

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der AAA Ges.m.b.H., Adresse, vertreten durch die V GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 26. August 2013, welcher Herr BBB, Adresse2, beigetreten ist, gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 29. Juli 2013 betreffend Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlägen für die Jahre 2008 bis 2012 nach der am 14. März 2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Haftungsbescheide und die Bescheide betreffend Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht entrichtete Lohnsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 werden aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit den Haftungsbescheiden vom 29. Juli 2013 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2008 bis 2010 als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen.

Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2008 bis 2010 der Säumniszuschlag für die nicht zeitgerecht entrichtete Lohnsteuer, für die Jahre 2008 bis 2012 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie für die Jahre 2009 bis 2012 der Säumniszuschlag für den nicht zeitgerecht entrichteten Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 29. Juli 2013 verwiesen. Darin wurde ausgeführt, die Heranziehung zur Haftung sei im Rahmen der Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände getroffen worden. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit sei insbesondere die Bedeutung öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben

beizumessen gewesen. Im Hinblick darauf, dass die Arbeitgeberhaftung ein für den praktischen Vollzug des Lohnsteuerverfahrens unerlässliches Element darstelle und die im vorliegenden Fall festgestellten Fehlberechnungen und Einbehaltungsdifferenzen nicht bloß von geringem Ausmaß seien, seien bei der Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemäßen Abgabenerhebung der Vorzug zu geben und die gegenständliche Haftungsheranziehung bescheidmäßig auszusprechen gewesen. In den Sachverhaltsfeststellungen ist ausgeführt: "*GF Bezüge für (...) laut beiliegenden Umlaufbeschuß*" und "*Nachversicherung Urlaubsvertretung laut beiliegender Niederschrift*". In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Juli 2013 wurde ausgeführt, betreffend den Geschäftsführer sei vom Vertreter der Beschwerdeführerin die Abgabepflicht anerkannt worden. Betreffend die Vertretung werde auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse festgestellt, es bestehe persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit und Lohnsteuerpflicht. Der Vertreter der Beschwerdeführerin habe auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen, danach liege eine freiberufliche Tätigkeit vor. Eine Lohnsteuervorschreibung habe zu unterbleiben, wenn die Einkommensteuer des nunmehr als Dienstnehmer Qualifizierten entrichtet worden sei. Die diesbezüglichen Unterlagen würden vom Vertreter nachgereicht werden. Bei Abfuhr der Einkommensteuer für diese Tätigkeit werde keine Lohnsteuer vorgeschrieben.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 26. August 2013. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die (damalige) Steuer-Beratung V1 GmbH, brachte vor, Herr BBB (nachfolgend Arzt genannt) sei in den Jahren 2008 bis 2011 bei der Beschwerdeführerin in unregelmäßigen Abständen als einer von mehreren Vertretungsärzten tätig gewesen. Hierfür sei als vertragliche Grundlage ein Werkvertrag gewählt worden. Neben allgemeinen grundsätzlichen Ausführungen, brachte die Beschwerdeführerin vor, ein entscheidendes Indiz für die Vorlage eines Werkvertrages sei das Fehlen einer persönlichen Arbeitsverpflichtung. Die Tätigkeiten des Arztes beschränkten sich auf tageweise oder wochenendweise Vertretungen zur Urlaubszeit oder sonstigen Abwesenheitsgründen, welche jederzeit von ihm spontan und ohne Angabe von Gründen abgesagt oder abgelehnt hätten werden können. Der Arzt habe das Risiko für die Erbringung seines Erfolges selbst getragen. Er habe kein Wirken geschuldet wie bei einem auf Dauer angelegten echten oder freien Dienstverhältnis, sondern einen konkreten Erfolg. Der Arzt habe auch keine Weisungen zu Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten erhalten. Eine Weisungsgebundenheit an den Arbeitsort liege nicht vor, wenn es sich um eine bloße Koordinierung mit den Erfordernissen des Vertragspartners handle. Der Arzt habe vor seinen Vertretungstätigkeiten keinerlei Einweisungen in den betrieblichen Ablauf erhalten, noch seien ihm die Patientenakten persönlich vom Geschäftsführer übergeben worden. Sowohl die Anzahl der zu behandelnden Patienten als auch die durchzuführenden Untersuchungen und Visiten seien ohne Anweisungen erfolgt und seien vom Arzt persönlich, unmittelbar und unter eigener Verantwortung gemäß § 49 Abs. 2 Ärztegesetz durchgeführt worden.

