

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterMag. R. in der Beschwerdesache \*\*\*11\*\*\*  
\*\*\*4\*\*\* GmbH als Rechtsnachfolgerin der \*\*\*1\*\*\*, \*\*\*12\*\*\*, \*\*\*13\*\*\*, über die  
Beschwerde vom 25. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 13. April 2018  
betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016, sowie Säumniszuschlag 2013 bis 2016  
Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.), die ein Krankenhaus betreibt, dem eine Schule  
für Gesundheits- und Krankenpflege angeschlossen ist, fand zu ABNr. \*\*\*10\*\*\* in den Jahren  
2017 und 2018 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für den Zeitraum 1.1.2013 bis  
31.12.2016 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und  
Abzugssteuer statt (gemäß § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 4 letzter  
Satz EStG 1988), bei der folgende Feststellung getroffen wurde, die Gegenstand des  
Beschwerdeverfahrens ist (die übrigen getroffenen Feststellungen sind zwischen den Parteien  
nicht strittig):

Pflichtpraktikanten mit Taschengeld

Es würden alle sozialversicherungsrechtlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.  
Im Rahmen von schulischen oder universitären Ausbildungen sei vorgesehen, dass Schüler und  
Studenten ihr theoretisches Wissen durch praktische Erfahrungen im Berufsleben ergänzen.  
Diese Praktika wären in den jeweiligen Ausbildungsvorschriften konkret definiert und  
gegenüber der Schule auch nachzuweisen. Anstelle einer Tätigkeit als Ferialarbeiter bzw.

Ferialangestellter werde allerdings vereinbart, dass der Praktikant im Betrieb lediglich Eindrücke sammeln kann und sich auf seine Initiative hin entsprechend den Ausbildungsvorschriften praktisch betätigen darf. Dabei werde er von den Verantwortlichen im Betrieb begleitet und entsprechend unterstützt. Ungeachtet dessen bestünde weder eine Anwesenheits- bzw. Arbeitsverpflichtung noch wäre er generell verpflichtet, Weisungen zu befolgen. Die Betätigung kommt demzufolge vorrangig dem Praktikanten zugute der Ausbildungszweck stünde im Vordergrund. Als Anerkennung für die vom Praktikanten im eigenen Interesse bewerkstelligten Arbeiten werde von der Bf. ein Taschengeld ausbezahlt. Obwohl kein klassisches Dienstverhältnis in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt vorliegen würde (keine Arbeitsverpflichtung, keine Weisungen etc.), wäre dennoch eine Anmeldung als Dienstnehmer vorzunehmen. Die Tätigkeit des Praktikanten/Schülers, für die er als Anerkennung ein Taschengeld bekommt, werde unter der Anleitung des Dienstgebers erbracht. Andernfalls wäre eine Ausbildung im Sinne des Lehrplanes gar nicht möglich. Letztendlich würden Unternehmen in der Praxis auch kaum zulassen, dass sich Praktikanten/Schüler völlig ohne Anleitung und Beaufsichtigung im Krankenhaus betätigen und die vorhandene Infrastruktur gänzlich frei nutzen. Durch das gewährte Taschengeld lägen lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit vor.

Ein Dienstverhältnis würde nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies wäre dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stünde oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet wäre.

Den Dienstgeberbeitrag hätten alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Dienstnehmer wären Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen.

Die Bezüge der Schüler/Praktikanten wären daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag aufzunehmen und die DB-Beiträge hierfür vorzuschreiben.

Aufgrund dieser dargestellten Feststellung (sowie den übrigen nicht strittigen Feststellungen) wurden am 13. April 2018 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2013 bis 2016 erlassen, wobei zur bisher gemeldeten Bemessungsgrundlage folgende Hinzurechnungen – aufgrund dieser Feststellung (für 2015 und 2016 wurde die Bemessungsgrundlage auch aufgrund anderer Feststellungen erhöht) – erfolgt sind:

| Jahr | Betrag       |
|------|--------------|
| 2013 | € 470.792,15 |
| 2014 | € 437.252,09 |
| 2015 | € 324.716,51 |
| 2016 | € 204.883,32 |

Ebenfalls am 13.4.2018 wurden Säumniszuschlagsbescheide für die Jahre 2013 bis 2016 basierend auf diesen Abgabefestsetzungsbescheiden erlassen.

Mit Fax vom 11.5.2018 ersuchte die steuerliche Vertretung der Bf. um Verlängerung der Frist für die Erhebung einer Beschwerde gegen die erlassenen Haftungsbescheide bis 29.6.2018, da es noch offene Fragen zu besprechen gäbe.

Diesem Ansuchen hat das Finanzamt mit Bescheid vom 16.5.2018 entsprochen.

Mit Fax vom 27.6.2018 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf. ein weiteres Ersuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31. Juli 2018 eingebracht, weil der steuerlichen Vertretung der Bf. zur Einbringung des Rechtsmittels weitere Informationen fehlen würden bzw. noch Unterlagen einzuholen wären.

Auch diesem Ersuchen wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 29.6.2018 entsprochen.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2018 wurde sodann gegen die angefochtenen Bescheide Beschwerde erhoben und beantragt die Bescheide zum Dienstgeberbeitrag sowie betreffend Säumniszuschläge vom 13.4.2018 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes ersatzlos aufzuheben.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 47 Abs. 2 EStG wäre Grundvoraussetzung für ein steuerliches Dienstverhältnis, dass eine Person deshalb für einen anderen tätig wird, weil sie ihm seine Arbeitskraft schuldet. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre nach der ständigen Rechtsprechung daher kennzeichnend, dass sich der Arbeitnehmer verpflichtet, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen, und dem die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (zB VwGH 28. Mai 2009, 2007/15/0163; 22. März 2010, 2009/15/0200; 29. Oktober 2010, 2007/15/0223; 28. Mai 2015, 2013/15/0162).

Aus der Umschreibung des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG würde sich weiters ergeben, dass sich die Arbeitsverpflichtung des Arbeitnehmers darin manifestiere, dass

er gegenüber dem Arbeitgeber weisungsgebunden und in dessen Unternehmensorganisation eingebunden sei. Diese Aspekte wären nach der ständigen Rechtsprechung aber nur insoweit relevant, als sie persönlicher Natur seien, sich also daraus ergeben, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle und dem Arbeitgeber damit das Recht zukomme, in seinem Interesse über den Einsatz des Arbeitnehmers zu verfügen. Nicht maßgeblich wären demnach sich aus anderen Gründen ergebende Bindungen, etwa bloße sachliche oder technische (rein auf den Arbeitserfolg bezogene) Weisungsbindungen oder das Vorliegen von bloßen Sachzwängen (zB VwGH 19. September 2007, 2007/13/0071; 28. Mai 2009, 2007/15/0163; 21. Dezember 2010, 2009/15/0001; 24. November 2016, 2013/13/0046). Wenn die Merkmale der persönlichen Weisungsbindung und der Eingliederung in die Betriebsorganisation des Arbeitgebers kein eindeutiges Bild ergeben würden, sei zu prüfen, welche Merkmale überwiegen würden. Dies habe die Rechtsprechung auch hinsichtlich der Abgrenzung zwischen (primär) den Interessen des Auszubildenden dienenden Praktikumsverhältnissen und (primär) den Interessen des aufnehmenden Unternehmens dienenden Dienstverhältnissen festgehalten (zB VwGH 31. März 1987, 86/14/0163).

Die rechtlichen Grundlagen für die Absolvierung der praktischen Ausbildung der Schülerinnen der Gesundheits- und Krankenpflege würden sich im Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG) und der/auf Basis der §§ 57 und 62 GuKG ergangenen Gesundheits- und Krankenpflege-Ausbildungsverordnung (GuK-AV) finden. Diese würden folgende Aspekte regeln:

Die Ausbildung in einem gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege findet an (einschlägigen) Schulen (Schulen für allgemeine Gesundheits- und Krankenpflege, für Kinder- und Jugendlichenpflege sowie psychiatrische Gesundheits- und Krankenpflege) statt, dauert drei Jahre und umfasst mindestens 4.600 Stunden in Theorie und Praxis.

