

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Bösendorferstraße 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11.02.2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 9. Jänner 2008 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2004, Steuernummer , zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird folgendermaßen abgeändert:

Die beschwerdeführende Gesellschaft wird gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 92.197,69 Euro in Anspruch genommen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf) betreibt ein Krankenhaus. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde sie zur Haftung für Lohnsteuer für 2004 in Höhe von 206.924,78 EURO herangezogen. Zur Begründung wurde auf den Bericht vom 09.01.2008 verwiesen, in welchem folgende Feststellungen getroffen werden:

„Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

*Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ersuchte um Abklärung, ob aufgrund der von Dienstnehmern des ***Bf*** übermittelten Anmeldungen zur Pflichtversicherung gemäß. § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG nicht eine Pflichtversicherung nach den Bestimmungen des ASVG festzustellen ist.*

Die Anfrage betraf die Abgeltung von Überstunden, Assistenzgebühren und 'Allgemeine Verwaltungstätigkeiten'.

Es wurde festgestellt, dass die Firmen

- ***Verein1*** (StNr. ***1***),*
- ***Verein2*** (keine Steuernummer) und*
- ***BGmbH*** (St.Nr. ***2***)*

*Zahlungen an Dienstnehmer der ***Bf*** leisten.*

*Die zwischen den Vereinen, dem ***Bf*** und dem Betriebsrat des ***Bf*** abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen regeln die Inanspruchnahme der Dienstnehmer des ***Bf*** durch die Vereine und die dafür zu leistenden Vergütungssätze.*

*Der Dienstgeber argumentiert, dass die an Mitarbeiter des ***Bf*** geleisteten Honorarzahleungen Leistungen der Vereine für die Patienten des ***Bf*** abgelten und daher in keinen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zum ***Bf*** stehen.*

Niederschriftlich befragt gaben die Dienstnehmer an, dass ihnen die Vereine und die Betriebsvereinbarungen teilweise gar nicht bekannt sind und dass mit den Honorarnoten Überstunden oder Urlaubs- und Krankenstandsvertretungen abgegolten wurden.

*Dem Argument, dass diese Leistungen ausschließlich den Mitgliedern des Vereins der Freunde des ***Bf*** zugute kamen, wurde widersprochen.*

Lt. Aussage der Dienstnehmer haben Vereinsmitglieder lediglich eine Bettgarantie. Während der täglichen Arbeit ist eine Trennung zwischen ‚normalen‘ und so genannten ‚VIP‘ – Patienten nicht möglich.

*Mit der ***BGmbH*** wurde eine Vereinbarung über die Verwaltung der Assistenzgebührengelder abgeschlossen. Diese beinhaltet auch die Aufteilung der Assistenzgebühren an Diplomschwestern bzw. – pfleger und die berechtigten Mitarbeiter des OP-Teams.*

*Ab dem Jahr 2000 erfolgte die Auszahlung dieser Bezüge durch die ***BGmbH*** unter dem Titel eines Werkvertrages.*

Die Überprüfung ergab, dass ab 4/2002 die Abrechnung der Assistenzgebühren bei einigen Dienstnehmern wieder über das Lohnkonto erfolgt und anderen Dienstnehmern die Gebühren weiterhin als Honorar ausbezahlt wird.

*Weiters wurde festgestellt, dass ab dem Jahr 2003 seitens der ***BGmbH*** an Dienstnehmer des ***Bf*** monatlich bis zu € 60,- überwiesen werden.*

*Bei diesen Zahlungen handelt es sich nicht um 'Assistenzgebühren', die Dienstnehmer betrachten diese als Gehaltserhöhung bzw. Prämie für ihre Tätigkeit im ***Bf***.*

Diese Zahlung erfolgt pauschal 12x jährlich, wird auch bei Fehlzeiten geleistet und ist von keiner besonderen Voraussetzung bzw. Gegenleistung abhängig.

Nachversteuerung der Honorare als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988.

Als durchschnittlicher Steuersatz wurden 35% ermittelt.

Die Bemessungsgrundlage 2004 beträgt € 318.867,28."

In einer daran anschließenden Tabelle wurde unter dem Titel "Pauschale Nachrechnung Finanz" für den Zeitraum 01.12.04 bis 31.12.04 eine Lohnsteuernachforderung von 111.603,55 Euro berechnet.

Als zweiter Punkt wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

"Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Anhand der eingesehenen Buchhaltungsunterlagen wurden Zahlungen an Personen für folgende Tätigkeiten festgestellt:

- externes medizinisches Personal*
- Reinigungsaushilfen*
- Küchenaushilfen*
- Hol- und Bringdienst*
- Aushilfen Cafe*
- Instandsetzungsarbeiten*
- Essensboten*
- Verwaltungsaushilfen*

*Bei dem externen medizinischen Personal handelt es sich nicht um „Poolschwester“ die von Dritten an das ***Bf*** verliehen oder vermittelt wurden, sondern um Personen, deren Aufnahme und Entlohnung durch das ***Bf*** erfolgte.*

Die niederschriftliche Befragung ergab, dass bei den Honorarempfängern die Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorlagen.

Als durchschnittlicher Steuersatz wurden 25,9 % ermittelt.

Die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2004 beträgt € 368.035,63."

In einer daran anschließenden Tabelle wurde unter dem Titel „*Pauschale Nachrechnung Finanz*“ für den Zeitraum 01.12.04 bis 31.12.04 eine Lohnsteuernachforderung von 95.321,23 Euro berechnet.

