

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Unger, die Richterin Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Franz Josef Gross und Mag. Gertraud Lunzer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Ferrogasse 35, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 11. Juni 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 7. Mai 2012, Steuernummer *****BF1StNr1*****, betreffend

1. Haftung für Lohnsteuer sowie
2. Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag

jeweils für die Jahre 2004 bis 2009

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20.4.2021 im Beisein der Schriftführerin Christina Seper, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.
Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer werden abgeändert.
Die konkreten Änderungen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. **GPLA-Prüfung und Bescheide der belangten Behörde**

Die beschwerdeführende Gesellschaft (in Folge: Beschwerdeführerin) betrieb im Beschwerdezeitraum eine Privatklinik.

In Folge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben bei der Beschwerdeführerin erließ die belangte Behörde die nunmehr beschwerdegegenständlichen Bescheide vom 7.5.2012.

Zur Begründung der Haftungs- und Abgabenbescheide wurde auf den Prüfungsbericht vom vom selben Tag verwiesen, in welchem (auszugsweise) festgestellt wurde:

„Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden an die Oberärzte pauschale Zulagen (Gefahrenzulage, Nachtzulage, Sonntagsdienstzulage) ausbezahlt und 12 mal jährlich steuerfrei belassen. Nach § 6 des Urlaubsgesetz (normiert das Urlaubsentgelt) darf ein nach Wochen, Monaten oder längeren Zeiträumen bemessenes Entgelt für die Urlaubsdauer nicht gemindert werden. In allen anderen Fällen ist für die Urlaubsdauer das regelmäßige Entgelt zu zahlen. Regelmäßiges Entgelt ist jenes Entgelt, das dem Arbeitnehmer gebührt hätte, wenn der Urlaub nicht angetreten worden wäre.

Gemäß Randziffer 1132 der Lohnsteuerrichtlinien sind während desurlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen steuerpflichtig. Unter Bezugnahme auf RZ 1132 der Lohnsteuerrichtlinien wurde im Zuge der GPLA 1/12 der steuerfrei ausbezahlten SEG-Zulagen (Berücksichtigung der Freigrenze des § 68 Abs. 1 EStG 1988) mit einem geschätzten Durchschnittssteuersatz von 43% der Besteuerung unterzogen.“

[Berechnungstabelle betreffend eine Lohnsteuernachforderung für den Zeitraum 1.9.2004 bis 31.12.2009 iHv € 3.710,83].

„Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 wurden an diverse Dienstnehmer (ohne Oberärzte) ausbezahlte Nachtdienstzulagen, Sonntagsdienstzulagen sowie Zuschläge für Sonn- und Feiertagsarbeit (als Durchschnitt der letzten 13 Wochen vor Urlaubsantritt) auch während desurlaubes ausbezahlt und steuerfrei belassen. Nach den Bestimmungen des § 68 EStG können derartige Zulagen jedoch nur dann steuerfrei belassen werden, wenn auch tatsächlich Arbeitsleistungen erbracht werden. In Anlehnung an die RZ 1132 der Lohnsteuerrichtlinien wurden im Zuge der GPLA daher 1/12 der angeführten Zulagen mit einem geschätzten Durchschnittssteuersatz von 35% der Besteuerung unterzogen.“

[Berechnungstabelle betreffend eine Lohnsteuernachforderung für den Zeitraum 1.9.2004 bis 31.12.2009 iHv € 40.162,02].

„Pauschale Nachrechnung Finanz

Sachverhaltsdarstellung

Im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 wurden an diverse Dienstnehmer (ohne Oberärzte) pauschal ausbezahlte SEG-Zulagen 12 mal jährlich steuerfrei belassen. Nach § 6 des Urlaubsgesetzes (normiert das Urlaubsentgelt) darf ein nach Wochen, Monaten oder längeren Zeiträumen bemessenes Entgelt für die Urlaubsdauer nicht gemindert werden. In allen anderen Fällen ist für die Urlaubsdauer das regelmäßige Entgelt zu zahlen. Regelmäßiges Entgelt ist jenes Entgelt, das dem Arbeitnehmer gebührt hätte, wenn der Urlaub nicht angetreten worden wäre. Gemäß Randziffer 1132 der Lohnsteuerrichtlinien sind während desurlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen steuerpflichtig. Unter Bezugnahme auf die RZ 1132 der Lohnsteuerrichtlinien wurden im Zuge der GPLA 1/12 der steuerfrei ausbezahlten SEG-Zulagen mit einem geschätzten Durchschnittssteuersatz von 35% der Besteuerung unterzogen.“

[Berechnungstabelle betreffend eine Lohnsteuernachforderung für den Zeitraum 1.9.2004 bis 31.12.2009 iHv € 9.418,50].