Die praktische Ausbildung, die der Umsetzung der theoretischen Lehrinhalte in die berufliche Praxis dient, umfasst mindestens 2.480 Stunden und beinhaltet die in der Anlage 1 der GuK-AV angeführten Fachbereiche im festgelegten Ausmaß. Sie ist an den ebenfalls durch Anlage 1 der GuK-AV vorgegebenen Ausbildungseinrichtungen in Form von Praktika durchzuführen, wobei die organisatorische und zeitliche Einteilung der Praktika vom Direktor der Krankenpflegeschule festzulegen sind.

Da im Rahmen der praktischen Ausbildung eine umfassende Anleitung, Unterstützung und Kontrolle der Schülerinnen gewährleistet sein muss, ist sie unter Anleitung und Aufsicht von definierten Lehr- oder Fachkräften durchzuführen, wobei diese höchstens vier Schülerinnen gleichzeitig anleiten dürfen. Im Hinblick auf die für die Ausbildung von Krankenpflegeschülerinnen wesensimmanente Verschränkung zwischen Theorie und Praxis müssen 2 % des Stundenumfanges der praktischen Ausbildung von einem Lehrer für Gesundheits- und Krankenpflege angeleitet und vermittelt werden.

Im Rahmen der praktischen Ausbildung dürfen die Schülerinnen nur zu Tätigkeiten herangezogen werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausbildung in der Gesundheits- und Krankenpflege stehen und zur Erreichung der Ausbildungsziele erforderlich sind. Die Schülerinnen haben im Rahmen der praktischen Ausbildung Aufzeichnungen über die durchgeführten Tätigkeiten zu führen, die von der betreffenden Lehr- oder Fachkraft schriftlich zu bestätigen sind.

Die Lehr- und Fachkräfte des betreffenden Praktikums müssen die Leistungen der Schülerinnen in den durch den Ausbildungsplan vorgegebenen Fachbereichen auf Grundlage laufender Aufzeichnungen über die Kenntnisse und Fertigkeiten der Schülerinnen beurteilen. Für die Beurteilung der Leistungen der Schülerinnen in den Praktika der Fachbereiche ist eine Beurteilungsskala von „ausgezeichnet bestanden“, „gut bestanden“, „bestanden“ oder „nicht bestanden“ vorgegeben. Diese Leistungsbeurteilung fließt in das am Ende jedes Ausbildungsjahres von der Schule auszustellende Zeugnis ein.

Werden im Rahmen eines Ausbildungsjahres die Leistungen einer Schülerin in einem Praktikum mit „nicht bestanden“ beurteilt, ist das betreffende Praktikum zum ehestmöglichen Termin zu wiederholen. Das zu wiederholende Praktikum ist nach Möglichkeit in einer anderen Organisationseinheit durchzuführen und darf nicht durch dieselbe Lehr- oder Fachkraft beurteilt werden. Unter bestimmten Voraussetzungen ist ein Wiederholen eines Ausbildungsjahres bzw. ein Ausscheiden aus der Ausbildung vorgesehen.

Die Krankenpflegeschülerinnen haben im Rahmen ihrer Ausbildung einen Anspruch auf ein monatliches Taschengeld, dessen Höhe vom Rechtsträger der Schule festzusetzen und zu leisten ist.

Dieses Taschengeld, das regelmäßig nach Ausbildungsjahren gestaffelt und teilweise unter der ASVG-Geringfügigkeitsgrenze liegt, wird nicht nur im Rahmen der praktischen Ausbildung, sondern auch während der theoretischen Ausbildung gezahlt.

Im konkreten Fall würde es schon - wie die Behörde selbst im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung mehrfach festhält - an der Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses fehlen, nämlich daran, dass die Krankenpflegeschülerinnen der Bf. ihre Arbeitskraft schulden.

Die Praktika in den Ausbildungseinrichtungen würden durch den Direktor der Krankenpflegeschule organisiert und eingeteilt. Die Schülerinnen würden von der Schule aus nach Maßgabe der Ausbildungsnotwendigkeiten unterschiedlichen Ausbildungseinrichtungen zugewiesen.

Alle Aufzeichnungen, Berichte und Beurteilungen, die von den Krankenpflegeschülerinnen selbst und von den die Betreuung dieser Schülerinnen wahrnehmenden Fachkräften zu

erstellen sind, wären gegenüber der Krankenpflegeschule bzw. der dort angesiedelten Praktikumsstelle zu erstatten.

Die Bf. würde den Krankenpflegeschülerinnen für ihr Praktikum - entgegen den Ausführungen der Behörde im Bericht über die Außenprüfung - kein Entgelt gewähren. Die Schülerinnen hätten lediglich einen Taschengeldanspruch gegenüber dem Träger der Krankenpflegeschule. Da dieses Taschengeld auch während der theoretischen Ausbildung ausgezahlt werde, könne es aber nicht als Gegenleistung für eine im Rahmen der Praktika erbrachte Arbeitsleistung angesehen werden.

Darüber hinaus sei zu beachten, dass die Krankenpflegeschülerinnen im Rahmen ihrer praktischen Ausbildung Praktika an unterschiedlichen Ausbildungseinrichtungen durchführen müssen, sodass sich der Schulträger zumindest teilweise vom Träger der Ausbildungseinrichtung unterscheiden müsse (dies wird im Übrigen in der Entscheidung des UFS vom 18. Juli 2003, RV/4100-W/2002, die darüber hinaus auch fundamentale Grundsätze des steuerlichen Dienstverhältnisses ignoriert, übersehen).

Im Unterschied zu den Lehrlingen iSd BAG würden die Krankenpflegeschülerinnen der Ausbildungseinrichtung im Rahmen ihrer praktischen Ausbildung daher nicht ihre Arbeitskraft schulden. Sie wären auch faktisch nicht im betrieblichen Interesse der Ausbildungseinrichtung, sondern im eigenen Ausbildungsinteresse tätig und würden weder von der Ausbildungseinrichtung noch von der Schule ein Entgelt für eine Arbeitsleistung erhalten.

Die Bf. (bzw. die jeweilige Ausbildungseinrichtung) würde lediglich diese Ausbildung unterstützen, in dem sie die Nutzung der eigenen Ressourcen erlauben bzw. dulden würde.

Unstrittig sei wohl, dass auch der Krankenpflegeschule nicht die Eigenschaft eines Arbeitgebers im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG zukommen könne, weil sich die Krankenpflegeschülerinnen zur Schule in einem reinen Ausbildungsverhältnis befänden und ihr gegenüber keine Arbeitsleistung schulden würden.

Die Krankenpflegeschülerinnen die bei der Bf. ihre Praktika absolvieren, würden keinen persönlichen Weisungen unterliegen. Dies würde auch von der Behörde im Bericht zur Außenprüfung zugestanden werden und würde sich schon zwangsläufig daraus ergeben, dass - wie oben ausgeführt - eine solche Weisungsbindung nach der ständigen Rechtsprechung einen Ausfluss der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft darstellt und eine solche Arbeitsverpflichtung hier nicht übernommen werde.

Soweit die Schülerinnen im Rahmen der Praktika von den Fachkräften angeleitet, kontrolliert und beurteilt würden, diene dies nicht den Interessen der Bf., sondern ausschließlich der gegenüber der Schule nachzuweisenden Ausbildung. Dies würde sich auch darin manifestieren, dass die Schülerinnen ausschließlich Tätigkeiten erbringen dürfen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausbildung stünden und den Ausbildungszielen dienten. Die

Tätigkeiten der Schülerinnen würden sich daher ausschließlich nach dem von der Schule vorgegebenen Ausbildungskatalog richten; sie würden daher nach dessen Maßgabe - und nicht nach Maßgabe der am jeweiligen Arbeitsanfall orientierten Betriebserfordernisse - durchgeführt, ihrer Art nach wechseln und sich auf mehrere Betriebsbereiche erstrecken. Insoweit würde sich für die Schülerinnen natürlich auch die Möglichkeit ergeben, Arbeiten abzuweisen ohne vertragsbrüchig zu werden.