In der fristgerecht eingebrachten, nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung verwies die Bf darauf, dass es sich in einer Vielzahl von Fällen um Zahlungen handle, die nicht von der Bf, sondern von anderen Vereinen bzw. Gesellschaften bezahlt worden seien.

Schon allein aus dieser Tatsache sei es unerklärlich, warum - falls überhaupt Dienstverhältnisse vorliegen sollten - die Bf für Zahlungen zur Abfuhr von Lohnsteuer verpflichtet werden sollte, die von ihr nicht getätigt worden seien.

Darüber hinaus werde in allen Fällen zusätzlicher Zahlungen an Personen, die auch Dienstnehmer der Bf seien, inhaltlich die Zahlung aus dem Rechtsgrund eines Dienstverhältnisses bestritten.

Diesbezüglich werde die Nachreichung einer weiteren Begründung vorbehalten; es werde jedoch angeregt, dass die Behörde die Entscheidung über die Berufung bis zur rechtskräftigen Entscheidung im Sozialversicherungsverfahren aussetzen möge.

In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 16.12.2010 wurde das Fehlen einer Begründung der als Beschwerde zu behandelnden Berufung in Abrede gestellt und ergänzend darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsabgaben von ursprünglich 605.069,09 EURO auf tatsächlich 306.349,26 EURO reduziert worden sei, was wohl nicht ohne Auswirkung auf den bekämpften Lohnabgabenbescheid bleiben dürfte.

Des Weiteren werde festgestellt, dass der dem Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2004 beigefügte Bericht und die Sachverhaltsdarstellung nicht korrekt seien.

Der ***Verein1*** habe ebenso wie der ***Verein2*** zwar Zahlungen an Personen geleistet, die auch, aber nicht nur, Dienstnehmer der Bf gewesen seien. Teilweise sei für die Zahlungen dieser beiden Einrichtungen eine Sozialversicherungspflicht für die Bf abgeleitet worden, daraus ergebe sich aber keineswegs zwangsläufig eine Zahlungspflicht für Lohnsteuerabgaben für die Bf.

Unrichtig sei auch, dass es zu Betriebsvereinbarungen zwischen den angeführten Vereinen, der ***BGmbH*** und der Bf gekommen sei.

Es seien dies lediglich privatrechtliche Vereinbarungen zwischen den Unterstützungsvereinen und der ***BGmbH*** mit dem Betriebsrat der Bf, denen die Bf nicht beigetreten sei. Die von den obgenannten Vereinen und der ***BGmbH*** erbrachten Zahlungen beträfen Leistungen,

die auch an Betriebsfremde erbracht worden seien und insgesamt anstatt an Dienstnehmer der Bf auch an Dritte hätten vergeben werden können, wie es auch tatsächlich geschehen sei.

Im Schreiben vom 04.04.2011 verweist die Bf darauf, dass die ursprüngliche Beitragsgrundlage von 605.069,09 EURO mit der Beitragskontrollabrechnung der Sozialversicherung vom 03.11.2010 um 300.812,86 EURO reduziert worden sei und sich somit auf 304.437,19 EURO belaufe.

Davon abzuziehen seien Zahlungen, die nicht von der Bf veranlasst worden, sondern von dritter Seite erfolgt seien. Dabei werde nochmals darauf hingewiesen, dass es sich bei diesen Zahlungen ausnahmslos um solche handle, bei denen die ausführenden Personen direkt von den auszahlenden Stellen (**Verein1** sowie **Verein2**) für bestimmte Leistungen beauftragt worden seien.

Die Ermittlung der nunmehr verbleibenden Lohnsteuerbemessungsgrundlage stelle sich somit wie folgt dar:

endgültige Beitragsgrundlage für SV	304.437,19 Euro
Zahlungen vom **Verein1**	29.009,68 Euro
Zahlungen vom **Verein2**	169.289,58 Euro
Zahlungen für Famulanten	357,30 Euro
BEMESSUNGSGRUNDLAGE LOHNSTEUER	105.780,63 Euro

Die somit verbleibende Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer betreffe ausnahmslos Dienstnehmergruppen wie z.B. Aushilfen für Reinigung, Küchenaushilfen, Hol- und Bringdienste etc., welche aufgrund ihres laufenden Einkommens einen sehr niedrigen Durchschnittssteuersatz hätten bzw. teilweise sogar unter die Lohnsteuergrenze fielen.

Aus Gründen der Verfahrensvereinfachung werde vorgeschlagen, eine pauschale Besteuerung der Bemessungsgrundlage von 105.780,63 EURO mit einem fixen Steuersatz von 15 Prozent vorzunehmen und einen Lohnsteuerbetrag von 15.867,09 EURO festzusetzen. Diese Vorgehensweise würde im Vergleich zur monatlichen Zuordnung der einzelnen Beträge zum jeweiligen Dienstnehmer nicht zu Ungunsten der Abgabenbehörde ausfallen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.12.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

1.) Betreffend Zahlungen der **BGmbH**:

Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass von der ***BGmbH*** Zahlungen an Mitarbeiter des ***Bf*** geleistet worden seien, die mit einem festgestellten durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 35 % der Besteuerung unterzogen worden seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung bzw. in den Antworten zu den Ergänzungsersuchen werde ausgeführt, dass es sich bei diesen Zahlungen teilweise um Beträge an das Krankenpflegepersonal für die Abdeckung von Kosten der beruflichen Weiter- und Fortbildung gehandelt habe, zu denen die Mitarbeiter des Pflegedienstes auch verhalten gewesen seien. Über diesen Zweck seien die Mitarbeiter auch vom Betriebsrat informiert worden. Teilweise stellten diese Zahlungen auch Trinkgelder an Mitarbeiter im Operationstrakt/Überwachungstrakt dar. Die Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnsteuer werde schon dem Grunde nach verneint, weil es sich um Zahlungen handle, welche nicht von der Bf sondern von dritter Seite geleistet worden seien.