Weiters wurde – wie anlässlich der Schlussbesprechung – auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen. Selbst ein Unternehmer wie der Arzt, welcher mittels Werkvertrag tätig werde, habe sich bezüglich seiner Tätigkeit an bestimmte Weisungen seines Auftraggebers zu halten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Diese fachliche Weisungsgebundenheit sei auf den Arbeitserfolg gerichtet, währenddessen die persönliche Weisungsgebundenheit einen Zustand persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit erfordere. Der Arzt sei als Vertretungsarzt keinerlei fachlicher bzw. persönlicher Weisungen unterworfen gewesen, er habe seine Tätigkeit persönlich und unmittelbar ausgeübt. Die Arbeitszeit habe sich nach den Ordinationszeiten gerichtet, welche als Richtwert für die Patienten anzusetzen seien. Diese Zeiten hätten jedoch mit den tatsächlichen Arbeitszeiten nichts zu tun. Der Arzt habe seine Einkünfte aus der Tätigkeit als Vertretungsarzt ordnungsgemäß versteuert und die entsprechende Einkommensteuer entrichtet. Dadurch entfalle die Haftung der Beschwerdeführerin für die Einbehaltung und die Abfuhr der Lohnsteuer. Die mit Haftungsbescheid vorgeschriebene Nachzahlung der Lohnsteuer habe eine Doppelbesteuerung zur Folge. Trotz mehrmaliger Hinweise sei keine Nachschau über die Veranlagung und die damit einhergehende Bezahlung der Einkommensteuer durchgeführt worden. Da der Arzt mit der Beschwerdeführerin einen Werkvertrag abgeschlossen habe und kein Dienstverhältnis vorliegen sei, falle aus Sicht der Beschwerdeführerin keine Berechnung und Abfuhr des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag an. Daher spreche das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Abschließend werde festgehalten, dass der Sachverhalt ergänzungsbedürftig sei. Es hätten weitere Fakten zum Sachverhalt durchgeführt werden müssen, um sich ein genaueres Bild von der Sachlage verschaffen zu können und auch verhindern zu können, dass eine doppelte Besteuerung zum Tragen komme. Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin, die angefochtenen Bescheide aufzuheben oder abzuändern und eine mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

Mit Schreiben vom 28. August 2013 brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor, die Eigenverantwortlichkeit des Arztes als Werkvertragsarzt werde *"durch den Schutz, der von ihm selbst abgeschlossenen Haftpflichtversicherung, deren Kosten er selbst zu tragen"* gehabt habe, unterstrichen. Der Arzt sei hauptberuflich als Spitalsarzt beschäftigt gewesen und habe die Vertretungen nur fallweise ausgeübt. Für Vertretungsärzte, die als Spitalärzte tätig seien, sei entschieden worden, dass die Unterordnung eines Spitalarztes in einen anderen Betrieb mit der Ausübung des Spitalarztberufes unvereinbar sei. Der Schwerpunkt der Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin sei in der Durchführung von Visiten gelegen. Diese Visiten seien sozusagen der Erfolg gewesen, den der Arzt geschuldet habe. Welche Tätigkeiten der Arzt ansonsten während seiner Anwesenheit im Betrieb der Beschwerdeführerin durchgeführt habe, sei von der Beschwerdeführerin nicht kontrolliert worden und sei auch nicht vorgegeben gewesen. So sei es häufig vorgekommen, dass der Arzt während seiner Anwesenheit im Betrieb der Beschwerdeführerin eigene Angelegenheiten erledigt habe, wie zum Beispiel Arbeit an eigenen Publikationen, Verwaltungstätigkeiten für die eigene Ordination und ähnliches. Wenn der Arzt während

seiner Vertretungstätigkeit die ärztliche Leitung auf Grund einer Erkrankung nicht erfüllen habe können, dann habe er selbst für einen ärztlichen Leiter sorgen müssen. Abschließend verwies die Beschwerdeführerin auf ein Urteil des Obersten Gerichtshofes. Mit diesem sei ein Dienstverhältnis bei einem in einer Justizanstalt tätigen Arzt verneint worden.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2014 ist der Arzt der Beschwerde der Beschwerdeführerin beigetreten.