Die Krankenpflegeschülerinnen, die bei der Bf. ihre Praktika absolvieren, wären nicht in deren Betriebsorganisation eingegliedert. Sie wären weder in die Ablauforganisation noch in die Aufbauorganisation der Bf. eingebunden.

Die Schülerinnen würden nicht in den Dienst- bzw. Tätigkeitsplänen der Bf. berücksichtigt, nicht dem jeweiligen Stationsteam zugeordnet und auch nicht im Rahmen der Personalschlüssel berücksichtigt. Sie würden als zusätzliche Personen geführt werden, die im eigenen Ausbildungsinteresse und nicht im Interesse der Beschwerdeführerin (faktisch wohl oft auch zu deren Lasten) agieren würden. Dementsprechend würden auch klassische Eingliederungsmerkmale wie Türschild Telefonnummer und Ähnliches fehlen.

Arbeitszeit, Ort und Dauer des Praktikums würden von der Schule festgelegt werden, im Praktikum würde keinerlei Anwesenheitspflicht bestehen, keine dauernde Erreichbarkeit und kein Bereitschaftsdienst der Schülerinnen.

Die Schülerinnen wären auch nicht in das Zeiterfassungssystem der Bf. eingebunden. Die Zeiterfassung würde nicht wie bei den Dienstnehmern der Bf. durch Stempelung erfolgen, vielmehr werde ein eigenes Protokoll der Schule geführt.

Die Schülerinnen wären nicht in die Betriebshierarchie der Bf. eingebunden und keine Teammitglieder im Rahmen der Dienstpläne der Bf. Die Fachkräfte der Bf., die die Praktikantinnen im Rahmen ihrer Praktika anleiten, wären keine Vorgesetzten, vielmehr würde die Schulleitung als „Vorgesetzter“ fungieren. Sämtliche Aufzeichnungs- und Berichtspflichten wären auf das Ausbildungsverhältnis bezogen und daher gegenüber der Schule und nicht gegenüber der Bf. wahrzunehmen.

Nach § 4 Abs. 1 Z 5 ASVG wären Schülerinnen/Schüler an Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung pflichtversichert. Diese Regelung würde bewirken, dass Krankenpflegeschülerinnen sowohl hinsichtlich des theoretischen als auch des praktischen Teils ihrer Ausbildung der Vollversicherung unterliegen würden (vgl zB Mosler in SV-Komm, § 4 Rz 29).

§ 4 Abs. 2 ASVG würde den sozialversicherungsrechtlichen „echten“ Dienstnehmer regeln und würde im letzten Satz bestimmen, dass als solcher „jedenfalls auch“ gelte, „wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG lohnsteuerpflichtig ist“. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH würde diese Regelung dazu führen, dass jedenfalls im Falle einer bescheidmäßig

festgestellten Lohnsteuerpflicht die Sozialversicherungspflicht nach § 4 Abs. 2 ASVG - ohne zusätzliche Prüfung durch den Versicherungsträger - bindend feststehen würde (zB VwGH 26. April 2006, 2003/08/0264; 20. September 2006, 2004/08/0087; 24. November 2010, 2007/08/0333, 19. Dezember 2012, 2010/08/0240).

Wenn die Behörde daher im vorliegenden Fall der Bf. aufgrund der Unterstellung, dass die Krankenpflegeschülerinnen als lohnsteuerliche Dienstnehmer anzusehen seien, Beiträge zum Familienlastenausgleichsfonds nachverrechne, dann müsse die Gebietskrankenkasse die bei der Bf. durchgeführten Praktika als „echte“ Dienstverhältnisse iSd § 4 Abs. 2 (letzter Satz) ASVG ansehen. Dies hätte zwangsläufig zur Folge, dass für jene Schülerinnen, die ein (gem. § 49 Abs. 5 GuKG vom Rechtsträger der Schule festzulegendes) Taschengeld erhalten, das die Geringfügigkeitsgrenze nicht übersteigt (dies wird jedenfalls für das erste Ausbildungsjahr zutreffen), die in § 5 Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 2 ASVG festgelegte Ausnahme von der Vollversicherung für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse zum Tragen kommen würde.

Die (unterstellte) Lohnsteuerpflicht dieser Schülerinnen würde daher einerseits bedeuten, dass die Bf. ungebührlich ASVG-Beiträge zur Kranken- und Pensionsversicherung geleistet habe und berechtigt wäre, sich diese Beiträge gemäß § 69 ASVG rückerstatten zu lassen. Andererseits würde das aber zwangsläufig auch bedeuten, dass diese Schülerinnen nicht mehr der Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung unterliegen würden. Zur Erlangung eines diesbezüglichen Versicherungsschutzes müssten sie sich daher freiwillig versichern.

Als Arbeitslohn iSd Regelungen des § 5 KommStG bzw § 41 FLAG könnten nur solche Zuwendungen angesehen werden, die das Arbeitgeberunternehmen selbst veranlasse und leiste, nicht aber solche, die von dritter Seite gewährt werden (vgl zB Taucher, Kommunalsteuer-Kommentar, § 5, Rz 46; Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke [Hrsg]: FLAG-Kommentar, §§ 41 ff, Rz 48). Daran würden auch die Regelungen des § 43 FLAG nichts ändern, weil sich diese nur auf das Verfahren über die Abfuhr der vom Arbeitnehmer zu tragenden Lohnsteuer, nicht aber auf die materiell-rechtliche Verpflichtung zur Tragung des DB durch den Arbeitgeber beziehen würden. Die Verpflichtung, hinsichtlich der allein vom Arbeitgeber zu tragenden Lohnnebenkosten auch solche Zuwendungen zu berücksichtigen, die nicht von ihm veranlasst wurden, wäre auch aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst problematisch.

Dass sich die Rechtslage zur Frage der Einbeziehung eines von dritter Seite gewährten Entgelts hinsichtlich der Lohnnebenkosten durch die Ergänzung des - ausschließlich auf die Lohnsteuerhaftung bezogenen - § 78 Abs 1 EStG im Zuge des 2. AbgÄG 2014 nicht geändert habe, werde mittlerweile auch durch die jüngst diesbezüglich adaptierte Information des BMF zum KommStG 1993 vom 29. Jänner 2018, BMF-010222/0114-IV/7/2017, klargestellt: Nach Rz 58 bestünde „bei Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (somit nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers) ... unabhängig von einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung gemäß § 78 EStG keine Kommunalsteuerpflicht“.

