



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der G Gesellschaft m.b.H. in B, vertreten durch die APP Steuerberatung GmbH in 9020 Klagenfurt, Waidmannsdorfer Straße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. Mai 2021, Zl. RV/7102278/2014, betreffend Haftung für Lohnsteuer 2010 und 2011, Festsetzung Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 bis 2012, den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine im Kur- und Reha-Bereich tätige GmbH. Im Jahr 2013 fand bei der Revisionswerberin eine die Zeiträume 2010 - 2012 betreffende Prüfung der lohnabhängigen Abgaben statt. Im Rahmen dieser Prüfung erfolgte unter anderem eine Umqualifizierung von drei bisher auf Basis von Werkverträgen tätigen Ärzten als Dienstnehmer. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüfung und erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2010 - 2012.
- 2 Nach abweisender Beschwerdeentscheidung und Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht die dagegen erhobene Beschwerde - soweit für das Revisionsverfahren noch relevant - als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte es aus, dass im Prüfungszeitraum für die Revisionswerberin neben anderem ärztlichen Personal auch die Ärzte S und P sowie die Psychologin DS auf Basis von Werkverträgen gegen Verrechnung von Honoraren tätig gewesen seien und zum Stammpersonal zählten. Die Revisionswerberin habe eingeräumt, dass Dauerschuldverhältnisse vorlägen, jedoch vom Vorliegen von freien Dienstverhältnissen auszugehen sei. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Die Definition des § 47 Abs. 2





EStG 1988 sei eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen.

- 3 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, die Tätigkeit des Stammpersonals der Revisionswerberin, inklusive der drei Ärzte, sei auf Basis der durch die Leiterin erstellten Dienstpläne stets vor Ort im Betrieb der Revisionswerberin erfolgt. Nach Möglichkeit sei bei der Erstellung der Dienstpläne auf die Bedürfnisse der Ärzte Rücksicht genommen worden. Eine Änderung des Plans sei grundsätzlich möglich gewesen. Verhinderungen hätten bekanntgegeben werden müssen, um u.a. Patienten zu informieren und den betrieblichen Ablauf sicherzustellen. Wenn ein Dienst nicht wahrgenommen habe werden können, seien die Termine meist verschoben oder in (im Prüfungszeitraum seltenen) dringenden Fällen durch einen Vertreter wahrgenommen worden. Vertretungsärzte hätten jedoch keine Erstuntersuchungen übernehmen können. Das Personal habe nach der Kuranstaltsordnung im Sinne einer Dienstanweisung und den Vorschriften des Landes und der Sozialversicherungsträger vorzugehen gehabt, um insbesondere einen reibungslosen Ablauf des Kurbetriebs und die Qualität der Leistungen sicherzustellen. Über die geleisteten Stunden des ärztlichen Personals, inklusive der Ärzte S und P, seien monatliche Arbeitsaufzeichnungen über u.a. Soll-, Ist- sowie Abwesenheitszeiten geführt worden. Als Basis für diese Aufzeichnungen hätten für die Genannten die von ihnen selbst in vorhandenen Stehkalendern erfassten geleisteten Stunden gedient. Die Aufzeichnungen seien auch von den Sozialversicherungsträgern zum Nachweis der qualitativen Betreuung der Patienten gefordert worden. Die Ein- bzw. Zuteilung der Patienten an die drei Genannten sei mittels jeweiligen (Tages-)Listen durch die Revisionswerberin erfolgt. Die Ergebnisse der Untersuchungen und Visitationen seien von den beiden Ärzten in das Computersystem der Revisionswerberin eingetragen worden. Die für die Tätigkeit und Untersuchungen erforderlichen Arbeitsmittel, Geräte und Räumlichkeiten habe die Revisionswerberin zur Verfügung gestellt.