In der mündlichen Verhandlung schilderten die Beschwerdeführerin und der Arzt den betrieblichen Ablauf. Die Patienten seien ihr unter Berücksichtigung regionaler Gesichtspunkte zugewiesen worden, die Abrechnungen seien über die jeweiligen Krankenversicherungsträger erfolgt. In ihrem Betrieb seien sechzehn Behandlungsplätze zur Verfügung gestanden und pro Arbeitstag habe es vier Behandlungsschichten gegeben. Eine Patientin oder ein Patient werde an 156 Tagen im Jahr behandelt, die Termine seien fix vorgegeben. Nur bei freier Kapazität könne eine neue Patientin oder ein neuer Patient aufgenommen werden. Vor Beginn einer Behandlung (Dialyse) würden vom nichtmedizinischen Personal gewisse, für die Dialyse erforderliche Parameter ermittelt und anschließend die Patientin oder der Patient an das Dialysegerät angeschlossen und mit der Dialyse begonnen. Visiten hätten erst stattgefunden, wenn die Dialysen bereits eine Zeit lang im Laufen gewesen seien. Im Regelfall seien Visiten, bei denen der Zustand der Patientinnen und Patienten abgeklärt werde, vorgenommen worden. Es sei aber im Verantwortungsbereich des Arztes gelegen, ob und wie dieser die Visiten durchgeführt habe. Unter den vom Arzt in der Einvernahme vom 16. Mai 2013 genannten internen Arbeitsabläufen (SOPS) seien die normalen Abläufe, die es in jeder Dialysestation gebe, zu verstehen gewesen, wie Beginn der Dialyse, Vorbereitungsmaßnahmen, etc. Die Vornahme der Visiten und die Ergebnisse seien in den Patientenkarteen dokumentiert worden. Im Regelfall habe sich der Arzt nach der Vornahme der Visiten im Dienstzimmer aufgehalten, er habe während der von ihm übernommenen Schichten stets erreichbar sein müssen, um im Notfall einschreiten zu können. So habe er während der von ihm übernommenen Schichten nicht durchgehend im Betrieb der Beschwerdeführerin anwesend sein müssen, jedoch erreichbar sein müssen. Die Vertretungen zwischen der Beschwerdeführerin und dem Arzt seien teilweise kurzfristig und teilweise längerfristig vereinbart worden. Es sei auch vorgekommen, dass der Arzt während einer von ihm übernommenen Schicht eigene Patientinnen und Patienten im Rahmen seiner eigenen Ordination in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin behandelt habe (Verschreibung von Medikamenten, etc.). Der Arzt sei pro geleisteter Schicht bezahlt worden. Es sei nie vorgekommen, dass der Arzt bei einer übernommenen Vertretung verhindert gewesen sei. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung legte der Arzt Beilagen zu seinen Einkommensteuererklärungen vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen

Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Krankenanstalt und bietet laut den Angaben auf ihrer Homepage Nierenersatztherapien, therapeutische Apheresen und ärztliche Visiten (kontinuierliches Gesundheitsmanagement einschließlich Begleiterkrankungen) an. In der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin standen sechzehn Behandlungsplätze für die Durchführung von Dialysen zur Verfügung, pro Tag gab es vier Schichten. Die Patientinnen und Patienten wurden der Beschwerdeführerin zugewiesen und hatten vorgegebene Behandlungszeiten. Unbestritten war, dass der Arzt in den verfahrensgegenständlichen Jahren für die Beschwerdeführerin tätig war. Er übernahm während der Urlaubszeit und bei anderen Abwesenheiten des ärztlichen Leiters dessen Vertretungen. Die kurzfristigen Vertretungen wurden telefonisch vereinbart, die Urlaubsvertretungen waren längerfristig geplant. Bei seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin war der Arzt für die gesamte Dialysestation aus nephrologischer Sicht für die Patientinnen und Patienten der Beschwerdeführerin verantwortlich und war dabei im Regelfall persönlich in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin anwesend. Bei Abwesenheit während eines übernommenen Dienstes musste der Arzt jederzeit erreichbar und einsatzbereit sein. Die Durchführung der Visiten lag im Verantwortungsbereich des Arztes. Durchgeführte Visiten waren in den Patientenkarteen der Beschwerdeführerin zu dokumentieren. Das Entgelt für die geleisteten Dienste erhielt der Arzt von der Beschwerdeführerin, Basis für das Entgelt war die Anzahl der geleisteten Dienste (Schichten). Die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelte wurden vom Arzt in seinen Einkommensteuererklärungen berücksichtigt.