Selbst wenn man unterstelle, dass die Krankenpflegeschülerinnen im Rahmen ihres Praktikums in einem steuerlichen Dienstverhältnis Bf. stünden, könne das während der praktischen Ausbildung von der Krankenpflegeschule gewährte Taschengeld, auf dessen Gewährung die Bf. keinen Einfluss habe, keinen Arbeitslohn iSd §41 Abs 3 FLAG darstellen. Die Bf. könne diesbezüglich daher selbst dann, wenn man die Tätigkeit der Schülerinnen im Rahmen der Praktika als steuerliches Dienstverhältnis ansehen würde, keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrags zum Familienlastenausgleichsfonds treffen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die im Rahmen der angefochtenen Bescheide erfolgte Nachverrechnung des Dienstgeberbeitrages zum Familienlastenausgleichsfonds hinsichtlich des an die bei der Bf. im Rahmen ihrer praktischen Ausbildung eingesetzten Krankenpflegeschülerinnen gewährten Taschengeldes unrechtmäßig sei, weil die Verpflichtung zur Arbeitsleistung gegenüber der Bf. als Grundvoraussetzung für ein steuerliches Dienstverhältnis fehlen würde, weil die Schülerinnen ausschließlich Bindungen gegenüber der Schule im Interesse ihrer Ausbildung zur Erlangung ihrer Berufsbefugnis unterliegen würden, die Schülerinnen keinen persönlichen Weisungen und Kontrollen unterliegen würden und nicht in die Betriebsorganisation der Bf. eingegliedert wären, sondern ausschließlich sachliche, zur Erreichung des Ausbildungsziels notwendige Bindungen bestehen würden, ein steuerliches Dienstverhältnisses zwangsläufig dazu führen würde, dass Schülerinnen, die nur ein geringfügiges Taschengeld erhalten, nicht mehr kranken- und pensionsversichert wären und selbst bei Unterstellung eines steuerlichen Dienstverhältnisses sich keine DB-Pflicht ergeben könne, weil das von der Schule (im Übrigen auch während der theoretischen Ausbildung gewährte) Taschengeld kein Arbeitsentgelt iSd § 41 Abs 3 FLAG, sondern eine von dritter Seite gewährte Zuwendung darstellen würde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.3.2020 wurden die Beschwerden betreffend Dienstgeberbeitrag und gegen die Säumniszuschlagsbescheide jeweils für die Jahre 2013 bis 2016 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 49 Abs. 5 GuKG Schülerinnen einer Schule für Gesundheits- und Krankenpflege gegenüber deren Rechtsträger Anspruch auf ein monatliches Taschengeld hätten. Den §§ 41 ff GuKG wäre unter anderem zu entnehmen, dass Krankenpflegeschülerinnen ihre volle Arbeitskraft den ihnen übertragenen praktischen Arbeiten in der Krankenanstalt zu widmen haben. Sie hätten den Weisungen der sie ausbildenden Folge zu leisten, wobei der Umstand, dass ihre Tätigkeit ihrer Ausbildung zu dienen hat, nichts daran ändern würde, dass sie i.S. des § 47 Abs. 2 EStG in den geschäftlichen Organismus der sie ausbildenden Krankenanstalt eingebunden wären und sie ihre Arbeitskraft dieser Krankenanstalt zu widmen hätten.

Obwohl Krankenpflegeschülerinnen während ihrer Ausbildung nach dem GuKG nicht in einem Dienstverhältnis zu der sie ausbildenden Institution stünden, wäre aus den Bestimmungen dieses Gesetzes durchaus abzuleiten, dass sie auf Grund der Weisungsgebundenheit und der

Eingliederung in die die Schulen beherbergenden Krankenanstalten steuerlich in einem Dienstverhältnis stehen würden. Das an Krankenpflegeschülerinnen geleistete Taschengeld wäre daher unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG zu subsumieren und in weiterer Folge auch im Rahmen des § 41 FLAG dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsgesetz zu unterziehen.

Diese Rechtsansicht wäre auch in der Berufungsentscheidung des UFS (GZ. RV/4100-W/2002) vertreten worden. In der Folge wird diese Entscheidung auszugsweise wiedergegeben.

Die Beurteilung, ob ein DB-pflichtiges (bzw. steuerrechtliches) Dienstverhältnis vorliege, sei nicht von möglichen sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen abhängig. Vgl. hierzu auch etwa die vorhin zitierte Entscheidung des UFS: „Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbstständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden muss.“

Zur Frage, ob Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter vorliege, wie dies die Bf. vermeine, werde seitens des Finanzamtes entgegengehalten, dass Leistungen Dritter jedoch dann als geldwerte Vorteile anzusehen sind, wenn sie „ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben oder zumindest mit dem Dienstverhältnis in einem engen räumlichen, zeitlichen und arbeitsspezifischen Zusammenhang stehen“ (vgl. Prinz, Personalverrechnung in der Praxis 2019, 394f).

Im vorliegenden Fall würden die Krankenpflegeschülerinnen ihr Taschengeld zwar von der Krankenpflegeschule erhalten, diese ist allerdings eine Organisationseinheit der Krankenanstalt, in welcher ua. auch die praktische Tätigkeit erfolgt. Es sei daher nicht von der Hand zu weisen, dass ein enger räumlicher, zeitlicher und arbeitsspezifischer Zusammenhang gegeben ist. Sofern das „Taschengeld“ überhaupt als Entgelt von dritter Seite angesehen werden könne, würde es sich somit um solches mit Arbeitslohncharakter handeln, welches daher der KommSt und dem DB unterliegen würde.

Mit Schreiben vom 19. März 2020, beim Finanzamt eingelangt am 23.3.2020, wurde von der Bf. fristgerecht ein Vorlageantrag betreffend die im Spruch des Erkenntnisses angeführten Bescheide erhoben und folgendes ausgeführt:

Der Beschwerdevorentscheidung würde offensichtlich eine unrichtige Auslegung hinsichtlich der Einbeziehung eines Entgelts von dritter Seite in die Lohnnebenkostenpflicht zugrunde liegen. Demnach würden alle Leistungen, die „ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben oder zumindest mit dem Dienstverhältnis in einem engen räumlichen, zeitlichen und arbeitsspezifischen Zusammenhang stehen“, den Lohnnebenkosten unterliegen.

Die vom Finanzamt angeführte Formulierung könne lediglich für die Frage des Vorliegens von Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, nicht aber für die Auslegung des Begriffs des Arbeitslohns iSd § 41 FLAG herangezogen werden. Mit anderen Worten: Nicht alles, was aus Arbeitnehmersicht aufgrund der Wurzel im Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellt, unterliege auch zwangsläufig den Lohnnebenkosten. Die Lohnnebenkostenpflicht würde sich nämlich auf Zuwendungen beschränken, denen auch aus arbeitsrechtlicher Sicht Entgeltcharakter zukomme. Dementsprechend bestünde nach Rz 58 der KommStRL „bei Entgelt von dritter Seite ohne Arbeitslohncharakter (somit nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers) ... keine Kommunalsteuerpflicht“, auch wenn dieses Entgelt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellt und (aufgrund des Wissens des Arbeitgebers) einer Lohnsteuerabzugsverpflichtung gemäß § 78 EStG unterliegt.

Leistungen Dritter könnten nur dann arbeitsrechtliches Entgelt darstellen, wenn sie dem Dienstgeber bzw. dem Rechtsverhältnis und insoweit der Entgeltvereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer zurechenbar wären. Die Entgeltvereinbarung müsse daher zwischen den Arbeitsvertragsparteien getroffen worden sein oder sich aus „sonstigen Umständen“ ergeben (RIS-RS 0028600).

Zuwendungen Dritter, die der Arbeitgeber weder (mit-)veranlasst, noch beeinflussen kann, würde kein Entgeltcharakter im arbeitsrechtlichen Sinne zukommen, sodass sie auch nicht mit Lohnnebenkosten belastet werden können.

Dementsprechend würde zB ein Trinkgeld, das Arbeitnehmer im Gastgewerbe - außerhalb der Entgeltabrede mit dem Arbeitgeber und ohne dessen Einflussnahme - direkt von den Gästen erhalten, zwar unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, weil die Wurzel für diese Zuwendungen im Dienstverhältnis mit dem Gastgewerbeunternehmen liegt. Eine diesbezügliche Belastung des Gastgewerbeunternehmens als Arbeitgeber mit Lohnnebenkosten würde sich im Hinblick auf den fehlenden arbeitsrechtlichen Entgeltcharakter aber nicht ergeben; eine solche wäre auch verfassungsrechtlich höchst problematisch.

Im konkreten Fall könne sich daher für die Bf. hinsichtlich der allein von einem Dritten (der Krankenpflegeschule) festgelegten und gewährten Taschengelds selbst dann, wenn man unterstellt, dass die Krankenpflegeschüler in einem Dienstverhältnis zur Bf. stehen, keine Lohnnebenkostenpflicht ergeben. Dass diese Zuwendungen ihre Wurzel im - vom Finanzamt unterstellten - Dienstverhältnis zwischen den Krankenpflegeschülerinnen mit der Bf. hätten bzw. damit im Zusammenhang stünden, wäre für den Aspekt der Lohnnebenkostenpflicht nicht relevant.

