anderen Werkvertragsnehmer erstreckt. Eine „freie“ Vertretungsmöglichkeit war daher nicht gegeben, auch nicht dergestalt, dass die Werkvertragsnehmer einen geeigneten Kollegen selbst eingeschult hätten. Diesem hätte nämlich mangels Zugangscode jedenfalls die Möglichkeit gefehlt sich mit den ihm zuzuordnenden Zugangsdaten ins System der Bw. einzuloggen, was aber wiederum eine

Voraussetzung zur Ausführung der Tätigkeit war. Das Kriterium der unbeschränkten Vertretungsmöglichkeit ist daher ebenfalls nicht erfüllt.

Unternehmerrisiko

Unternehmerrisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen trifft. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

Relevant sind auch dabei zunächst die Aussagen zur Preisgestaltung. Die Zeugen sagen übereinstimmend aus dass der Stundensatz von der Bw. vorgegeben war und von den Auftragnehmern auch nicht in Frage gestellt wurde. Alle Zeugen erhielten ohne Rücksicht auf den persönlichen Leistungsumfang (z.B. Anzahl der erledigten Anträge pro Stunde, Vorwissen, Spezialisierung....) einen identen Stundenlohn. Erhöhungen erfolgten grundsätzlich indexbezogen und offenbar einmal anlassbezogen ausgelöst durch entsprechende Verhandlungen eines Werkvertragsnehmers. Auch diese einmalige Erhöhung wurde nicht nur für den einzelnen Werkvertragsnehmer sondern für alle vorgenommen. Welche Überlegungen zum Ansatz der angeführten Stundensätze geführt haben, ist nicht ersichtlich. Die Kalkulation richtete sich daher offenbar nach dem Unternehmen und der Preisgestaltung der Bw. und nicht nach der Kalkulation der Auftragnehmer.

Zudem ist nicht erkennbar, inwieweit die Auftragnehmer die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätten beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätten. Unabhängig davon, ob sie besonders rasch

oder langsam arbeiteten, wurde der Erfolg ihrer Tätigkeit nur an der Anzahl der Stunden gemessen und nicht an der Erledigungszahl.

Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spricht, dass durch die Vereinbarung eines Stundensatzes für die Auftragnehmer offenbar keine Möglichkeit bestand, ihre Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ein dem Auftragnehmer verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung lag daher nur in der Wahl der Anzahl der erbrachten Stunden.

Hinzu kommt, dass die ausgabeseitig anfallenden Aufwendungen für die Tätigkeit zur Gänze von der Bw. getragen wurden. Sie organisierte und finanzierte die Schulung, stellte die Räumlichkeiten, Computerhard- und -software sowie sämtliche anderen Arbeitsmittel zur Verfügung. Eigene Arbeitsmittel verwendeten die Auftragnehmer nicht. Weitere ausgabenseitige Aufwendungen, neben den üblichen Aufwendungen für die Fahrt zum Arbeitsplatz, waren für die Tätigkeit nicht erforderlich. Eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte war daher für die Auftragnehmer gar nicht möglich.

Einzig für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos spricht hier, dass bei unverschuldeter Arbeitsverhinderung (zB. durch Krankheit) oder sonstiger Abwesenheit vom Dienst kein Lohn gezahlt werden muss.

Auf das Merkmal des Vorliegens eines (fehlenden) Unternehmerwagnisses ist nur dann abzustellen, wenn die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Einordnung in die betriebliche Organisation des Arbeitgebers noch keine genaue Einordnung ermöglichen. Unternehmerwagnis ist aber nicht allein entscheidend und kann auch für Dienstverhältnisse zutreffen (VwGH 31. 3. 2005, 2000/15/0127).

Laufende Lohnzahlung

Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Abrechnung der Bw. mit ihren Auftragnehmern in regelmäßigen Monatsabständen anhand der vorgelegten Anwesenheitslisten. Die ausbezahlten Beträge je Auftragnehmer waren daher je nach geleisteten Stunden zT. sehr unterschiedlich. Nicht außer Acht gelassen werden darf jedoch, dass die Abrechnung durch die Bw. durchgeführt wurde. Diese Form der Abrechnung spricht ebenfalls für die Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit. Ein echter Unternehmer stellt seine Rechnungen/Honorarnoten auf eigenem Papier anhand seiner eigenen Aufzeichnungen selbst aus. Für nicht selbständige

Personen errechnet der Dienstgeber die Gegenleistung und zahlt die errechneten Beträge aus. Diese Vorgehensweise wurde im vorliegenden Fall gewählt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) steht eine leistungsbezogene Bezahlung der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht entgegen, wenn entgegen stehende Merkmale - also für die Annahme einer nichtselbstständigen Tätigkeit sprechenden Kriterien - überwiegen.

Insgesamt ist festzustellen, dass neben der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in das Unternehmen der Bw. keine echte Vertretungsbefugnis vorlag, ein Unternehmerrisiko nur in Teilbereichen erkennbar und nicht voll ausgeprägt und die Entgeltsauszahlung ebenfalls keine eines typischen Selbständigen war. Daher überwiegen jedenfalls die Kriterien für die Nichtselbstständigkeit.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass die Bw. aufgrund der Art der Ausführung der Tätigkeit (einloggen im Computersystem) in der Lage war die in den händischen Aufzeichnungen bekanntgegeben Zeiten und die Anzahl und Art der erledigten Anträge zu überprüfen. Die Bw. verfügte daher - wie bei Dienstverhältnissen üblich - über Kontrollmöglichkeiten hinsichtlich, Art, Umfang, Inhalt, Ort und der Zeit der erbrachten Tätigkeit.

Es ist daher vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen und dementsprechend auch DZ zu entrichten.

Werden Abgaben nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so fällt gemäß § 217 BAO ein Säumniszuschläge an. Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist gleichzeitig mit der Lohnsteuer am 15. des auf den Lohnzahlungszeitraum folgenden Kalendermonats zu entrichten. Die Bw. hat unstrittig die strittigen DZ nicht entrichtet, weshalb das FA zu Recht Säumniszuschläge in der oben dargestellten Höhe festsetzte.

Die Berufung war daher in beiden Punkten abzuweisen.

Wien, am 25. Juli 2012