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

Unter Berücksichtigung der Ermittlungen der belangten Behörde, der im Verwaltungsverfahren hervorgekommenen Unterlagen, der Aussagen des vom Prüfungsorgan als Auskunftsperson vernommenen Arztes, der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes, der von der Beschwerdeführerin beigebrachten Unterlagen betreffend das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sowie unter Berücksichtigung der Angaben und Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens erachtete das Bundesfinanzgericht den vorstehenden Sachverhalt als erwiesen. Dass der Arzt den ärztlichen Leiter der Beschwerdeführerin als Nephrologe vertreten hat, ging nicht nur aus den Aussagen des Arztes hervor, sondern auch die Beschwerdeführerin selbst hat in der Berufungsschrift ausgeführt sowie vor dem Bundesverwaltungsgericht und

dem Bundesfinanzgericht angegeben, der Arzt habe während der Urlaube des ärztlichen Leiters und bei sonstigen Abwesenheiten dessen Vertretung übernommen. Aus den Aussagen vor den Verwaltungsgerichten ließ sich auch eindeutig der Schluss ziehen, dass sich der Arzt während der von ihm übernommenen Schichten im Regelfall in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin aufgehalten hat. Die grundsätzliche Anwesenheit des Arztes während der von ihm übernommenen Schichten in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin ließ sich aus den Angaben, er habe dort Patientinnen und Patienten im Rahmen seiner Ordination behandelt oder andere Tätigkeiten (Arbeit an eigenen Publikationen, Verwaltungstätigkeit für eigene Ordination) durchgeführt, ableiten. Die Möglichkeit, wenn es die Umstände zuließen, die Krankenanstalt zu verlassen, steht nicht im Widerspruch zum Regelfall. Dass der Arzt bei etwaigen Abwesenheiten während der übernommenen Schichten jederzeit greifbar sein musste, ergibt sich klar und eindeutig aus den Aussagen der Beschwerdeführerin und des Arztes in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. Der grundsätzliche Arbeitsort während der Schichten ergibt sich zum einen aus der allgemeinen Lebenserfahrung, wonach Dialysen nur in eigens dafür eingerichteten Anstalten durchgeführt werden und zum anderen auch aus den Angaben in der mündlichen Verhandlung. Die Abläufe in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin sowie die Modalitäten betreffend Zuweisung der Patientinnen und Patienten und betreffend Abrechnung standen aufgrund der Angaben in der mündlichen Verhandlung unbestritten fest. Ebenso stand aufgrund der vom Arzt in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen fest, dass dieser die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelte der Einkommensbesteuerung zu Grunde gelegt hat.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Der Arbeitgeber haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind unter anderem Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

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

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

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

Auch wenn, wie die Beschwerdeführerin behauptet, die Unterordnung eines Arztes, der bei einer Krankenanstalt (Spital) beschäftigt ist, in einen anderen (weiteren) Betrieb unvereinbar ist, ergibt sich daraus nicht, dass zum weiteren Betrieb ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vorliegt. Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses zum weiteren Betrieb stellt sich die (nicht in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde oder des Bundesfinanzgerichtes fallende) Frage der Zulässigkeit einer solchen weiteren Tätigkeit.

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

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Nicht alle Bestimmungsmerkmale müssen gemeinsam vorliegen bzw. können sie in unterschiedlich starker Ausprägung bestehen (VwGH 31.3.2005, 2000/15/0127).