Mit undatiertem Vorlagebericht, der beim Bundesfinanzgericht am 10. April 2020 eingelangt ist, legte das Finanzamt die Beschwerde vom 25.7.2018 betreffend Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 sowie Säumniszuschläge 2013 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung

vor. In der Stellungnahme zur Beschwerde wird auf die Ausführungen in der Niederschrift bzw. der ergangenen Beschwerdeentscheidung verwiesen und beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die \*\*\*1\*\*\* hat im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und auch schon lange vorher eine Krankenanstalt betrieben. Dieser Krankenanstalt ist eine Schule für Gesundheits- und Krankenpflege angeschlossen. Die Bewilligung für den Betrieb dieser Schule (vor Inkrafttreten des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl I Nr. 108/1997, mit 1.9.1997; vgl. § 117 Abs. 1 dieses Gesetzes „Kinder – Krankenpflegeschule“) wurde dem Rechtsträger dieser Schule erteilt und handelt es sich dabei um die \*\*\*1\*\*\* Mit Verschmelzungsvertrag vom 12.6.2017 wurde die \*\*\*1\*\*\* auf die \*\*\*2\*\*\*, der Bf., verschmolzen. Diese Verschmelzung wurde im Firmenbuch zu FN \*\*\*3\*\*\* des LG \*\*\*4\*\*\* am 1.7.2017 eingetragen und sodann die \*\*\*7\*\*\* gelöscht (FN \*\*\*5\*\*\* des LG \*\*\*4\*\*\*).

In der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege sind auch in den Jahren 2013 bis 2016 zahlreiche weibliche Personen in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege ausgebildet worden.

Die gesetzlich vorgesehene praktische Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege dieser Krankenpflegeschülerinnen wurde auch in der Krankenanstalt (Krankenhaus) der Bf. durchgeführt.

Während der Ausbildung haben die Krankenpflegeschülerinnen ein im Gesundheits- und Krankenpflegegesetz vorgesehenes monatliches Taschengeld erhalten, das auch während der Zeit der jeweiligen Praktika, die die Krankenpflegeschülerinnen im Krankenhaus der Bf. (dem Krankenhaus \*\*\*6\*\*\*) absolviert haben, ausbezahlt wurde. Die Festsetzung der Höhe und die tatsächliche Leistung dieses Taschengeldes ist durch die Bf., die Rechtsträgerin sowohl des Krankenhauses als auch der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege ist, erfolgt.

Die Krankenpflegeschülerinnen sind in den betrieblichen Organismus der Bf. (den Krankenhausbetrieb) während der Absolvierung des Praktikums eingegliedert und auch den persönlichen Weisungen ihrer jeweiligen Vorgesetzten unterworfen.

Gegenstand der angefochtenen Bescheide Dienstgeberbeitrag 2013 bis 2016 sind nur die Taschengelder, die den Krankenpflegefachschülerinnen während der Praktika im Krankenhaus der Bf. erhalten haben. Nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag wurden hingegen die während der Schulzeit erhaltenen Taschengelder sowie jene für Praktika in anderen Krankenhäusern einbezogen. Dies ergibt sich aus der Aufstellung vom 1.1.2018

betreffend die Bemessungsgrundlage Taschengeld, in der jeweils unterschiedliche Beträge für die einzelnen Krankenpflegeschülerinnen angeführt sind und wurde dies vom Prüforan der zu ABNr. \*\*\*10\*\*\* durchgeführten Außenprüfung in einem Telefonat am 29.3.2021 bestätigt.

## 2. Beweiswürdigung

Die Rechtsnachfolge der Bf. hinsichtlich der \*\*\*1\*\*\* ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist auch nicht strittig. Die Rechtsträgerschaft der Bf. (bzw. vor der Verschmelzung der Krankenhaus der \*\*\*7\*\*\*) auch betreffend die Schule für Gesundheits- und Krankenpflege am Krankenhaus \*\*\*6\*\*\* ergibt sich aus dem über Aufforderung des Bundesfinanzgerichts vom 4.3.2021 vorgelegten Unterlagen mit Schreiben vom 22.3.2021 (Bewilligungsbescheid des Bundesministeriums für soziale Verwaltung vom \*\*\*8\*\*\*, \*\*\*9\*\*\*).

Die Feststellung, dass während der Ausbildung die Krankenpflegeschülerinnen ein im Gesundheits- und Krankenpflegegesetz vorgesehenes monatliches Taschengeld erhalten haben, das auch während der Zeit der jeweiligen Praktika, die die Krankenpflegeschülerinnen im Krankenhaus der Bf. (dem Krankenhaus \*\*\*6\*\*\*) absolviert haben, ausbezahlt wurde, ist genau wie der Umstand, dass die Festsetzung der Höhe und die tatsächliche Leistung dieses Taschengeldes ist durch die Bf., die Rechtsträgerin sowohl des Krankenhauses als auch der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege ist, erfolgt, zwischen den Parteien nicht strittig und ergibt sich zudem aus dem Gesetz (§ 49 Abs. 5 Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes).

Die Feststellung, dass die Krankenpflegeschülerinnen in den betrieblichen Organismus der Bf. (den Krankenhausbetrieb) während der Absolvierung des Praktikums eingegliedert und auch den persönlichen Weisungen ihrer jeweiligen Vorgesetzten unterworfen sind, folgt aus der rechtlichen Beurteilung der einschlägigen Normen, die das Praktikum der Krankenpflegeschülerinnen regeln.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach [§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#) von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuerunterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua. Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988](#).

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

§ 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 bestimmt, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, 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.

[§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) legt daher für den Bereich des Steuerrechts die Voraussetzungen des Dienstverhältnisses autonom fest. Der Begriff des Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn ist daher weder mit jenem des Arbeitsrechts noch mit jenen des Sozialversicherungsrechts deckungsgleich (vgl. VwGH 29.9.2010, [2008/13/0160](#)).

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 ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos oder Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. zB VwGH 24.11.2011, [2008/15/0180](#)).

Es ist daher anhand dieser dargestellten Kriterien zu untersuchen ob sich aus den rechtlichen Regelungen für die Praktikumsstätigkeit der Krankenpflegeschülerinnen ergibt, dass diese zur Bf. in einem steuerrechtlichen Dienstverhältnis im Sinn des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen oder nicht:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz](#) (im Folgenden abgekürzt mit GuKG) dauert die Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege drei Jahre und dient der Vermittlung der zur Ausübung des Berufes erforderlichen theoretischen und praktischen Kenntnisse und Fertigkeiten.

Abs. 2 leg.cit. normiert, dass die Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege mindestens 4 600 Stunden in Theorie und Praxis zu enthalten hat, wobei mindestens die Hälfte auf die praktische Ausbildung und mindestens ein Drittel auf die theoretische Ausbildung zu entfallen hat.

[§ 41 Abs. 3 GuKG](#) bestimmt, dass die Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege an Schulen für allgemeine Gesundheits- und Krankenpflege erfolgt.

Zur praktischen Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege werden in [§ 43 GuKG](#) folgende Regelungen getroffen:

- (1) Die praktische Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege ist an
1. einschlägigen Fachabteilungen oder sonstigen Organisationseinheiten einer Krankenanstalt,
  2. Einrichtungen, die der stationären Betreuung pflegebedürftiger Menschen dienen, und
  3. Einrichtungen, die Hauskrankenpflege, andere Gesundheitsdienste oder soziale Dienste anbieten,
- durchzuführen, welche die zur praktischen Unterweisung notwendigen Voraussetzungen erfüllen, mit den für die Erreichung des Ausbildungszieles erforderlichen Lehr- und Fachkräften sowie Lehrmitteln ausgestattet sind und entsprechende Räumlichkeiten für die auszubildenden Personen aufweisen.
- (2) Im Rahmen der praktischen Ausbildung sind Schüler berechtigt,
1. Tätigkeiten des eigenverantwortlichen und interdisziplinären Tätigkeitsbereiches unter Anleitung und Aufsicht der Lehr- und Fachkräfte sowie
  2. Tätigkeiten des mitverantwortlichen Tätigkeitsbereiches nach Anordnung und unter Anleitung und Aufsicht eines Arztes oder nach Maßgabe des § 15 Abs. 6 Z 2 eines Angehörigen des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege durchzuführen.
- (3) Die praktische Unterweisung der Schüler am Krankenbett und im Operationssaal darf erst nach Vollendung des 17. Lebensjahres erfolgen.
- (4) Schüler dürfen zu Tätigkeiten in Strahlenbereichen erst nach Vollendung des 18. Lebensjahres herangezogen werden.
- (5) Die Ausbildungszeit darf die jeweils gültige gesetzliche Arbeitszeit (Tages- und Wochenarbeitszeit) nicht überschreiten.