„Sachverhaltsdarstellung:

Ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Erfolg (ein fertiges Arbeitsprodukt) schuldet.

Das ist der Fall, wenn eine Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112; 24.9.2003, 2000/13/0182).

Demgegenüber handelt es sich bei einem Werkvertrag bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt wird, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch Stellung eines Vertreters oder durch Beiziehung von Hilfskräften erbracht werden. Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB kann nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern können vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Die Legaldefinition enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184).

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführungen einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die

Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes, usw. Einfluss.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich aufgrund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht, unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Arbeitgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art und dem Inhalt der ausgeübten Tätigkeit; insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Laut Entscheidung des VwGH vom 31.05.1994, 93/08/0162, ergibt sich schon aus dem Begriff der ärztlichen Tätigkeit, dass diese frei von detaillierten Weisungen des Arbeitgebers abläuft.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitsort, Arbeitsmittel usw. durch den Auftraggeber sowie in der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie z.B. die Regelung der Arbeitszeit (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände, auch wenn die formalen Voraussetzungen für eine selbständige Tätigkeit vorliegen.

Nur in jenen Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf die von der Judikatur des VwGH entwickelten weiteren Kriterien abzustellen, und diese sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen.

Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten.

Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Ein Unternehmerrisiko liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.05.2000, 97/14/0167).

Gegenständlich wurden im gesamten Prüfungszeitraum von diversen Ärzten Honorarnoten aufgrund von sogenannten "Poolvereinbarungen" an die ***Bf1*** gelegt. Nach den vorliegenden Poolvereinbarungen war deren Zweck, der ***Bf1*** einen Pool von hoch qualifizierten Ärzten zur Verfügung zu stellen, welche im Rahmen ihrer freiberuflichen Tätigkeit die Behandlung von Patienten im Sinne des § 2 Abs 2 Ärztegesetzes zu übernehmen. Grundsätzlich wurde in den Vereinbarungen eine Anwesenheitszeit vereinbart, für welche auch eine pauschale Abgeltung erfolgte. Nach den Vereinbarungen stand den Ärzten ein pauschales Honorar für die reine Anwesenheit zu, welches sich als Abstandshonorar für die zur Verfügung gestellte Zeit verstand.

Die Höhe der Honorare richtete sich nach Art des zu leistenden Dienstes (Hauptdienst bzw. Beidienst oder OP-Dienst). Die Behandlung der Patient/innen hat so zu erfolgen, dass die wirtschaftliche Betriebsführung der Krankenanstalt nicht beeinträchtigt wird und der organisatorische Ablauf gewährleistet bleibt. Im Besonderen ist der/die Arzt/Ärztin zu einer sparsamen Verwendung der zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel verpflichtet. Weiters hat der/die Arzt/Ärztin über seine/ihre Patient/innen eine sogenannte Krankengeschichte/Dokumentation zu führen. Sie ist Eigentum der Krankenanstalt. Die Auswertung der Krankengeschichte/Dokumentation steht bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses dem/der Arzt/Ärztin kostenlos zu. Nach Beendigung des Verhältnisses kann der/die Arzt/Ärztin auf seine/ihre Kosten Abschriften, Auszüge, Ablichtungen oder Mikroverfilmungen herstellen lassen, soweit dies zur Weiter- und Nachbehandlung von Patient/innen erforderlich ist. Die vorgenannten Vorgaben der Vereinbarungen zeigen deutlich auf, dass hinsichtlich des arbeitsbezogenen Verhaltens eine organisatorische Weisungsgebundenheit der Ärzte gegenüber der geprüften Krankenanstalt vorliegt.

Die Arbeitsleistung der Ärzte stellt keine, für einen Werkvertrag typische, konkretisierte und individualisierte Leistung dar und es ist darunter weder die Herstellung eines Werkes noch die Herstellung einer in sich geschlossenen Einheit zu verstehen. Gegen das Vorliegen eines Werkvertrages spricht auch, dass nach Punkt 5 der Poolvereinbarungen an die Ärzte ein pauschales Honorar zur Auszahlung gelangt, welches sich als Abstandshonorar für die zur Verfügung gestellte Zeit versteht. Aus den vorliegenden Honorarnoten der betreffenden Ärzte ist ebenfalls ersichtlich, dass jeweils nur die tatsächlichen Dienste (=Anwesenheitszeiten) abgerechnet wurden. Die Ärzte schuldeten der ***Bf1*** kein Werk sondern ihre Arbeitskraft.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht ist gegenständlich jedenfalls der Frage der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers besondere Bedeutung zuzumessen, da nach den Bestimmungen des Ärztegesetzes der Arzt seine Tätigkeit immer eigenverantwortlich ausübt, weshalb naturgemäß eine Weisungsgebundenheit betreffend das Arbeitsverfahren und der Arbeitsergebnisse nicht vorliegen kann und daher dieses Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses in den Hintergrund tritt.