Aus diversen Niederschriften mit derartigen Zahlungsempfängern gehe übereinstimmend hervor, dass diese Zahlungen von den Mitarbeitern als Fortbildungszulage bzw. als Prämie verstanden worden seien, welche von keiner besonderen Arbeitsleistung abhängig gewesen seien.

Allgemein sei zu bemerken, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum von der ***BGmbH*** über Auftrag des ***Bf*** die gesamte Verrechnung der Belegärzte des ***Bf*** mit den Zusatzversicherungen bzw. mit den Privatpatienten des ***Bf*** durchgeführt worden sei. Daher liege zwischen dem ***Bf*** und der ***BGmbH*** ein wirtschaftliches Naheverhältnis vor.

Hinsichtlich der „*Trinkgelder*“ sei festgestellt worden, dass die Privathonorare, der im Krankenhaus der Bf tätigen Ärzte von der ***BGmbH*** treuhändig verwaltet und einkassiert worden seien. Von diesen Honoraren hätten die Ärzte freiwillig - in unterschiedlicher Höhe - Zuwendungen an die nichtärztlichen Mitarbeiter des OP-Teams abgegeben. Diese seien in einen Pool geflossen, aus welchem an die Mitarbeiter nach einem festgelegten Schlüssel Beträge zugeflossen seien. Nach Ansicht der Bf handle es sich bei diesen Zahlungen um steuerfreie Trinkgelder.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 16a EStG 1988 seien ortsübliche Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von dritter Seite freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch darauf bestehe, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen sei, von der Einkommensteuer befreit. Dies gelte nicht, wenn auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen Arbeitnehmern die direkte Annahme von Trinkgeldern untersagt sei.

Ein Trinkgeld sei ortsüblich, wenn es zu den Gepflogenheiten des täglichen Lebens gehöre, dem Ausführenden einer bestimmten Dienstleistung (in einer bestimmten Branche) ein Trinkgeld

zuzuwenden (Branchenüblichkeit) und soweit das Trinkgeld, am Ort der Leistung auch der Höhe nach den Gepflogenheiten des täglichen Lebens entspreche (Angemessenheit).

Die belangte Behörde habe im hier vorliegenden Sachverhalt keine Ortsüblichkeit erkennen können, weshalb gegenständlich nicht von Trinkgeldern im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auszugehen gewesen sei.

Wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 14.11.2013 hervorgehe, seien die Zahlungen von der ***BGmbH*** zur Weiter- und Fortbildung im Interesse des ***Bf*** geleistet worden. Dies werde auch dadurch bestätigt, dass nach der Vorhaltsbeantwortung seitens des ***Bf*** erkannt worden sei, dass die Mitarbeiter diese Beträge nicht tatsächlich für derartige Maßnahmen verwendet hätten, und deshalb diese Zahlungen mit Ende 2009 eingestellt worden seien.

Gegenständlich seien die Privathonorare der im Krankenhaus der Bf tätigen Ärzte von der ***BGmbH*** treuhändig verwaltet und einkassiert worden. Daher gehe die belangte Behörde davon aus, dass zwischen dem ***Bf*** und der ***BGmbH*** enge wirtschaftliche Verbindungen bestanden hätten. Auch seien die von der ***BGmbH*** an die Mitarbeiter des ***Bf*** geleisteten Zahlungen unzweifelhaft von einem bestehenden Dienstverhältnis zum ***Bf*** abhängig gewesen. Die Zahlungen seien auch mit Wissen des Arbeitgebers erfolgt. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellten die Zahlungen daher kein Entgelt von Dritter Seite dar, sondern es liege vielmehr eine unzulässige Verkürzung des Zahlungsflusses vor. Die gegenständlichen Zahlungen stellten daher Einkünfte aus dem Dienstverhältnis dar, welche im Rahmen der Lohnverrechnung zu erfassen gewesen wären.

2.) Betreffend sogenannte „Pooldienste“

Im berufsgegenständlichen Zeitraum seien Zahlungen an diverse Personen für sogenannte „Pooldienste“ geleistet worden. Diese Personen seien auf diversen Stationen mit Betreuungs- bzw. Pflegetätigkeiten betraut worden. Nach den Sachverhaltsermittlungen der GPLA seien diese Personen eingesetzt worden, um Personalengpässe auszugleichen.

Der Prüfer habe festgestellt, dass es den betroffenen Personen zwar freigestanden sei, ob sie einen Dienst antreten wollten oder nicht. Sei ein Dienst jedoch angetreten worden, so sei eine vereinbarte Arbeitszeit vorgegeben gewesen. Auch der Tätigkeitsbereich sei schon aufgrund der vereinbarten Arbeitsleistung definiert und durch den Arbeitgeber vorgegeben gewesen. So sei etwa der Dienstbeginn immer vor Stationsübergabe gelegen. Die Arbeiten seien immer im Team mit Mitarbeitern des ***Bf*** (Stamppersonal) erfolgt, da nach den niederschriftlich festgehaltenen Angaben einiger Mitarbeiter eine Arbeit allein gar nicht möglich gewesen wäre, weil diesen Personen die Arbeitsabläufe auf den Stationen nicht bekannt gewesen seien. Die Arbeiten seien unter Anleitung der Stationsschwester oder des Stamppersonals durchgeführt worden. Seitens des ***Bf*** seien auch die Dienstkleidung sowie die notwendigen

Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden. Die Kontrolle der Arbeitszeit sei durch die jeweilige Oberschwester wahrgenommen worden. Auch über ein eventuelles Vertretungsrecht sei weder gesprochen noch ein solches tatsächlich gelebt worden.