- 4 S sei nach dem Organigramm und auch im Außenauftritt der Revisionswerberin (Homepage, Infoblätter, Fachzeitschriftinformationen) als medizinischer bzw. ärztlicher Leiter des Bereichs Gefäßerkrankungen der Revisionswerberin genannt worden. Als Honorar für seine Leistungen sei ein monatlich fixes Honorar von 4.000 € festgelegt worden. Der Vertrag sei grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Die Kündigungsfrist habe für beide Seiten jeweils drei Monate betragen. Die Patienten, die S an den jeweiligen Tagen zu betreuen gehabt habe, seien in Listen erfasst und durch die Revisionswerberin zugeteilt worden. Die Visitationen seien nur vor Ort im Betrieb der Revisionswerberin durchgeführt worden. Es seien dafür Räumlichkeiten der Revisionswerberin, die Untersuchungsgeräte sowie für die Erfassung der Ergebnisse das Computersystem der Revisionswerberin zur Verfügung gestellt worden. S habe die Einhaltung der medizinischen Richtlinien durch das Personal überwacht und die Einhaltung der Anweisungen bei nächstfolgenden Visiten kontrolliert. Nur im Jahr 2010 sei es nachweislich zweimal zu Vertretungen gekommen, sonst seien die Leistungen von ihm selbst erbracht worden. Das vereinbarte monatliche Fixgehalt sei im Prüfungszeitraum ohne Anpassung an etwaige Nichtleistungszeiten gleichbleibend ausbezahlt worden.
- 5 P habe laut Vertrag als Ärztin für die Indikation „Stütz- Bewegungsapparat“ und physikalische Medizin und Rehabilitation die fachliche Aufsicht über die Patienten und Mitarbeiter der Abteilung der Revisionswerberin unter Akzeptanz der Kuranstaltsordnung übernommen. Die Ärztin sei laut Vertrag in der Ausübung ihrer Tätigkeit zeitlich ungebunden gewesen; eine Vertretungsmöglichkeit habe grundsätzlich bestanden. Für Routinetätigkeiten habe die Revisionswerberin Mitarbeiter zur Verfügung gestellt. Die Mitarbeiterorganisation und Patientenbetreuung sei durch die Leitung der Revisionswerberin erfolgt. Als Honorar sei ein monatlich im Nachhinein auszahlendes Stundenhonorar für erbrachte Leistungen vereinbart worden. Der Werkvertrag sei grundsätzlich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Die Kündigungsfrist habe für beide Seiten jeweils drei Monate betragen. Es seien die Räumlichkeiten und Arbeitsmittel der Revisionswerberin benutzt worden.



- 6 Bei der Psychologin DS liege eine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit nicht vor. Nach ihren Angaben im Rahmen der Prüfung betreue sie die ihr mittels einer Liste durch die Revisionswerberin zugewiesenen Patienten in deren Räumlichkeiten. Berichte und Befunde zur psychologischen Betreuung seien von ihr im Computersystem der Revisionswerberin eingetragen worden. Es sei ihr kein Personal der Revisionswerberin zur Verfügung gestellt worden; auch habe sie keine Weisungen an das Personal der Revisionswerberin erteilt. Es habe eine Vereinbarung über ihre Arbeitszeit gegeben, jedoch sei diese, je nach Ausmaß der Patientenzahl, flexibel gehalten worden. Die Abrechnung sei mittels Honorarnote nach tatsächlichen Stunden erfolgt. Bei Dienstverhinderungen seien die Termine durch die Therapieabteilung abgesagt worden. Eine Vertretungsregelung sei nicht vereinbart worden.
- 7 Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sei das Gesamtbild der erbrachten Tätigkeit der drei Genannten heranzuziehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es nicht darauf an, welche Bezeichnungen die Vertragsparteien wählten. Es genüge festzustellen, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspreche. Entscheidend dafür sei die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Im speziellen Fall von Ärzten fehle es meist an einer fachlichen Weisungsgebundenheit. Da die Stärke des Weisungsrechts von der Art der Tätigkeit abhängig sei, trete bei höher qualifizierten Tätigkeiten die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde.
- 8 Im Revisionsfall sei eine Weisungsgebundenheit gegeben gewesen. Diese habe sich dadurch ergeben, dass die zwei Ärzte und die Psychologin sowohl an die Kuranstaltsordnung der Revisionswerberin, als auch an die für den Kurbetrieb maßgeblichen Rahmenbedingungen der Sozialversicherungsträger und gesetzlichen Vorschriften gebunden gewesen seien. Die Einhaltung der Vorgaben sei im Hinblick auf den Nachweis der qualitativen Betreuung der Patienten im Betrieb der Revisionswerberin gefordert gewesen. Des Weiteren hätten die Genannten ihre Tätigkeit gegenüber denjenigen Patienten ausgeübt,