Sowohl für die angestellten (Ober-)Ärzte als auch für die Poolärzte waren im prüfungsgegenständlichen Zeitraum gemeinsame Dienstpläne vorhanden. Die Dienstpläne gliedern sich in einen sogenannten Hauptdienst, einen sogenannten Beidienst sowie einen Bereitschafts(OP)- Dienst. Überwiegend wurden diese Dienste von den angestellten Ärzten geleistet. Die Poolärzte kamen eher unregelmäßig zum Einsatz,

wobei von diesen überwiegend Wochenenddienste geleistet wurden. Auch wurde von Herrn ***2*** niederschriftlich angegeben, dass es wichtig ist, dass immer ein Facharzt anwesend ist. Dazu gab es einen Pool von Ärzten, welche sich gegenseitig ausgeholfen haben.

Aus den vorstehenden Ausführungen ist eindeutig erkennbar, dass die Poolärzte (bei deren Diensten) in den geschäftlichen Organismus der ***Bf1*** eingegliedert waren.

Bei den betroffenen Ärzten ist daher die ***Bf1*** auf Grund der Eingliederung in den betrieblichen Ablauf sowie der organisatorischen Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt als Arbeitgeber anzusehen.

Der Arzt/Die Ärztin war im Zuge der GPLA daher als tageweise beschäftigte(r) Dienstnehmer(in) im Sinne des § 47 EStG bzw. 5 4 Abs. 2 ASVG (unter Berücksichtigung der täglichen Höchstbeitragsgrundlage) in der Beitragsgruppe D1 bei der WGKK anzumelden bzw. von den ausbezahlten Entgelten die Lohnsteuer vorzuschreiben. Hatte der Arzt/die Ärztin einen Nachtdienst abzuleisten, so erfolgte die Anmeldung für 2 Kalendertage. Eine eventuell bereits von den Ärzten für diese Entgelte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung entrichtete Einkommensteuer wurde bei der Berechnung der Lohnsteuer angerechnet.“

In der daran anschließenden Tabelle wurde unter dem Titel Gesamtübersicht „Poolärzte“ für den Zeitraum 1.9.2004 bis 31.12.2009 eine Lohnsteuernachforderung von € 57.936,42, eine Nachforderung Dienstgeberbeitrag von € 11.991,85 sowie eine Nachforderung Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 1.065,94 berechnet.

2. Berufung

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin das damalige Rechtsmittel der Berufung und führte unter anderem aus, dass sich die Berufung gegen die

„Festsetzung der Lohnabgaben (Lohnsteuer, DB und DZ) für die Jahre 2004 bis 2009 soweit sie die Einstufung der Ärzte als Dienstnehmer, die pauschale Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen, die Festsetzung des DB generell (bis zur Abschaffung der Selbstträgerschaft der Familienbeihilfe) und die Festsetzung des DZ bis zum selben Zeitpunkt“

betreffe und begehrte

„insofern die ersatzlose Aufhebung der angeführten Abgabenbescheide. Die übrigen Punkte (Abfuhrdifferenzen, Abfertigungsberechnung, Einstufung der Poolschwester als Dienstnehmer, DZ ab Abschaffung der Selbstträgerschaft)“

seien nicht Gegenstand der Berufung.

Begründend führte die Berufung aus:

„Einstufung der Ärzte als Dienstnehmer

1. 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.

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 ist mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich (LStR 2002 Rz 930). Es ist daher nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VWGH 22. 2. 1996 94/15/0123). Die Definition des Dienstverhältnisses in Abs 2 einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG 1994 andererseits grenzen die Lohnbesteuerung und die Umsatzbesteuerung voneinander ab. Der Begriff der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit knüpft unter anderem an das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, der Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht an die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit an. Für die Prüfung, ob ein Arbeitnehmer iSd Steuerrechts vorliegt, ist die Beurteilung in anderen Rechtsgebieten nicht präjudiziell (vgl VWGH 22. 1. 1986, 84/13/0015). Sie ist jedoch ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft. Bei Beurteilung der Frage, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, kommt es nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Form oder Bezeichnung bzw. auf den Willen der Parteien an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung (auf die tatsächlichen Verhältnisse). Es sind somit ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend (VWGH 18. 10. 1989; 88/13/0185).

2. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft — allerdings in spezifischer Art und Weise — schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers tätig wird und im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis daher ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (VWGH 27. 6. 1989, 88/ 14/0112; VWGH 24. 9. 2003, MM 13/0182). Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind nun das Unternehmerwagnis, die Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VWGH 9. 7. 1997, 95/13/0289; 24. 6. 1999, 96/15/0099).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VWGH 25.10.1994, 90/14/0184; VWGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VWGH 18.10.1989, 88/13/0185).

3. Im Einzelnen sind folgende Elemente des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses zu beachten:

3.1. Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person bei Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Im Ergebnis in Übereinstimmung mit dem arbeitsrechtlichen Verständnis sind für das Vorliegen von persönlicher Abhängigkeit — als Ausdruck der weitgehenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten — die Bindung an Ordnungsvorschriften, an den Arbeitsort, die Arbeitszeit, das arbeitsbezogene Verhalten sowie über die sich darauf beziehenden Weisungs- und Kontrollbefugnisse und die damit eng verbundene (grundsätzlich) persönliche Arbeitspflicht unterscheidungskräftige Kriterien zur Abgrenzung von anderen Formen der Gestaltung einer Beschäftigung.

3.2. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht weiters die durch persönliche Abhängigkeit sowie wirtschaftliche und organisatorische Unterordnung gekennzeichnete persönliche Weisungsgebundenheit. Hinsichtlich des Merkmales der Weisungsgebundenheit ist zu beachten, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben muss, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne hiedurch allerdings seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. VwGH 6. April 1988, 87/13/0202).

Eine sachliche oder technische Weisungsgebundenheit, die sich auf den Erfolg einer Arbeitsleistung bezieht, begründet kein Dienstverhältnis, da eine derartige Weisungsbefugnis des Auftraggebers auch bei einem Werkvertrag besteht. Die sachliche Weisung bezieht sich somit auf den gewünschten Arbeitserfolg. Die persönlichen Weisungen bestimmen demgegenüber das persönliche Verhalten des Arbeitnehmers am Arbeitsplatz. Sie nehmen etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss (vgl. VwGH 22. April 1992, 88/14/0082; VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103).

3.3. Charakteristisch für das Dienstverhältnis ist, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung persönlich erbringt.

3.4. Vor diesem Hintergrund ist zunächst auf den Inhalt der „Poolvereinbarung“ einzugehen, die den Vertragsverhältnissen der einzelnen Poolärzten zur ***Bf1*** zugrunde liegt. Sinn und Zweck dieser Poolvereinbarung ist es sicherzustellen, dass den Kunden bzw. Patienten der Krankenanstalt rasch Belegärzte zur Verfügung stehen: Die ***Bf1*** ist Rechtsträgerin eines sogenannten Belegspitals. Das Wesen eines Belegspitals besteht darin, dass die in der Krankenanstalt stationär aufgenommenen Patienten die sie behandelnden Ärzte „selbst mitbringen“. Es kommt zu einem so genannten gespaltenen Krankenanstaltenaufnahmevertrag.

Dieser besteht einerseits aus dem Vertragsverhältnis zwischen dem Patienten und dem ihn behandelnden Arzt und dem Vertragsverhältnis des Patienten zur Krankenanstalt, welches sämtliche Komponenten eines Krankenhausaufnahmevertrages mit der wesentlichen Ausnahme der ärztlichen Behandlung, die vom Belegarzt selbständig und eigenverantwortlich durchgeführt wird, enthält. Nun kommt es in der Praxis immer

wieder vor, dass der vom Patienten beauftragte Belegarzt — aus welchen Gründen auch immer — ausfällt.

Das Service der **Bf1** besteht nun in diesem Zusammenhang darin, für einen derartigen Fall rasch einen Behandler — unentgeltlich (!) — zu vermitteln. Für diese Vermittlung erhält weder der Arzt von der Krankenanstalt ein Entgelt, noch die Krankenanstalt vom Arzt. Ebenso wenig muss der Patient — an wen auch immer — für diese Vermittlung etwas bezahlen. Der „Poolarzt“ schließt nach erfolgter Vermittlung mit dem Patienten einen Behandlungsvertrag und wird als selbständiger Belegarzt (- also ohne jegliche Weisungsbindung -) tätig. Um eine rasche Kontaktaufnahme zu ermöglichen wird mit den Ärzten ihre Anwesenheit in der Krankenanstalt vereinbart. Damit ist auch schon die Verpflichtung des Arztes als Gegenleistung für das sogenannte „Abstandshonorar“ laut Poolarztvereinbarung erschöpft. Den Arzt trifft während dieser Zeit keine wie auch immer geartete Arbeitspflicht. Die Poolärzte schulden der **Bf1** weder die Erbringung ärztlicher Leistung noch sonstige (zB administrative) Arbeitsleistungen. Sie sind daher auch in keiner wie auch immer gearteten Weise in die Organisation der Krankenanstalt eingegliedert, sie müssen sich lediglich an die Hausordnung halten, dies betrifft aber nicht nur die Poolärzte, sondern auch sämtliche Patienten und Besucher. Es gibt - mit anderen Worten ausgedrückt - keine Weisungen und Vereinbarungen über arbeitsbezogenes Verhalten und damit auch keine diesbezügliche Weisungs- und Kontrollpflichten eines Dienstgebers. Es kann daher von keiner wie auch immer gearteten persönlichen Weisungsgebundenheit die Rede sein, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sowohl in steuerlicher als auch in arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht konstitutiv wäre. "