Im beschwerdegegenständlichen Fall geht es um Praktika im Sinne des § 43 Abs. 1 Z 1 GuKG.

[§ 49 GuKG](#) regelt die Voraussetzungen für Schulen, deren Gegenstand die Ausbildung für den gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege ist, wie folgt:

- (1) Die Ausbildung im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege hat an Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege zu erfolgen.
- (2) Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege dürfen nur an oder in Verbindung mit Krankenanstalten errichtet werden, welche
1. die zur praktischen Unterweisung notwendigen Fachabteilungen oder sonstigen Organisationseinheiten besitzen,
  2. mit den für die Erreichung des Ausbildungszweckes erforderlichen Lehr- und Fachkräften sowie Lehrmitteln ausgestattet sind und
  3. entsprechende Räumlichkeiten für die auszubildenden Personen aufweisen.
- (3) Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege sind so zu führen, dass die Erreichung des Ausbildungszieles gewährleistet ist.
- (4) Der Rechtsträger der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege hat den Schülern Dienstkleidung zur Verfügung zu stellen.
- (5) Die Schüler haben Anspruch auf ein monatliches Taschengeld, dessen Höhe nach Anhören der gesetzlichen Vertretung der Dienstnehmer vom Rechtsträger der Schule festzusetzen und

zu leisten ist. Das Taschengeld ist im Krankheitsfalle für die Dauer von drei Monaten, längstens jedoch bis zum Ausscheiden aus der Schule weiterzuzahlen. Dieser Anspruch besteht nicht bei Absolvierung einer verkürzten Ausbildung gemäß §§ 44 bis 48.

Wie bereits im Sachverhalt festgestellt wurde, ist die Bf. die Rechtsträgerin der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege am Krankenhaus \*\*\*\*6\*\*\*.

[§ 52 GuKG](#) enthält grundsätzliche Regelungen über die Schulordnung der Schulen für Gesundheits- und Krankenpflege:

- (1) Der Direktor hat den im Rahmen der Ausbildung durchzuführenden Dienst- und Unterrichtsbetrieb durch eine Schulordnung festzulegen und für deren Einhaltung zu sorgen.
- (2) Die Schulordnung hat insbesondere
  1. die Rechte und Pflichten der Schulleitung und der Lehr- und Fachkräfte,
  2. das Verhalten sowie die Rechte und Pflichten der Schüler im internen Betrieb der Schule,
  3. Maßnahmen zur Sicherheit der Schüler in der Schule und
  4. Vorschriften zur Ermöglichung eines ordnungsgemäßen Schulbetriebes festzulegen.
- (3) Die Schulordnung ist spätestens drei Monate vor Aufnahme des Schulbetriebes dem Landeshauptmann zur Genehmigung vorzulegen. Wird die Genehmigung innerhalb von drei Monaten nicht versagt, so gilt sie als erteilt.
- (4) Die Genehmigung der Schulordnung ist gemäß Abs. 3 zu versagen, wenn sie
  1. gegen gesetzliche Bestimmungen verstößt,
  2. einem geordneten Schulbetrieb widerspricht,
  3. die Sicherheit der Schüler in der Schule nicht gewährleistet oder
  4. nicht zur Erreichung des Ausbildungszieles beiträgt.
- (5) Die Schulordnung ist den Schülern sowie den Lehr- und Fachkräften nachweislich zur Kenntnis zu bringen.

[§ 56 Abs. 1 GuKG](#) legt fest, dass ein Schüler vom weiteren Besuch der Schule für Gesundheits- und Krankenpflege ausgeschlossen werden kann, wenn er sich aus folgenden Gründen während der Ausbildung zur Ausübung der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege als untauglich erweist:

1. mangelnde Vertrauenswürdigkeit gemäß § 27 Abs. 2 oder
2. mangelnde gesundheitliche Eignung oder
3. Fehlen einer Aufnahmevoraussetzung gemäß § 54 Abs. 1 oder
4. schwerwiegende Pflichtverletzungen im Rahmen der theoretischen oder praktischen Ausbildung oder
5. schwerwiegende Verstöße gegen die Schulordnung, die eine verlässliche Berufsausübung nicht erwarten lassen.

[§ 58 GuKG](#) regelt die Prüfungen der Krankenpflegeschülerinnen:

- (1) Während der gesamten Ausbildungszeit haben sich die Lehr- und Fachkräfte laufend vom Ausbildungserfolg der Schüler zu überzeugen.

(2) Zur Beurteilung des Ausbildungserfolges haben die Lehrkräfte des entsprechenden Unterrichtsfaches oder Fachbereiches

1. im Rahmen der theoretischen Ausbildung Prüfungen abzunehmen und
2. im Rahmen der praktischen Ausbildung laufende Überprüfungen durchzuführen.

(3) Am Ende jedes Ausbildungsjahres ist ein Zeugnis über die absolvierten Unterrichtsfächer und Fachbereiche auszustellen.

(4) Zu den im zweiten Ausbildungsjahr abzuhaltenden Prüfungen sind auch Personen zuzulassen, die eine Ausbildung zum Sanitätsunteroffizier im Österreichischen Bundesheer mit Erfolg abgeschlossen haben.

(5) Am Ende des dritten Ausbildungsjahres ist eine Diplomprüfung vor der Diplomprüfungskommission (§ 59) abzulegen. Im Rahmen der Diplomprüfung ist zu beurteilen, ob sich der Schüler die für die Ausübung der Gesundheits- und Krankenpflege erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten angeeignet hat und in der Lage ist, die berufliche Tätigkeit selbständig und fachgerecht auszuführen.

Schließlich werden in [§ 57 GuKG](#) Regelungen für eine vom Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales zu erlassende Ausbildungsverordnung getroffen:

(1) Der Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales hat durch Verordnung nähere Bestimmungen über die Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege, insbesondere über

1. die Ausbildungsbedingungen,
  2. den Lehrbetrieb,
  3. den Lehrplan sowie den Mindestumfang des theoretischen und praktischen Unterrichts,
  4. die verkürzten Ausbildungen sowie Teilzeitausbildungen,
  5. die fachlichen Voraussetzungen und Aufgaben der Schulleitung und der Lehr- und Fachkräfte und
  6. den Ausschluss von der Ausbildung
- festzulegen.

(2) Die Verordnung gemäß Abs. 1 ist unter Bedachtnahme auf die Erkenntnisse und Erfahrungen insbesondere der Pflegewissenschaft sowie auf die Ausbildungs- und Berufsanforderungen zu erlassen.

Auf Basis dieser Verordnungsermächtigung erging die Gesundheits- und Krankenpflege-Ausbildungsverordnung (GuK-AV), BGBl. II Nr. 179/1999, die unter anderem folgende Regelungen enthält:

#### Praktische Ausbildung

§ 18 Abs. 1: Die praktische Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege umfasst insgesamt mindestens 2 480 Stunden und beinhaltet die in der Anlage 1 angeführten Fachbereiche in den betreffenden Ausbildungseinrichtungen im festgelegten Ausmaß. Verkürzte Ausbildungen beinhalten die in den Anlagen 4 und 7 bis 9 zur jeweiligen Ausbildung

angeführten Fachbereiche in den betreffenden Ausbildungseinrichtungen im festgelegten Ausmaß.

...

(5) Ein Praktikum darf frühestens zwei Monate nach Beginn der Ausbildung in einem gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege durchgeführt werden.

(6) Im Rahmen der praktischen Ausbildung sind die theoretischen Lehrinhalte in die berufliche Praxis umzusetzen, wobei eine umfassende Anleitung, Unterstützung und Kontrolle der Schüler gewährleistet sein muss.