Nach den vorgenannten Umständen sei daher eindeutig davon auszugehen, dass die betreffenden Personen der Bf ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten und daher Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG vorliegen würden.

3.) Betreffend sonstige Werkverträge

Im berufsgegenständlichen Zeitraum seien Zahlungen an diverse Personen für folgende Tätigkeiten geleistet worden: Küchenaushilfen; Hol- und Bringdienst; Aushilfen Cafe; Instandsetzungsarbeiten; Essensboten sowie Verwaltungsaushilfen. Bei diesen Arbeiten handle es sich um einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfsarbeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und ihre Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlaubten und typischerweise den Inhalt eines Dienstverhältnisses bildeten. Bei derartigen Arbeiten handle es sich nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um solche, welche regelmäßig für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen.

4.) Betreffend Vereine

Seitens des ***Verein1*** sowie des ***Verein2*** seien an Mitarbeiter des ***Bf*** Zahlungen auf Grund von als „Betriebsvereinbarungen“ bezeichneten Vereinbarungen geleistet worden. Diesen Betriebsvereinbarungen sei auch der ***KHVerein*** als Rechtsträger des Krankenhauses der Bf beigetreten. Nach Angaben der Vereine seien von den Empfängern in deren Auftrag und auf deren Rechnung Leistungen erbracht worden, welche generell der Verbesserung der Qualität der ärztlichen, pflegerischen und sonstigen (administrativen) Leistungen im Krankenhaus der Bf dienen sollten. Eine angeforderte detailliertere Leistungsbeschreibung der „Honorarempfänger“ sei mit dem Hinweis, dass sich diese einerseits aus den Standesrichtlinien und andererseits aus den berufsspezifischen Aufgaben für ärztliches und pflegerisches Personal ergeben würden, nicht beigebracht worden.

Nach übereinstimmenden Angaben von diversen Mitarbeitern des ***Bf*** seien mit den Zahlungen der Vereine Überstundenleistung bzw. Zusatzdienste abgegolten worden, welche von den „begünstigten“ Mitarbeitern im Rahmen ihrer Tätigkeit für das ***Bf*** geleistet worden seien. Diese Arbeiten seien im Rahmen der „normalen“ Tätigkeit für das ***Bf*** und nicht für die Vereine erbracht worden. Nach übereinstimmenden Aussagen der „Honorarempfänger“ hätten keine besonderen Vereinbarungen mit den Vereinen über irgendwelche Leistungen bestanden. Vielmehr seien von den Vereinen Leistungen abgegolten worden, welche für das ***Bf*** erbracht worden seien. Die Honorarnoten, mit welchen diese

Leistungen abgerechnet worden seien, seien den Empfängern bereits vorgefertigt zur Unterschrift vorgelegt worden.

Seitens der Vereine seien an Mitarbeiter des ***Bf*** Zahlungen geleistet worden, mit welchen Leistungen abgegolten worden seien, welche diese für das ***Bf*** erbracht hätten. Da diverse Funktionäre der Vereine auch Dienstnehmer (mit Leistungsfunktionen) im ***Bf*** seien, gehe die belangte Behörde davon aus, dass zwischen den Vereinen und dem ***Bf*** eine enge organisatorische Verflechtung bestehe, weshalb bei den gegenständlichen Honorarnoten davon auszugehen sei, dass die ihnen zu Grunde liegenden Leistungen im Interesse des ***Bf*** erbracht worden seien. Daher gehe die belangte Behörde auch davon aus, dass eine Verkürzung des Zahlungsflusses vorliege, und deshalb diese Zahlungen im Rahmen der Lohnverrechnung als Lohnbestandteil zu erfassen gewesen wären.

Innerhalb offener Frist stellte die Bf den Antrag auf Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht und eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Zur Begründung der bekämpften Beschwerdeentscheidung hielt die Bf. wie folgt fest:

- Zahlungen der ***BGmbH***:

Diese Gesellschaft sei rechtlich völlig unabhängig von der Bf und verwalte und verrechne Privathonorarnoten der behandelnden Ärzte, somit Gelder, die nicht von der Bf verrechnet und eingefordert würden.

Sollten Zahlungen der ***BGmbH*** tatsächlich Bezüge aus einem Dienstverhältnis darstellen, bleibe völlig unklar, aus welchem Titel die Bf Lohnabgaben hätte einbehalten sollen.

Diesfalls lägen unzweifelhaft Zahlungen von dritter Seite vor, deren genaue Höhe und Auszahlungszeitpunkte der Bf in den meisten Fällen gar nicht hätte bekannt sein könnten.

Unabhängig davon sei die Weitergabe von Anteilen an ärztlichen Honoraren über Anweisung der Ärzte in allen Spitälern üblich und erfüllten daher sämtliche Kriterien der Steuerfreiheit von Trinkgeldern.

Dass organisatorische Verbesserungen im Fortbildungssystem in der Folge dazu geführt hätten, dass die Bf die Fortbildungen selbst organisiert habe, ändere nichts daran, dass der Dienstgeber vor diesen organisatorischen Änderungen eben keine Aufwendungen für derartige Fortbildungen übernommen habe und die Bf somit unabhängig von der tatsächlichen Verwendung der Gelder nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet werden dürfe.