Für derartige Weisungen an die Ärzte gibt es vorliegenden Fall auch sonst keinen Spielraum: Die mittelbare Abhängigkeit vom „Ort“ ergibt sich aus dem- Wesen des Auftrags, nämlich der bloßen Anwesenheit im Krankenhaus zur raschen Kontaktaufnahme. Auch der Baumeister kann sich das Grundstück nicht aussuchen, auf dem er das Haus des Werkbestellers errichten muss. Diese Abhängigkeit findet sich daher in gleicher Weise auch beim Werkvertrag und ist daher für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses nicht von Bedeutung.

3.5. Wesentlich ist auch, dass die Ärzte hier auch das Unternehmerrisiko tragen. Dieses liegt vor, wenn durch die eigene Tätigkeit sowohl die Ausgaben— als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg einer Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden kann (zB durch die Annahme oder Ablehnung eines Auftrags). Ein Unternehmerwagnis liegt insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus Eigenem getragen werden müssen (VwGH 6.4.1988, 87/13/0202; VwGH 21.12.1993, 90/14/0103; VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Das Unternehmerrisiko kommt insbesondere darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223).

Wenn der zur Leistung Verpflichtete nach seiner Entscheidungsbefugnis beliebige Teile seiner Verpflichtung Dritten überbinden kann oder von vornherein die Leistungserbringung durch Dritte erfolgen darf, dann liegt keine persönliche Abhängigkeit vor. Gemäß Punkt 6 der Poolvereinbarung können sich die Ärzte sich in ihrer Tätigkeit — also im „sich bereit halten“ — vertreten lassen. Dieses ausdrücklich vereinbarte generelle Vertretungsrecht besteht nicht nur in der Theorie, sondern wurde bzw. wird auch tatsächlich so gelebt.

*Beweis: Zeugeneinvernahme ***1****

Zusammenfassend überwiegen in der Gesamtbetrachtung die Merkmale der selbständigen Tätigkeit. Die Ärzte sind nicht persönlich weisungsgebunden und können sich praktisch jederzeit vertreten lassen. Die aus einer solchen Tätigkeit zufließenden Einnahmen gehören immer zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Pauschale Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen

Dem Prüfbericht ist zu entnehmen, dass diverse SEG- und SFN-Zulagen (SEG, Zulagen während des Urlaubs und Zulagen an Ärzte) ganzjährig steuerfrei ausbezahlt wurden. Unter Hinweis auf Rz. 1132 der LStR (siehe nachfolgend) wurde pauschal ein Zwölftel steuerpflichtig gestellt. „Während desurlaubes mit dem laufenden Urlaubsentgelt ausbezahlte SEG-Zulagen sind steuerpflichtig, weil während dieser Zeit keine Arbeitsleistungen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen erbracht werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird. “

In diesem Zusammenhang ist anzuführen, dass die grundsätzlichen Ausführungen korrekt sind (Steuerpflicht in der Urlaubszeit). Die pauschalisierte Betrachtung, dass ein Zwölftel steuerpflichtig gerechnet werden kann, entspricht zwar möglicherweise der Verwaltungsökonomie, erweist sich bei näherer Betrachtung aber eindeutig als gesetzwidrig.

§ 77 Abs. 1 EStG regelt, dass der Kalendermonat der Lohnzahlungszeitraum ist. Die Regelung der Rz. 1132 der LStR, wonach jährlich pauschal ein Zwölftel steuerpflichtig gerechnet werden kann, geht demgegenüber faktisch vom Kalenderjahr als Lohnzahlungszeitraum aus.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen von Dr. Martin Freudhofmeier in SWK 29/2005, S. 823, verwiesen:

„Der Autor vertritt die Ansicht, dass die in den LStR 2002, Rz 1132 genannte Aussage, wonach keine Bedenken bestehen, wenn zur Berücksichtigung der Urlaubszeit die Steuerfreiheit für elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird, falsch ist und in dieser Art und Weise nicht aufrecht erhalten werden kann seiner Verpflichtung Dritten überbinden kann oder von vornherein die Leistungserbringung durch Dritte erfolgen darf, dann liegt keine persönliche Abhängigkeit vor.