Die Anlage 1 zu dieser Verordnung sieht für die allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege folgende praktische Ausbildung vor:

| Ausbildungseinrichtung                                                                           | Fachbereich                                | Stunden |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|---------|
| Abteilungen einer Krankenanstalt                                                                 | Akutpflege im operativen Fachbereich       | 600     |
| Abteilungen einer Krankenanstalt                                                                 | Akutpflege im konservativen Fachbereich    | 600     |
| Einrichtungen, die der stationären Betreuung pflegebedürftiger Menschen dienen                   | Langzeitpflege / rehabilitative Pflege     | 400     |
| Einrichtungen, die Hauskrankenpflege, andere Gesundheitsdienste oder soziale Dienste anbieten    | Extramurale Pflege, Betreuung und Beratung | 160     |
| nach Wahl des Schülers                                                                           | Wahlpraktikum                              | 200     |
| nach Wahl der Schule:                                                                            |                                            |         |
| – Abteilungen oder sonstige Organisationseinheiten einer Krankenanstalt                          |                                            |         |
| – Einrichtungen, die der stationären Betreuung pflegebedürftiger Menschen dienen                 |                                            |         |
| – Einrichtungen, die Hauskrankenpflege, andere Gesundheitsdienste oder soziale Dienste anbieten: |                                            |         |
| Akutpflege / Langzeitpflege / rehabilitative Pflege / extramurale Pflege                         |                                            | 360     |
| nach Wahl der Schule                                                                             | Diplomprüfungsbezogenes Praktikum          | 160     |
| Gesamt                                                                                           |                                            | 2.480   |

Auf Basis dieser rechtlichen Bestimmungen ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts unzweifelhaft, dass die Krankenpflegeschülerinnen während der von ihnen verpflichtend zu absolvierenden Praktika im Krankenhaus \*\*\*6\*\*\* in den geschäftlichen Organismus des Krankenhauses eingegliedert sind und den Weisungen (Anordnungen) ihres jeweiligen

Vorgesetzten (das ist ein Arzt oder ein Angehöriger des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege; [§ 43 Abs. 2 Z 2 GuKG](#)) zu folgen haben.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, die Schülerinnen dürften im Rahmen der praktischen Ausbildung nur zu Tätigkeiten herangezogen werden, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausbildung in der Gesundheits- und Krankenpflege stünden und zur Erreichung der Ausbildungsziele erforderlich seien, ist auszuführen, dass sich dies aus den dargestellten Rechtsgrundlagen nicht ergibt. Vielmehr ist die praktische Ausbildung darauf ausgerichtet, dass die Krankenpflegeschülerinnen umfassende praktische Kenntnisse für die Ausübung des angestrebten Berufes erlangen (vgl. § 41 Abs. 1 GuKG: „... zur Ausübung des Berufes erforderlichen theoretischen und **praktischen Kenntnisse und Fertigkeiten**.“ sowie § 18 Abs. 6 GuK-AV „Im Rahmen der praktischen Ausbildung sind die theoretischen Lehrinhalte in die **berufliche Praxis** umzusetzen...“). Auch aus der wiedergegebenen Anlage 1 zur GuK-AV ergibt sich eindeutig, dass die Krankenpflegeschülerinnen zu **allen** Tätigkeiten, die in der jeweiligen Ausbildungseinrichtung sowie den jeweiligen Fachbereichen anfallen, herangezogen werden können soweit sie über die erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten bereits verfügen.

Auch dass die Zuweisung zu den jeweiligen Praktika durch den Direktor der Krankenpflegeschule erfolgt, ändert nichts am Umstand, dass die Krankenpflegeschülerinnen für die jeweilige Dauer des Praktikums in den betrieblichen Organismus (das ist die jeweilige Abteilung bzw. Einrichtung im Krankenhaus \*\*\*6\*\*\*) eingegliedert sind und den Anordnungen der ihnen jeweils zugeteilten Ärzte bzw. Angehörige des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege zu folgen verpflichtet sind.

Wenn in der Beschwerde offenbar die Ansicht vertreten wird, dass dem Bestand des Dienstverhältnisses der Umstand entgegenstehen würde, dass es sich um ausbildungsnotwendige Praktika handelt (vgl. zB S. 4 der Beschwerde „.... Die Schülerinnen werden von der Schule nach Maßgabe der Ausbildungsnotwendigkeiten unterschiedlichen Ausbildungseinrichtungen zugewiesen.“), ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Motiv für eine Tätigkeit für die Frage, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) von keiner Relevanz ist (vgl. zB VwGH 23.9.1981, [2505/79](#)). Daher sind die Krankenpflegeschülerinnen nicht deshalb keine Dienstnehmer im Sinn des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), weil ihre Beschäftigung dem Zweck dient, die Schulausbildung zu ergänzen (VwGH 31.3.1987, [86/14/0163](#); VwGH 15.9.2016, [2013/15/0262](#)).

Soweit auf Seite 5 der Beschwerde vorgebracht wird, dass die Krankenpflegeschülerinnen nicht im betrieblichen Interesse der Ausbildungseinrichtung tätig würden und die Bf. nur diese Ausbildung unterstützen würde, in dem sie die Nutzung der eigenen Ressourcen erlauben und dulden würde, steht dieses Vorbringen im Widerspruch mit den dargestellten Rechtsgrundlagen der Pflichtpraktika der Krankenpflegeschülerinnen. Diese sind nämlich sehr wohl in den betrieblichen Organismus der jeweiligen Abteilung eingebunden und haben die dort anfallenden Arbeiten zu verrichten – soweit dies ihre Kenntnisse und Fähigkeiten

erlauben. Diesbezüglich ist auch auf die allgemeine Umschreibung der Tätigkeit in den jeweiligen Ausbildungseinrichtungen des Krankenhauses in der Anlage 1 zur GuK-AV zu verweisen. Wenn zum Beispiel als Bestandteil der praktischen Ausbildung die „Akutpflege im operativen Fachbereich“ angeführt wird, erfolgt die Konkretisierung der jeweils durchzuführenden Tätigkeiten durch Anordnungen der jeweiligen Vorgesetzten der Krankenpflegeschülerinnen und sind diese von den Krankenpflegeschülerinnen auch zu befolgen. Um die Diktion der Bf. zu verwenden, nutzen die Krankenpflegeschülerinnen vielmehr die Ressourcen der jeweiligen Abteilung um die ihnen aufgetragenen Arbeiten durchzuführen. Daher ist festzuhalten, dass die Krankenpflegeschülerinnen der Bf. sehr wohl ihre Arbeitskraft in jenen Umfang schulden, der ihren jeweiligen Kenntnissen und Fähigkeiten entspricht. Die Krankenpflegeschülerinnen sind demgemäß verpflichtet ihre volle Arbeitskraft den ihnen übertragenen praktischen Arbeiten an der Krankenanstalt zu widmen (vgl. UFS 18.7.2003, [RV/4100-W/02](#)). Überdies ist es für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses nicht erforderlich, dass die Krankenpflegeschülerinnen keine vollwertigen Arbeitskräfte ersetzt (VwGH 31.3.1987, [86/14/0163](#)).

In der Beschwerde wird auch bestritten, dass die Krankenpflegeschülerinnen während der Absolvierung ihrer Praktika persönlichen Weisungen unterliegen würden. Dies wird zum einen damit begründet, dass sich die Tätigkeiten der Schülerinnen nach einem von der Schule vorgegebenen Ausbildungskatalog richten würden. Diesbezüglich ist wiederum auf die Regelungen der GuK-AV zu verweisen, wonach die praktische Ausbildung in der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege die in der Anlage 1 angeführten Fachbereiche in den betreffenden Ausbildungseinrichtungen im festgelegten Ausmaß beinhalten. Daher können die Krankenpflegefachschülerinnen auch im jeweiligen Fachbereich umfassend – soweit es ihre Kenntnisse und Fähigkeiten erlauben – umfassend eingesetzt werden und sind die diesbezüglichen Anordnungen der ihnen jeweils vorgesetzten Ärzte oder Angehörigen des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege zu befolgen.