- Pooldienste:

Unter dieser Position würden zumindest zwei völlig unterschiedliche Sachverhalte erfasst. In mehreren Fällen hätten Patienten bzw. deren Angehörige sogenannte Sitzwachen beantragt,

die auch direkt mit dem Patienten bzw. dessen Angehörigen verrechnet und von der Bf lediglich organisiert worden seien.

In Einzelfällen seien über diese Pooldienste allerdings auch Personalengpässe im laufenden Krankenhausbetrieb bewältigt worden.

In letzterer Konstellation sei wohl zumeist von einer Eingliederung in den Betrieb der Bf auszugehen, weshalb in diesen Fällen der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen sein werde.

- Sonstige Werkverträge

Auch hier werde in einzelnen Fällen (Küchenaushilfen, Aushilfen Kaffee) der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen sein.

Insbesondere Botendienste und Instandsetzungsarbeiten beträfen regelmäßig Tätigkeiten, die sich vom Tätigkeitsbereich der Dienstnehmer/Innen klar unterscheiden würden und auf einen entsprechenden Erfolg (Ziel- statt Dauerschuldverhältnis) ausgerichtet seien.

- Vereine

Hier handle es sich ebenfalls um rechtlich wie organisatorisch von der Bf unabhängige Rechtsträger, die auf Grund der Statuten und spezifischen Interessen für ihre Mitglieder Zahlungen an im Krankenhaus der Bf beschäftigte Personen geleistet hätten, um diese zusätzlich zur besonderen Betreuung ihrer Vereinsmitglieder zu motivieren. Sollten hier Dienstverhältnisse angenommen werden, sei es sowohl rechtlich als auch organisatorisch nicht möglich, die der auszahlenden Stelle obliegenden Verpflichtungen auf andere Rechtsträger zu überbinden.

- Allgemein

Diese Sachverhaltselemente seien anlässlich der durchgeführten Prüfungen sowohl gegenüber der Abgabenbehörde als auch der WGKK ausführlich dargestellt worden.

Mit der WGKK sei einvernehmlich eine auf Grund der dargelegten Sachverhalte deutlich reduzierte Bemessungsgrundlage festgestellt worden.

Leider sei das Finanzamt bis dato zu einer entsprechenden Vorgangsweise nicht bereit.

Darüber hinaus erscheine die Annahme einer Steuerprogression von pauschal 35% wesentlich überhöht, da in vielen Fällen die Dienstnehmer der Bf, für die Hinzurechnungen unterstellt würden, auf Grund der Höhe ihrer Bezüge (oft auch Teilzeit) gar nicht oder nur in weit geringerem Ausmaß lohnsteuerpflichtig gewesen seien.

Das Finanzamt verwies im Vorlagebericht vom 07.03.2017 auf die im Ermittlungs- und Beschwerdeverfahren abgegebenen Stellungnahmen und auf die Darstellung in der Beschwerdevorentscheidung.

Mit Beschluss vom 28.03.2017 wurde den Parteien aufgetragen, innerhalb von 3 Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses bekanntzugeben, ob der belangten Behörde die Möglichkeit eingeräumt worden sei, sämtliche Arbeitnehmer festzustellen, denen Zuwendungen von dritter Seite zugutegekommen seien.

Andernfalls sei bekanntzugeben, welcher Anteil an der von der belangten Behörde ermittelten Bemessungsgrundlage auf Zuwendungen an unbekannte Arbeitnehmer entfalle.

Das Gericht hielt dazu fest, in dem als Begründung des angefochtenen Bescheides dienenden Bericht vom 09.01.2008 würden lediglich zwei Gruppen von Arbeitnehmern angeführt, denen Zuwendungen von dritter Seite gewährt worden seien. Die Arbeitnehmer würden aber weder im angefochtenen Bescheid noch im Bericht vom 09.01.2008 namentlich genannt.

Eine derartige Vorgangsweise sei nur dann zulässig, wenn der belangten Behörde nicht die Möglichkeit eingeräumt worden sei, die Arbeitnehmer zu identifizieren, deren Lohnzahlungen nach Ansicht der Behörde nicht korrekt erfasst worden seien.

Da es aufgrund der im Bericht vom 09.01.2008 getroffenen Feststellungen dafür keine Anhaltspunkte gebe, sei es erforderlich, die Parteien darüber zu befragen.

In Beantwortung dieses Beschlusses gab die steuerliche Vertretung der Bf bekannt, dass der belangten Behörde jederzeit Einsicht in die entsprechenden Unterlagen gewährt worden sei und daher die Empfänger jedweder Zahlungen lückenlos hätten festgestellt werden können.

Die belangte Behörde gab diesbezüglich keine Erklärung ab.

In der mündlichen Verhandlung verwies die steuerliche Vertretung auf den Schriftsatz vom 04.04.2011 und erklärte nochmals, dass die Sozialversicherung normalerweise von einer höheren Bemessungsgrundlage als die Finanz ausgehe, weswegen der Ansatz der Sozialversicherung heranzuziehen wäre. Darüber hinaus seien auch die Zahlungen von dritter Seite in der angeführten Höhe abzuziehen.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, dass nicht ersichtlich sei, auf Grund welcher Überlegungen die Sozialversicherung die Bemessungsgrundlage festgelegt habe, weswegen weiterhin von der von der Außenprüfung ermittelten Bemessungsgrundlage auszugehen sei.