Es kann nicht verleugnet werden, dass die Finanzverwaltung mit dieser Haltung in Widerspruch zu der aktuellen Judikatur des VwGH steht. Der VwGH fordert, das

Überwiegen der Verschmutzung, etc. während der Periode zu prüfen, für die die SEG—Zulage gebührt (z. B. das Monat).

Die Finanzverwaltung hingegen stellt eine am Kalenderjahr orientierte Betrachtungsweise in den Vordergrund, indem sie aufbauend auf der durchschnittlich jährlich urlaubsbedingten Absenz anregt, 1/12 des SEG-Jahresvolumens steuerpflichtig abzurechnen.

Geht man davon aus, dass die Zeitperiode, für die die SEG—Zulage gebührt, der Kalendermonat ist, ist die Ansicht der Finanzverwaltung in den LStR 2002, Rz 1132, wonach eine Steuerfreiheit nur in elf von zwölf Kalendermonaten gewährt wird, in erster Linie deshalb kritisch zu beurteilen, da sie schlicht unterstellt, dass der Arbeitnehmer seinen gesamten Urlaub nach Maßgabe des § 2 Abs 1 UrlG während eines Monats konsumiert oder dass der Arbeitnehmer seinen Urlaub in den jeweiligen Monaten zumindest im Ausmaß von mehr als zwei Wochen in Anspruch nimmt. Die Ansicht der Finanzverwaltung lässt jedoch völlig außer Betracht, dass es sehr wohl denkbar ist, dass ein Arbeitnehmer seinen Urlaub z.B. im Ausmaß einzelner Wochen (verteilt über das Kalenderjahr) in Anspruch nimmt oder gar nur tageweise auf Urlaub geht. Sogar eine durchgehende 4-wöchige urlaubsbedingte Abwesenheit muss nicht automatisch bedeuten, dass ein Arbeitnehmer während eines Kalendermonats überwiegend nicht mit den Elementen der Gefahr, der Verschmutzung oder der Erschwernis konfrontiert ist, ist es ja sehr wohl auch denkbar, dass der Urlaub auf zwei Monate gleichmäßig verteilt wird und der Dienstnehmer pro Monat lediglich zwei Wochen (dies ist nicht mehr als die Hälfte des Kalendermonats) auf Urlaub ist.

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH ist für die Steuerfreiheit der SEG—Zulage einzig entscheidend, dass während des gesamten Lohnzahlungszeitraums überwiegend Verschmutzung, Erschwernis oder Gefahr im entsprechenden Ausmaß gegeben ist. Dies ist das entscheidende Kriterium, die "11/12—Ansicht" der Finanzverwaltung impliziert hingegen zwangsläufig eine jahresbezogene Betrachtungsweise, die nach der Judikatur nicht relevant ist.

Summa summarum muss daher festgehalten werden, dass die Aussage in den LStR 2002, Rz 1132 zu allgemein ist und die in der Praxis gegebenen Möglichkeiten schlichtweg negiert.

Statt dieser generellen Aussage der LStR zu folgen, wäre es vielmehr angebracht, im Rahmen der GPLA zu prüfen, ob der Arbeitnehmer seinen Urlaub in der Weise konsumiert, dass er tatsächlich in einem Monat überwiegend nicht verschmutzt bzw. den Elementen der Gefahr oder Erschwernis ausgesetzt ist. "

„Obwohl der Prüfer im Zuge der Prüfung mehrmals aufgefordert wurde, die im letzten Absatz der zitierten Aussagen angesprochene Überprüfung des Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum Kalendermonat durchzuführen, hat er dies mit Hinweis auf die aus unserer Sicht gesetzwidrigen LStR unterlassen. Damit hat er aber Formalvorschriften verletzt, weil das Prüfungsergebnis bei Berücksichtigung dieses Prüfungsschritts anders hätte ausfallen können.

Die Abgabenbescheide erweisen sich damit nicht nur aus materieller Sicht (Kalenderjahr als Lohnzahlungszeitraum entgegen § 77 Abs. 1 EStG, pauschalisierte Versteuerung auf

Basis insofern gesetzwidriger LStR) sondern auch aus formeller Sicht (keine tatsächliche Überwiegensprüfung im Kalendermonat, sondern pauschale Versteuerung auf Basis gesetzwidriger LStR) als rechtswidrig.“

Es wurde ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat gestellt.