die ihnen von der Revisionswerberin zugeteilt worden seien. Der Patientenkreis sei von der Revisionswerberin vorgegeben worden, habe nicht frei gewählt werden können und seien die Genannten daher gehalten gewesen, die Untersuchungen und Befundungen in diesem Punkt nach den Weisungen der Revisionswerberin auszuführen. Auch die Tatsache, dass die Verträge und Vereinbarungen auf unbestimmte Zeit geschlossen worden seien und z.B. auch eine Kündigungsfrist festgelegt worden sei, lasse darauf schließen, dass nicht bloß ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet gewesen sei, sondern die Arbeitskraft für einen bestimmten Zeitraum. Neben den angeführten und für eine persönliche Gebundenheit sprechenden Gründen, spreche auch die Art der Entlohnung für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. So habe S ein monatlich gleichbleibendes Entgelt unabhängig von den aufgezeichneten Stunden erhalten. Aber auch die nach Stunden verrechneten Entgelte der Ärztin bzw. der Psychologin stellten sich als monatlich fortlaufende, unwesentlichen Schwankungen unterliegende Entgelte dar. Zur organisatorischen Eingliederung sei festzustellen gewesen, dass insbesondere S aufgrund seiner Fachabteilungsleitung und seiner Präsenz im Außenauftritt der Revisionswerberin als eindeutig deren Kurbetrieb zuordenbar zu erkennen gewesen sei. Aber auch die Ärztin und die Psychologin seien der Revisionswerberin zuordenbar gewesen und nicht als Selbständige gegenüber den Patienten aufgetreten. Die Revisionswerberin habe zudem nötige Infrastruktur zur Verfügung gestellt. Zusammenfassend komme das Bundesfinanzgericht zum Schluss, dass bei den Ärzten und der Psychologin die Merkmale des echten Dienstverhältnisses überwiegend gegeben seien und dementsprechende Abgaben festzusetzen gewesen seien.

- 9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, es liege keine einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, weil der Gerichtshof in einer Entscheidung hinsichtlich einer ähnlichen Sachverhaltskonstellation wie im Revisionsfall zum Schluss gekommen sei, dass kein Dienstverhältnis mit einem Arzt im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege. Darüber hinaus habe das Bundesfinanzgericht dem von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vertretenen Grundsatz, dass eine vertragliche Vereinbarung die Vermutung der



Richtigkeit für sich habe, keine Beachtung geschenkt. Die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichts entspreche nicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die vorgenommene Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse sei nicht mit den getroffenen Feststellungen zum Sachverhalt vereinbar. Wesentliche Merkmale der vertraglichen Vereinbarungen und die Tätigkeit der Ärzte entsprächen einem freien Dienstverhältnis. Das Bundesfinanzgericht habe nicht geprüft, ob ein freies Dienstverhältnis vorgelegen habe. Die zuständige Richterin habe mit dem Verweis auf die Covid-Pandemie in zwei Telefonaten die Revisionswerberin dazu gedrängt, auf die mündliche Verhandlung zu verzichten. Der Sachverhalt sei dem Bundesfinanzgericht offenbar nicht ausreichend bekannt gewesen; die Befragung der Ärzte und der ärztlichen Leiterin hätte Klarheit zum Ablauf der Terminvereinbarung bringen können. Bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften hätte das Gericht zu einem anderen Ergebnis kommen können.