Hinsichtlich des Lohnsteuersatzes gab die steuerliche Vertretung zu bedenken, dass sich der von der Außenprüfung herangezogene Steuersatz im Hinblick darauf, dass es sich bei den davon betroffenen Arbeitnehmern um Teilzeitkräfte, Aushilfskräfte usw. bis zur Diplomkrankenschwester handle, als zu hoch erweise. Es werde davon ausgegangen, dass 15% angemessen wären.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, dass man dies so nicht verifizieren könne, dies bedürfe einer Nachberechnung.

Die steuerliche Vertretung gab an, die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage durch die Sozialversicherung resultiere in erster Linie daraus, dass die Zahlungen der ***BGmbH*** in Abzug gebracht worden seien.

Es werde daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben.

Das Bundesfinanzgericht hob mit Erkenntnis vom 30.5.2017, RV/7101292/2017, den angefochtenen Bescheid ersatzlos auf, weil es davon ausging, dass es ihm verwehrt sei, erstmals darüber abzusprechen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen hätten. Da mit dem angefochtenen Bescheid eine Haftungsinanspruchnahme ausschließlich für namentlich bekannte – aber nicht genannte – Arbeitnehmer erfolgt sei, wäre dem Verwaltungsgericht mangels Kenntnis der Abgabenschuldner eine meritorische Entscheidung verwehrt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof wurde zugelassen.

Aufgrund der am 05.07.2017 erhobenen Amtsrevision hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts mit Erkenntnis vom 12.06.2019 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit der Begründung auf, es stehe außer Streit, dass eine Haftungsinanspruchnahme „*ausschließlich für namentlich bekannte*“ Arbeitnehmer erfolgt sei. Dass für die mitbeteiligte Partei im Hinblick auf die pauschale Nachforderung nicht nachvollziehbar gewesen sei, welcher Haftungsbetrag auf die einzelnen namentlich bekannten Arbeitnehmer entfalle, sei auch nicht behauptet worden. Dem Bundesfinanzgericht sei somit eine meritorische Entscheidung offen gestanden.

Über Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes legte das Finanzamt auch jene Liste vor, aus der die im zweiten Abschnitt des GLPA-Berichtes angeführten Zahlungen an die Dienstnehmer der Bf ersichtlich sind.

Nach Einsichtnahme in die dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Verwaltungsakten gab die steuerliche Vertretung der Bf bekannt, den Antrag auf die bereits anberaumte mündliche Verhandlung vor dem Senat zurückzunehmen.

Der belangten Behörde wurde in der Folge bekanntgegeben, dass von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat Abstand genommen werde. Die belangte Behörde werde daher ersucht, bekannt zu geben, ob sie ein weiteres Vorbringen in der Verhandlung beabsichtigt habe und dies gegebenenfalls nunmehr schriftlich einzubringen.

In Beantwortung dieses Schreibens gab die belangte Behörde bekannt, kein weiteres Vorbringen erstatten zu wollen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Betreffend Zahlungen von der *BGmbH***, dem ***Verein1*** und dem ***Verein2***:**

Von der ***BGmbH*** wurde über Auftrag des ***Bf*** die gesamte Verrechnung der Belegärzte des ***Bf*** mit den Zusatzversicherungen bzw. mit den Privatpatienten des ***Bf*** durchgeführt. Die ***BGmbH*** kassierte die Honorare der Belegärzte und verwaltete diese treuhändig.

Ein Teil der Belegärzte überließ auf freiwilliger Basis einen gewissen Anteil an Privathonoraren bzw. an Klasse- oder Sondergebühren dem Pflegepersonal (OP-Personal) des ***Bf*** als Trinkgelder bzw. zur Förderung von deren Fortbildung. Zu diesem Zweck bestand ein Pool, der von der ***BGmbH*** verwaltet wurde und aus dem entsprechen der Vereinbarung mit dem Betriebsrat der Bf. an die Bediensteten der Bf Gelder ausbezahlt wurden. Die Auszahlungen an das OP-Personal erfolgten teils auch monatlich. Die Zahlungen in den Pool waren nicht verpflichtend. Auch bestand keine Regelung betreffend eine bestimmte Höhe der Zahlungen. Manche Ärzte leisteten auch gar keine Zahlungen oder wendeten dem OP-Gehilfen direkt einen Barbetrag zu.

Die Annahme dieser Zahlungen war nicht verboten, es bestand aber seitens des OP-Personals kein Rechtsanspruch auf diese Zahlungen.

Den in dieser Weise an die Angestellten des ***Bf*** ausbezahlten Geldern lagen daher weder Zahlungsverbindlichkeiten der ***BGmbH*** gegenüber dem ***Bf*** zugrunde, noch bestand eine Verpflichtung des ***Bf*** gegenüber seinen Bediensteten zur Zahlung dieser Gelder.

Auch die beiden genannten Vereine zahlten aufgrund von Vereinbarungen mit dem Betriebsrat des ***Bf*** an die Bediensteten des ***Bf***. Diese Zahlungen resultierten aus zum Teil vom ***Bf*** vermittelten Dienstleistungen (wie beispielsweise Sitzwachen), die über die im Rahmen des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Dienstleistungen hinausgingen. Darüber hinaus wurden auch weitere Mehrleistungen der Bediensteten der Bf. von den beiden Vereinen abgegolten.

Die sich dabei ergebenden Beträge wurden aufgrund des mit dem Betriebsrat des ***Bf*** vereinbarten Schlüssels an die Bediensteten des ***Bf*** zum Teil auch regelmäßig ausbezahlt.

Auch diesen Zahlungen lagen weder eine Verbindlichkeit der Vereine gegenüber dem ***Bf*** noch Verbindlichkeiten des ***Bf*** gegenüber seinen Bediensteten zugrunde.