3. Einschränkung der Berufung

Mit Eingabe vom 25.10.2013 erfolgte eine Einschränkung der Berufung vom 11.6.2012 gegen die Haftungs- und DB/DZ – Festsetzungsbescheide 2004 bis 2009. Klargestellt wurde, dass die Zurücknahme die in der Berufung als „Dienstgeberbeitrag“ und „Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag“ bezeichneten Punkte betreffe, die Punkte „Einstufung der Ärzte als Dienstnehmer“ und „Pauschale Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen“ würden nicht zurückgenommen.

4. Vorlagebericht

Am 8.8.2012 legte die belangte Behörde die Sache zur Entscheidung der damals zuständigen Abgabenbehörde II. Instanz vor.

5. Aussetzung des Verfahrens

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 22.10.2018 wurde die Entscheidung über das Verfahren gemäß § 271 BAO ausgesetzt. Nach Ergehen der bezug habenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 12.6.2019, Ro 2017/13/0016 wurde den Verfahrensparteien die Möglichkeit eingeräumt, eine Stellungnahme hierzu abzugeben.

Die Beschwerdeführerin gab an, dass die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes aus ihrer Sicht keine neuen relevanten Inhalte für das gegenständliche Verfahren liefere. Die Beschwerde bleibe unverändert aufrecht.

Die belangte Behörde verwies in ihrer Stellungnahme auf die Niederschrift vom 7.5.2012 und führte weiters aus, dass die Außenprüfung den Sachverhalt ordnungsgemäß festgestellt, anhand von Niederschrift und Bericht dokumentiert sowie die Ermittlung der Lohnsteuer unter Anwendung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes durchgeführt habe. Bezugnehmend auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes verwies die belangte Behörde darauf, dass auch wenn im gegenständlichen Fall die konkreten Namen der Arbeitnehmer in den

angefochtenen Bescheiden nicht angeführt würden, dies – im Sinne der vorliegenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes – einer meritorischen Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht entgegenstehen dürfte. Zudem habe die Beschwerdeführerin auch zu keiner Zeit behauptet, dass eine Nachvollziehbarkeit welcher Haftungsbetrag auf die einzelnen (der Beschwerdeführerin namentlich bekannten) Arbeitnehmer entfalle, nicht gegeben wäre.

Den Verfahrensparteien wurden die jeweiligen Stellungnahmen im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht und ihnen die Möglichkeit zur Abgabe einer Gegenäußerung bis eine Woche vor dem Verhandlungstermin (13.4.2021) eingeräumt, wovon die Verfahrensparteien keinen Gebrauch machten.

6. Mündliche Senatsverhandlung

Am 20.4.2021 wurde in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin die beantragte mündliche Senatsverhandlung durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

„Beginn: 10:00 Uhr

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat findet auf Antrag der beschwerdeführenden Gesellschaft statt.

*Der Vorsitzende ruft die im Zuge der Ladung mitgeteilten **COVID-19-Regeln** in Erinnerung, wonach insbesondere während der gesamten Verhandlung eine FFP2-Maske zu tragen ist.*

*Der Vorsitzende erteilt der Berichterstatterin das Wort. Die **Berichterstatterin** trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO).*

*Der Vorsitzende erteilt der **beschwerdeführenden Partei** das Wort.*

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Zur Dienstnehmereigenschaft der Poolärzte:

*Steuerliche Vertretung und Bf. führen aus, dass die Poolärzte als wesentlichen Zweck die Ergänzung der Belegärzte/des Belegspitals zum Inhalt hatten (verwiesen wird auf die Einvernahme des *****2*****, betreffend die teilweise sehr kurzfristig erfolgte Diensteinteilung). Es sei systemimmanent, dass bei einem reinen Belegspital nicht zu jeder Zeit alle erforderlichen Fachdisziplinen vorhanden seien.*

Zur Abdeckung dieser Spitzen wurden eben die Poolärzte herangezogen.

Wenn ein Poolarzt einen Dienst übernommen hatte, konnte von diesem erwartet werden, dass er über die reine Anwesenheit hinaus weitere wirtschaftliche Vorteile lukrieren konnte.

*Als Beispiel wird auf die Aussage des ***2*** verwiesen, der ausführte, dass er die Zeit seines Dienstes sehr erfolgreich verwerten konnte.*

Betreffend spitalsinterne, organisatorische bzw. administrative Tätigkeiten wird angegeben, dass diese ausschließlich von angestellten Ärzten erbracht wurden.