10 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

11 Nach Art. 133 Abs. 4 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.

12 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat



der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

- 14 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 Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (vgl. VwGH 18.6.2021, Ra 2019/13/0094). Zur Kontrolle der Beweiswürdigung ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen nicht berufen (vgl. etwa VwGH 1.9.2015, Ra 2015/15/0014).
- 15 Beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts. Für das Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend. Entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin besteht zu diesem Begriff des Steuerrechts nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine - von der Behörde allenfalls zu widerlegende - Vermutung der Richtigkeit des vertraglich Vereinbarten (vgl. VwGH 19.8.2020, Ra 2020/13/0052).
- 16 Die Revision bringt vor, das Bundesfinanzgericht sei vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Mai 1994, 93/08/0162, abgewichen. In diesem Judikat ging es allerdings nicht um das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern um die Frage einer Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 1 iVm Abs. 2 ASVG.





- 17 Wenn die Revision weiters moniert, das Bundesfinanzgericht sei von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen und die Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse sei nicht mit dieser Rechtsprechung vereinbar, verabsäumt sie es darzulegen, von welcher Judikatur das Bundesfinanzgericht in welcher Form abgewichen wäre. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es nicht aus, ein Abweichen von seiner Rechtsprechung zu behaupten, ohne die gemeinten Entscheidungen anzuführen und eine konkrete Abweichung sachverhaltsbezogen aufzuzeigen (vgl. VwGH 18.1.2021, Ra 2018/13/0092).
- 18 Soweit die Revision rügt, dass das Bundesfinanzgericht sich nicht damit beschäftigt habe, ob ein freies Dienstverhältnis vorliegt, ist darauf zu verweisen, dass es nach § 41 Abs. 2 FLAG für die Pflicht zur Leistung eines Dienstgeberbeitrages ausreicht, wenn ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 verweisen auf diese Bestimmung. Es ist daher nicht von Relevanz, ob das Dienstverhältnis aus Sicht des ASVG als freies Dienstverhältnis anzusehen wäre.
- 19 Das Bundesfinanzgericht hat sich mit den einzelnen Merkmalen, die ein Dienstverhältnis begründen können, auseinandergesetzt und ist zu der Beurteilung gelangt, dass im Revisionsfall Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen. Dass diese Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse unzutreffend gewesen sei, wird in der Zulässigkeitsbegründung nicht dargelegt.
- 20 Wenn die Revision vorbringt, das Bundesfinanzgericht hätte eine mündliche Verhandlung durchführen müssen und die Revisionswerberin nicht zum Verzicht auf eine solche „drängen“ dürfen, ist dem entgegen zu halten, dass der Verzicht auf die mündliche Verhandlung durch die von einem Steuerberater vertretene Revisionswerberin ihrer Disposition oblag und damit nicht dem Bundesfinanzgericht zum Vorwurf gemacht werden kann. Zudem wird die Relevanz dieses behaupteten Verfahrensfehlers nicht aufgezeigt. Außerhalb des Anwendungsbereiches des Art. 6 MRK und des Art. 47 GRC ist es Sache des Revisionswerbers, die Relevanz einer unterbliebenen mündlichen Verhandlung



aufzuzeigen (vgl. etwa VwGH 3.11.2022, Ra 2022/16/0097). Die bloße Behauptung, ohne den Verfahrensfehler hätte das Gericht zu einem anderen Ergebnis kommen können, ist keine Relevanzdarstellung im Sinne dieser Judikatur. Eine solche setzt (in Bezug auf Feststellungsmängel) voraus, dass - auf das Wesentliche zusammengefasst - jene Tatsachen dargestellt werden, die sich bei Vermeidung des behaupteten Verfahrensfehlers als erwiesen ergeben hätten (vgl. VwGH 17.11.2022, Ra 2022/14/0288).

- 21 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.
- 22 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 17. Jänner 2023