Auch wenn in [§ 43 Abs. 2 GuKG](#) von einer Berechtigung der Krankenpflegeschülerinnen zur Verrichtung der in den jeweiligen Abteilungen anfallenden Tätigkeiten die Rede ist, bedeutet dies nicht, dass die Nichtbefolgung der Anordnungen ihrer jeweiligen Vorgesetzten sanktionslos wäre wie dies in der Beschwerde vorgebracht wird („arg ... „für die Schülerinnen würde sich natürlich auch die Möglichkeit ergeben. Arbeiten abzuweisen ohne vertragsbrüchig zu werden.“). Vielmehr führt eine Nichtbefolgung von Anordnungen eine bestimmte Tätigkeit zu verrichten, die im jeweiligen Fachbereich anfällt, dazu, dass die Krankenpflegeschülerin von der weiteren Ausbildung ausgeschlossen werden kann ([§ 56 Abs. 1 Z 4 und 5 GuKG](#)). Überdies ist auch während des Praktikums die laufende Überprüfung der erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten vorgesehen ([§ 58 Abs. 2 Z 2 GuKG](#)). Befolgt die jeweilige Krankenpflegeschülerin die Anordnung eine bestimmte Tätigkeit zu verrichten daher nicht, kann dies dazu führen, dass die laufende Überprüfung der im Rahmen des Praktikums erworbenen Kenntnisse zu einem negativen Ergebnis führt und damit der Ausschluss droht.

Die Krankenpflegeschüler/innen haben demnach ihre Tätigkeit "unter Anleitung und Aufsicht" der Lehr- und Fachkräfte (§ 43 Abs. 2 Z 1. GuKG) bzw. "nach Anordnung und unter Anleitung und Aufsicht" beispielsweise von Ärzten (§ 43 Abs. 2 Z 2. GuKG) durchzuführen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht daher kein Zweifel daran, dass – wie sich aus den im Gesetz verwendeten Begriffen "Anleitung", "Anordnung" und "Aufsicht" unmissverständlich ergibt - die Krankenpflegeschüler/innen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit unter der Leitung des Arbeitgebers (der Bf.) gestanden sind bzw. diese Tätigkeiten weisungsgebunden ausgeübt haben. Die von den Krankenpflegeschüler/innen ausgeübte Tätigkeit entspricht entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht daher dem in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschriebenen Tatbild, sodass steuerrechtliche Dienstverhältnisse vorliegen. Zu einem vergleichbaren Sachverhalt wurde vom Bundesfinanzgericht diese Rechtsansicht ebenfalls bereits judiziert (BFG 15.5.2020, [RV/7101024/2018](#)).

Entgegen der Ansicht der Bf. kann der Umstand, dass für die Zeiten der Praktika in den jeweiligen Abteilungen/Einrichtungen des Krankenhauses keine Türschilder mit den Namen der Krankenpflegeschülerinnen angebracht werden, an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nichts ändern, weil dies bei einer zeitlich begrenzten Eingliederung nichts Ungewöhnliches ist. Auch ist nicht davon auszugehen, dass die Krankenpflegeschülerinnen während ihres Praktikums eigene Telefonapparate zugewiesen erhalten.

Auch die Ansicht der Bf., dass keine Anwesenheitspflicht – während der Praktikumszeit – bestehen würde, kann aus den dargestellten Rechtsgrundlagen für die Praktika der Krankenpflegeschülerinnen nicht abgeleitet werden, weil ja die Dauer des Praktikums (auch der einzelnen Bereiche) durch die GuK-AV vorgegeben ist und die dort vorgesehene Stundenanzahl zur Absolvierung des Praktikums erreicht werden muss. Rechtlich irrelevant ist dabei, ob die Anwesenheit der Krankenpflegeschülerinnen nicht mittels eines Zeiterfassungssystems wie für die in den jeweiligen Abteilungen angestellten Mitarbeiter/innen erfolgt, sondern separat.

Dass nicht – wie auf Seite 6 oben der Beschwerde vorgebracht – die Schulleitung während des Praktikums als Vorgesetzter anzusehen sind, sondern die jeweils den Krankenpflegeschülerinnen zugewiesenen Ärzte bzw. Angehörigen des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege wurde bereits dargestellt.

Die unter Punkt 5. der Beschwerde gemachten Ausführungen zur sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der Krankenpflegeschülerinnen sind für die Beurteilung der Frage, ob das für die Praktika ausbezahlte Taschengeld Dienstgeberbeitragspflicht begründet, ohne rechtliche Relevanz. Die fehlende Bindungswirkung ergibt sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts schon allein daraus, dass das ASVG im § 4 Sonderregelungen für diverse Ausbildungs- bzw. Lehrverhältnisse enthält, hingegen das EStG solche Regelungen nicht beinhaltet (vgl. BFG 15.5.2020, [RV/7101024/2018](#)).

Ferner wird in der Beschwerde in Abrede gestellt, dass es sich beim gewährten Taschengeld um einen Lohn für die während des Praktikums geleistete Arbeit handeln würde, weil dieses auch während der theoretischen Ausbildung bezahlt werde. Wie von der Bf. selbst vorgebracht wird ist das erhaltene Taschengeld nach Ausbildungsjahren gestaffelt, dh. es steigt mit jedem Ausbildungsjahr. Damit trägt die Höhe des Taschengeldes aber dem unterschiedlichen Leistungsniveau der Krankenpflegeschülerinnen Rechnung und besteht daher während des jeweiligen Praktikums ein Zusammenhang zwischen den geleisteten Arbeiten und dem gewährten Taschengeld (vgl. auch wiederum BFG 15.5.2020, [RV/7101024/2018](#)).

Schließlich ist noch auf den Einwand der Bf., dass es sich beim gewährten Taschengeld um Entgelt von dritter Seite handeln würde, einzugehen. Zutreffend ist, dass als Arbeitslohn iS des § 41 FLAG nur solche Entgelte gelten, die das Arbeitgeberunternehmen selbst veranlasst und leistet (vgl. Kuprian in Lenneis/Wanke (Hrsg), FLAG, 2. Aufl. 2020, § 43, V. Beitragsgrundlage [Rz 48]).

Entgegen der Ansicht der Bf. liegt nämlich kein Entgelt von dritter Seite vor. Das Taschengeld für die Zeiten der Praktika ist durch den Rechtsträger der Schule festzusetzen und zu leisten ([§ 49 Abs. 5 GuKG](#)). Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, ist Rechtsträger sowohl der Schule als auch des Krankenhauses die Bf., weswegen es sich um kein von dritter Seite geleistetes Entgelt handelt. Diesbezüglich ist auch festzuhalten, dass Bescheidadressaten von Abgabenscheiden immer nur rechtsfähige Gebilde, d.h. in concreto die Bf., sein können und nicht Abteilungen/Einrichtungen, denen für sich keine Rechtsfähigkeit zukommt ([§ 93 Abs. 2 BAO](#); vgl. auch Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 79 (Stand 1.9.2020, rdb.at); E 4 zu § 79 BAO).

Zu den Beschwerden betreffend die verhängten Säumniszuschläge ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO ist dann, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Abs. 2 leg.cit. normiert, dass der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages beträgt.

Die Festsetzung der angefochtenen Säumniszuschläge für die Dienstgeberbeiträge, die zum Zeitpunkt der Vorschreibung mit Bescheiden gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 2. HS BAO bereits lange fällig waren (§ 43 Abs. 1 erster und zweiter Satz FLAG), entspricht diesen gesetzlichen Bestimmungen.

In der gegenständlichen Beschwerde wurden keine Gründe vorgebracht, die gegen die objektive Säumnisfolge nach § 217 Abs. 1 und 2 BAO bzw. für eine Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide sprechen würden, weswegen auch die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide 2013 bis 2016 als unbegründet abzuweisen war.

### **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.

Zur Frage, wann ein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, liegt eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, weswegen die Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 29. März 2021