1.2. Betreffend Zahlungen des *Bf*** an sogenannte Werkvertragsnehmer:**

Von der Bf wurden Zahlungen an Bedienstete für Botendienste, Küchenaushilfen, etc. sowie auch für sogenannte „Pooldienste“ und Überstunden von Krankenpflegepersonal geleistet.

Unter diesen von der Betriebsprüfung festgestellten Zahlungen in Höhe von insgesamt 381.081,36 Euro findet sich aber auch das an Herrn ***M*** ausbezahlte Honorar für Malerarbeiten in Höhe von 12.060 Euro. Herr ***M*** war im Jahr 2004 Kommanditist der ***KEG***, Firmenbuchnummer ***3***, und als Maler selbstständiger Unternehmer. Seine Leistungen erbrachte er daher nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses, weshalb das an ihn ausbezahlte Honorar aus der Bemessungsgrundlage für den Lohnsteuerabzug auszuscheiden ist.

Die sohin - nach Abzug der Bezüge der geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer in Höhe von 13.045,73 Euro und der Zahlungen für die Malerarbeiten in Höhe von 12.060,00 Euro - ermittelte Bemessungsgrundlage in Höhe von 355.975,63 Euro ist mit dem von der GPLA ermittelten durchschnittlichen Steuersatz von 25,9 % zu versteuern.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und die schriftlichen Ausführungen beider Parteien sowie durch

Anhörung beider Parteien in der im ersten Verfahrensgang antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung und folgender Beweiswürdigung:

Ad 1.1:

Es ist unbestritten, dass die Zahlungen im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zum ***Bf*** erfolgt sind.

Von der belangten Behörde wurde zwar ein Naheverhältnis der ***BGmbH*** sowie der beiden genannten Vereine zur Bf dargestellt, es konnte aber nicht festgestellt werden, dass die genannten Zahlungen aufgrund von Verbindlichkeiten gegenüber der Bf an deren Personal geleistet wurden. Ebenso wenig gibt es Anhaltspunkte dafür, dass die Bf ihrem Personal derartige Zahlungen geschuldet hätte und diese Zahlungen von den beiden Vereinen bzw. der ***BGmbH*** übernommen worden wären.

Ad 1.2.:

Die Bf bestreitet nicht, dass die im zweiten Abschnitt des BP-Berichtes festgestellten Zahlungen - mit Ausnahme der Honorare für die Malerarbeiten - an von ihr beschäftigte Dienstnehmer geleistet wurden.

Hinsichtlich der Malerarbeiten ist im Hinblick darauf, dass der Auftragnehmer sowohl als selbstständige Unternehmer in den Vorjahren aufgetreten ist, als auch als Kommanditist einer unter anderem auch für Malerarbeiten zuständigen KEG fungiert, davon auszugehen, dass hinsichtlich dieser Arbeiten tatsächlich von einem Werkvertrag auszugehen ist.

Bei dem von der GPLA ermittelten durchschnittlichen Steuersatz wurde sowohl berücksichtigt, dass es sich bei einem Teil der Arbeitnehmer um geringfügig Beschäftigte handelte, deren Bezüge aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden, als auch dass es sich unter anderem auch um ganzjährig beschäftigtes Pflegepersonal handelt, bei dem der zu ermittelnde Steuersatz wesentlich über dem Eingangssteuersatz liegt. Die Ermittlung des durchschnittlichen Steuersatzes erscheint daher durchaus zutreffend.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe):

3.1.1. Allgemein:

Gemäß [§ 82 erster Satz EStG 1988](#) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Der Arbeitnehmer ist gemäß [§ 83 Abs. 1 EStG 1988](#) beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

Gemäß [§ 86 Abs. 1 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung hat das Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 leg. cit.) die Einhaltung aller für die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie die für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages (§ 41 FLAG) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ([§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998](#)) maßgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu prüfen (Lohnsteuerprüfung). Gemeinsam mit der Lohnsteuerprüfung ist vom Finanzamt auch die Sozialversicherungsprüfung ([§ 41a ASVG](#)) und die Kommunalsteuerprüfung (§ 14 KommStG) durchzuführen. Der Prüfungsauftrag ist von jenem Finanzamt zu erteilen, das die Prüfung durchführen wird. Bei der Durchführung der Sozialversicherungsprüfung ist das Prüfungsorgan des Finanzamtes als Organ des sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträgers (§ 23 Abs. 1 und [§ 41a Abs. 2 ASVG](#)) tätig. Der Krankenversicherungsträger ist von der Prüfung sowie vom Inhalt des Prüfungsberichtes zu verständigen.

Ergibt sich bei einer Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung gemäß [§ 86 Abs. 2 EStG 1988](#) in der für das Streitjahr geltenden Fassung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, auf die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

3.1.2. Betreffend Zahlungen der *****BGmbH*****, dem *****Verein1***** und dem *****Verein2*****:

Gemäß [§ 25 Abs 1 lit a EStG 1988](#) zählen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Einkünfte müssen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Unter dieser Voraussetzung gehört auch ein Entgelt von dritter Seite, das auch ohne Wissen und Willen des Arbeitgebers vereinnahmt werden kann, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß [§ 78 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) idF. [BGBl. I Nr. 132/2002](#) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten.

Gemäß [§ 82 EStG 1988](#) haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des [§ 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988](#) vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Was die durch [§ 82 EStG 1988](#) normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 1 leg. cit. betrifft, so erstreckt sich diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden. Daran ändert nichts, wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. bspw. VwGH 28.05.1998, [96/15/0215](#)).