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

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Betreffend die Vorbringen, es sei in der Verantwortung des Arztes gelegen, ob und wie er die Visiten durchgeführt habe, und er habe keine diesbezüglichen Weisungen von der Beschwerdeführerin erhalten, ist festzuhalten, dass die Stärke des Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Bei höher qualifizierten Tätigkeiten tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde. Gleiches gilt für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach weisungsfrei ausgeübt werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht bei einem Arzt nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Tätigkeit der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114). Bei der Tätigkeit eines Arztes handelt es sich um eine jener Berufstätigkeiten, denen ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*; Kommentar zu EStG, § 47 Rz 34).

Eine organisatorische Eingliederung wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt (VwGH 25.3.2015, 2014/13/0027). Hierfür spricht insbesondere, wenn der Arbeitnehmer an einen bestimmten Arbeitsort gebunden ist, zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet ist oder der Arbeitgeber die Planung und Vorbereitung sowie die Kontrolle der Tätigkeit vornimmt oder vornehmen lässt.

Der Arzt musste während der von ihm übernommenen Schichten, egal ob er in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin anwesend war oder nicht, bei Problem- oder Notfällen jederzeit greifbar sein. Er stellte somit während der Schichten seine Arbeitskraft zur Verfügung und musste bei Bedarf die jeweils notwendigen Behandlungsschritte setzen. Die hierfür erforderlichen Maßnahmen konnte er nicht verweigern, denn für den ärztlichen Leiter der Krankenanstalt war *„entscheidend, dass jeder Patient lebendig wieder hinausgeht bei Wohlbefinden.“* Selbst wenn es sich bei einer Visite um ein Werk handeln sollte, so schuldete der Arzt aufgrund der Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach es in der Verantwortung des Arztes gelegen sei, ob und wie er die Visiten durchgeführt habe, nicht die Durchführung der Visiten, sondern stellte dieser für die Zeit der von ihm übernommenen Schichten seine Arbeitskraft zur Verfügung.

Der Arzt war bei seinen Vertretungen für die gesamte Dialysestation und somit für die Patientinnen und Patienten der Beschwerdeführerin betreffend die nephrologische Behandlung verantwortlich. Die Verantwortung für die Patientinnen und Patienten, die der Beschwerdeführerin zugewiesen worden sind und die ihre Behandlungstermine mit der Beschwerdeführerin vereinbart hatten, lässt nicht auf die Erteilung einzelner Aufträge schließen, sondern stellt vielmehr eine persönliche Weisung dar, die von der Beschwerdeführerin angenommenen und somit von ihr vorgegebenen Patientinnen und Patienten zu betreuen und die sich ergebende Arbeit zu erledigen. Dem Arzt stand es auch nicht frei, den Patientenkreis frei zu wählen. Durch die Übernahme eines Dienstes wurde dem Arzt der Patientenkreis von der Beschwerdeführerin vorgegeben, denn diese hat die Patiententermine vergeben, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, ob der Arzt Dienst verrichtete. Darin zeigt sich, dass der Arzt der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft geschuldet hat und nicht eine Reihe von Aufträgen übernommen hat.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass der Arzt, auch wenn (wie angegeben worden ist) keine schriftlichen Verträge existiert haben, die Tätigkeit über Jahre hinweg ausgeübt hat. Erklärt sich jemand bereit, über einen längeren Zeitraum (der Arzt war in den Jahren 2008 bis 2011 und somit zumindest vier Jahre lang für die Beschwerdeführerin tätig) die gerade anfallenden Behandlungen vorzunehmen, so überwiegen in entscheidender Weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses. Der Arzt schuldete nicht bloß einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern für eine bestimmte Zeit seine Arbeitskraft. Er unterlag daher mit der Verpflichtung, jene Behandlungen, die während der von ihm übernommenen Schichten notwendig waren, durchzuführen, auch den persönlichen Weisungen der Beschwerdeführerin (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Der Arzt war bei Übernahme von Vertretungen betreffend Arbeitszeit an die Vorgaben der Beschwerdeführerin gebunden. Die Beschwerdeführerin hatte die Termine an die zu behandelnden Patienten vergeben und somit dem Arzt nicht nur die Anzahl der Patientinnen und Patienten, sondern auch die Dauer der Arbeitszeit vorgegeben. Denn nach allgemeiner Lebenserfahrung steht bei Patientinnen und Patienten, die eine Nierenersatztherapie erhalten, im Voraus die Dauer der Behandlung fest. Eine Schicht dauerte nach den Angaben der Beschwerdeführerin vier Stunden.