Die Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer wäre dann gegeben, wenn sich die Leistung des Dritten als "Verkürzung des Zahlungsverweges" darstellt oder wenn die Zahlung des Dritten etwa eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (vgl. VwGH 24.07.2007, [2007/14/0028](#); 28.05.1998, [96/15/0215](#); 29.04.2010, [2007/15/0293](#)).

Arbeitslohn von dritter Seite unterliegt somit nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern ist im Wege der Veranlagung zu erfassen (vgl. zu Trinkgeldern VwGH 07.12.1994, [91/13/0171](#)).

Die durch [§ 82 EStG 1988](#) normierte Haftung des Arbeitgebers im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs 1 leg cit erstreckt sich somit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht auf jene Lohnzahlungen, die nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers, sondern ohne eine solche Veranlassung von dritter Seite geleistet werden (vgl. bspw. VwGH 24.10.2012, [2008/13/0106](#)). Daran ändert es nichts, wenn der Dritte und der Arbeitgeber kapitalmäßig verflochten sind oder wenn der Arbeitgeber von den Zahlungen des Dritten Kenntnis erlangt und sie befürwortet (vgl. VwGH 28.5.1998, [96/15/2015](#); VwGH 24.7.2007, [2007/14/0028](#)). Die Leistung des Arbeitgebers kann aber dann gegeben sein, wenn sich die Leistung des Dritten als „Verkürzung des Zahlungsverweges“ darstellt, wenn also die Zahlung des Dritten eine Schuld des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer tilgt (vgl. VwGH 24.7.2007, [2007/14/0028](#), VwGH 28.5.1998, 96/15/2015).

Daher ist auf den Veranlassungszusammenhang einzelfallbezogen abzustellen.

Im Hinblick darauf, dass diese Zahlungen freiwillig geleistet wurden und ihnen weder eine Verbindlichkeit der genannten Organisationen gegenüber der Bf noch eine solche der Bf gegenüber ihren Arbeitnehmern zugrunde lag, war für diese nach der für den Streitzeitraum geltenden gesetzlichen Bestimmung des [§ 78 Abs. 1 EStG 1988](#) von der Bf keine Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

Auch wenn diese Zahlungen wirtschaftlich im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zu der Bf stehen, unterliegen sie nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern sind im Rahmen der Veranlagung der einzelnen Arbeitnehmer zu versteuern (vgl. auch BFG 17.07.2020, [RV/7102350/2012](#)).

3.1.3. Festgestellte Zahlungen der Bf, für die kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde:

Gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 EStG 1988](#)) die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte ([§ 81 EStG 1988](#)) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) auszahlt.

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.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) anhand zweier Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen ist. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. bspw. VwGH 21.11.2018, [Ra 2018/13/0045](#), mwN).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu zahlen (vgl. VwGH 28.5.2015, [2013/15/0162](#), mwN).

Beim Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um einen eigenständigen Begriff des Steuerrechts (vgl. VwGH 29.9.2010, [2008/13/0160](#), VwSlg. 8587/F). 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 (vgl. VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#); VwGH 19.08.2020, [Ra 2020/13/0052](#)).

Hinsichtlich der im zweiten Abschnitt des GPLA-Berichtes genannten Zahlungen wird von der Bf (mit Ausnahme jener Zahlungen für Malereiarbeiten) nicht bestritten, dass die Empfänger der

Zahlungen unter der Leitung der Bf tätig wurden, in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert und den Weisungen der Verantwortlichen der Bf zu folgen verpflichtet waren.

Insoweit ist es daher unstrittig, dass die an diese Bediensteten ausbezahlten Löhne dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen gewesen wären und die Bf die darauf entfallende Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen gehabt hätte.

Lediglich hinsichtlich der durchgeführten Malerarbeiten ist festzuhalten, dass diese an einen erfolgsabhängig entlohten Unternehmer geleistet wurden, der weder in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert noch dem geschäftlichen Willen der Bf unterworfen war. Die diesbezüglichen Leistungen wurden - wie bereits oben aufgezeigt - im Rahmen eines Werkvertrages und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht. Der Maler ***M*** erzielte daher im Rahmen seiner Tätigkeit für die Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus nichtselbstständiger Arbeit. Die an ihn bezahlten Entgelte sind daher aus der Bemessungsgrundlage für den Lohnsteuerabzug auszuscheiden.

Da eine genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge der von der GPLA festgestellten zusätzlich zum laufenden Bezug gezahlten Beträge entfallende Lohnsteuer im Hinblick auf die Vielzahl der Arbeitnehmer unter Berücksichtigung von deren persönlichen Verhältnissen einen unverhältnismäßigen Aufwand bedeuten würde, erscheint es im Sinne des § 86 Abs. 2 EStG 1988 sachgerecht, die Nachforderung an Lohnsteuer mit einem Pauschbetrag festzusetzen. Dieser war unter Anwendung des von der GPLA ermittelten durchschnittlichen Steuersatzes von 25,9 % auf die nach Abzug der Bezüge von geringfügig Beschäftigten sowie nach Ausscheiden des Werklohnes des Malerunternehmens ermittelte Bemessungsgrundlage der lohnsteuerpflichtigen Bezüge in Höhe von 355.975,63 Euro mit 92.197,69 Euro zu ermitteln. Die Bf ist daher zur Haftung für Lohnsteuer in Höhe von 92.197,69 Euro heranzuziehen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen des Lohnsteuerabzuges für Entgelte von dritter Seite sowie für Bezüge von Dienstnehmern und Werkvertragsnehmern im Sinne der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 17. Dezember 2020