Daran vermochte auch der Umstand, kurzfristige Vertretungen lediglich telefonisch vereinbart zu haben, nichts zu ändern. Die Möglichkeit einer flexiblen Arbeitszeiteinteilung spricht bei einer Tätigkeit wie bei der des Arztes weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit dieser noch gegen deren Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Neben den vorstehend angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründen spricht auch die Art der Entlohnung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Laut den Angaben des Arztes waren die Anzahl der übernommenen Schichten Basis für die Bezahlung durch die Beschwerdeführerin. Die Vereinbarung eines von der Anzahl der verrichteten Schichten und somit zeitabhängigen Lohns stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Übrigen ein Indiz dafür dar, dass

der im Betrieb der Beschwerdeführerin tätige Arzt nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hat (vgl. VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl von geleisteten Schichten sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Der Arzt war während der von ihm übernommenen Schichten im Regelfall in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin anwesend. Auch wenn die Vornahmen von Visiten in der Verantwortung des Arztes lagen, so konnten diese nur in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin durchgeführt werden. Ebenso erfolgten im Regelfall bei Problemen oder bei Notfällen die notwendigen Maßnahmen in den Räumlichkeiten der Krankenanstalt. Die für die Behandlungen notwendigen Gerätschaften hat die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt. Bei Vornahme von Visiten erfolgten diese erst nach Beginn der Dialyse, in nephrologischen Problem- oder Notfällen hatte der Arzt zur Verfügung zu stehen. Er hatte sich somit an die in der Krankenanstalt vorgegebenen Arbeitsabläufe zu halten. Das Bereitstellen der für die Durchführung der Arbeiten erforderlichen Infrastruktur, zu der der Arzt Zugriff hatte, und der benötigten Materialien sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Daran vermochte auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Arzt während der von ihm übernommenen Schichten die Krankenanstalt nach eigenen Gutdünken verlassen konnte.

Gegenstand der von der Beschwerdeführerin angebotenen Dienstleistung war, soweit es den Arzt betrifft, die Vornahme von Nierenersatztherapien (Dialysen). Dazu gehören gegebenenfalls die Visiten und im Bedarfsfall die erforderlichen Maßnahmen. Bei der vom Arzt vorgenommenen Tätigkeit handelte es sich um einen unverzichtbaren Bestandteil des von der Beschwerdeführerin betriebenen Unternehmens und der von ihr angebotenen Dienstleistungen. Auch das ist ein typisches Merkmal für eine Eingliederung in den Betrieb der Beschwerdeführerin.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163), etwa durch die Annahme oder Ablehnung von Aufträgen. Der Arzt hatte grundsätzlich die während seiner Schicht von der Beschwerdeführerin eingeteilten Patientinnen oder Patienten zu betreuen oder musste für diese zur Verfügung stehen. Das Entgelt richtete sich nach der Anzahl der übernommenen Schichten. Das Entgelt war nicht davon abhängig, wie viele Patientinnen oder Patienten in einer Schicht zu behandeln waren. Der Arzt konnte seine Einnahmen auch durch Behandlungen von vielen Patientinnen oder Patienten in einer Schicht nicht beeinflussen. Ebenso spricht die Zurverfügungstellung der für die Vornahme seiner Tätigkeiten erforderlichen Infrastruktur gegen ein Unternehmerrisiko. Daran vermochte der Umstand nichts zu ändern, dass der

Arzt für die auf die vereinnahmten Entgelte anfallenden Abgaben und Beiträge selbst entrichtet hat.

Die vorrangig zu prüfenden Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung sprechen eindeutig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Der Arzt war durch die Übernahme von Schichten an die Dauer und somit an bestimmte Arbeitszeiten und durch den Umstand, dass die Visiten und gegebenenfalls in Problem- oder Notfällen die Tätigkeiten im Regelfall in der Krankenanstalt der Beschwerdeführerin stattgefunden haben, auch an den Tätigkeitsort gebunden. Ebenso wenig konnte er den Arbeitsumfang selbst bestimmen, denn bei Problem- oder Notfällen hatte er die für das Wohlbefinden der Patientinnen und Patienten erforderlichen Arbeiten durchzuführen. Darüber hinaus spricht auch das Fehlen eines Unternehmerrisikos für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob ein generelles Vertretungsrecht bestanden hat. Darüber hinaus ist es nach den Aussagen der Beschwerdeführerin und des Arztes bei Übernahmen von Schichten durch den Arzt nie zu Vertretungen gekommen. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre, dann hätte eine solche Vertretung des Arztes das Entgelt von der Beschwerdeführerin erhalten.

Die von der Beschwerdeführerin genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, RV/0793-G/09, ist vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben worden.

Eine Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 besteht dann nicht mehr, wenn dem Mitarbeiter die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Einkünfte entfällt, vorgeschrieben wurde und dieser die Steuer entrichtet hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057). Bei den Festsetzungen der Einkommensteuer fanden beim Arzt die von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Entgelte Berücksichtigung. Für das Bundesfinanzgericht bestand kein Grund, für die vom Arzt vereinnahmten Entgelte die Beschwerdeführerin als Arbeitgeber (weiterhin) in Anspruch zu nehmen. Den Haftungsbescheiden lagen ausschließlich Feststellungen betreffend die Tätigkeit des Arztes zu Grunde. Die Haftungsbescheide und die damit zusammenhängenden Bescheide betreffend Säumniszuschlag waren daher aufzuheben.

Gemäß § 281 Abs. 1 BAO können im Beschwerdeverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Ist ein Arbeitnehmer einer Beschwerde des Arbeitgebers beigetreten und wurde der Betritt zur Beschwerde nicht als unzulässig zurückgewiesen, so ist das über die Beschwerde ergehende Erkenntnis der Beschwerdeführerin und dem Beigetretenen gegenüber einheitlich zu erlassen (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0028). Das Erkenntnis war der Beschwerdeführerin und dem der Beschwerde Beigetretenen zuzustellen.

Das Verfahren betreffend die Zustellung von Erledigungen ist im 3. Abschnitt der Bundesabgabenordnung geregelt. So gilt gemäß § 101 Abs. 1 BAO mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an eine dieser Personen die Zustellung an alle als vollzogen, wenn eine schriftliche Ausfertigung an mehrere Personen gerichtet ist,

die dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden oder die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, und diese der Abgabenbehörde keinen gemeinsamen Zustellungsbevollmächtigten bekanntgeben haben und wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber der Abgabenbehörde und dem Bundesfinanzgericht die Möglichkeit eingeräumt, durch die Zustellung an einen der Gesamtschuldner die Zustellwirkung für die anderen Gesamtschuldner zu erreichen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall lag zwischen der für die Lohnsteuer zur Haftung herangezogenen Beschwerdeführerin und dem der Beschwerde beigetretenen Arbeitnehmer ein Gesamtschuldverhältnis vor (VwGH 23.11.2011, 2011/12/0024). Aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Zustellfiktion des § 101 Abs. 1 BAO gilt die der Beschwerdeführerin zugestellte Erledigung auch dem Beigetretenen gegenüber als zugestellt.

Auch aus Gründen der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht war eine derartige Vorgangsweise geboten. Dem gegenständlichen Fall lagen Sachverhaltselemente oder Angaben zu Grunde, die dem Beigetretenen nicht betreffen oder ihm unbekannt waren. Mit der Zustellung des Erkenntnisses an die Beschwerdeführerin gilt die Zustellung an den der Beschwerde Beigetretenen als vollzogen (vgl. VwGH 28.10.2014, 2011/13/0136).

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

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

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Hinweis:**

Treten Arbeitnehmer einer Beschwerde des Arbeitgebers bei, so ist die über die Beschwerde ergehende Erledigung einheitlich zu erlassen.

Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die Beschwerdeführerin gilt die Zustellung an den der Beschwerde beigetretenen Arbeitnehmer als vollzogen.

Graz, am 18. April 2017