Weiters wird auf Pkt. 4 der Poolvereinbarung hingewiesen, wonach den Poolärzten nicht nur die medizinische Versorgung im Spital der Bf. oblag, sondern auch die individuell notwendige Nachversorgung. Diese wurde auch in den privaten Ordinationen der Poolärzte durchgeführt.

*Der Vorsitzende erteilt der **Amtspartei** das Wort:*

Zum Vorbringen der bf. Partei bezüglich des Ergänzungszwecks der Poolärzte für die Bf. wird angemerkt, dass dieser Zweck seitens der Amtspartei unstrittig ist, dass dieser aber nicht gegen die Einstufung der Poolärzte als Dienstnehmer spreche.

Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass die Poolärzte schlicht ihre Arbeitskraft geschuldet hatten und das für den Standpunkt der Amtspartei spricht.

Amtspartei merkt an, zu Pkt. 4 der Poolvereinbarung und dem Vorbringen der Bf., dass die Nachversorgung auch in Privatordinationen erfolgen konnte, dass dies auch kein Gegenargument für eine Dienstnehmerqualifikation sei.

*Zum **Beschwerdepunkt der pauschalen Zulagen** und der von der belangten Behörde vorgenommenen pauschalen Zwölftelbesteuerung verweist die Bf. auf ihr bisheriges schriftliches Vorbringen.*

Ebenso die Amtspartei verweist zu diesem Beschwerdepunkt auf den Prüfungsbericht und das bisherige schriftliche Vorbringen.

Amtspartei verweist noch ergänzend auf VwGH 23.5.1996, 95/15/0030, wonach im Urlaubsentgelt enthaltene SEG-Zulagen steuerpflichtig seien.

*Bf. Partei ergänzt zur **Dienstnehmerqualifikation**:*

Die nicht vorhandene wirtschaftliche Abhängigkeit des Poolarztes vom Honorar aus den Pooldiensten zeige sich auch daran, dass seine Einkünfte als Belegarzt wesentlich höher als die Honorare aus den Pooldiensten seien.

Weiters wird bezüglich einer fehlenden persönlichen Weisungsgebundenheit ergänzt, dass in der Bf., anders als in öffentlichen Krankenhäusern, keine dort übliche organisatorische Hierarchie (Primarius/Primaria abwärts) vorhanden war, weswegen ein Poolarzt auch keine persönlichen Weisungen eines übergeordneten Arztes erhalten konnte.

Die Amtspartei entgegnet zum Punkt der wirtschaftlichen Abhängigkeit, dass diese vielmehr auf die Notwendigkeit und Angewiesenheit eines Dienstnehmers, hier der Poolarzt, auf die Betriebsmittel der Bf. bezogen sei.

Auf Nachfrage des damaligen Prüfers, ob hinsichtlich der unstrittig bestehenden angestellten Ärzte es persönliche Weisungszusammenhänge gab, wird dies seitens der Bf. mit Ja beantwortet.

Die Amtspartei verweist abschließend auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, wonach bei hochqualifizierten Tätigkeiten, wie hier vorwiegend bei Ärzten, das Kriterium der persönlichen Weisungsunterworfenheit in den Hintergrund rückt.

Ergänzende Fragen des Vorsitzenden / der Berichterstatterin:

1.) Zum Beschwerdepunkt: „Dienstnehmereigenschaft der Poolärzte“

1.1.) Frage des Vorsitzenden: Wie sah/sieht ein typischer Tag eines "Poolarztes", der für einen "Hauptdienst bzw OP-Dienst" eingeteilt war, vom Betreten des KH bis zum Verlassen desselben aus?

Antwort der bf Partei: Ein Poolarzt betritt das KH und nach etwaiger Kontrolle durch einen Portier, betritt dieser das Ärztedienstzimmer. Dort findet die Übergabe statt, vom bisher diensthabenden Arzt (angestellter Arzt oder Poolarzt) an den neuen diensthabenden Arzt (Poolarzt oder angestellter Arzt). In dieser wurde insbesondere über kritische Patienten berichtet. Der Poolarzt entschied sodann, aufgrund seiner eigenen medizinischen Einschätzung über einen etwaigen sofortigen Kontrollbedarf bei diesen kritischen Patienten. Daraufhin stand er im Ärztedienstzimmer für etwaigen Kontaktaufnahmen zur Verfügung. Am Ende seines Dienstes erfolgte das beschriebene Übergabeprozedere mit dem neuen diensthabenden Poolarzt. Nach entsprechender Umkleide in den dafür vorgesehenen Umkleideräumlichkeiten, verlies der Poolarzt wieder das Spital.

1.2.) Auf Frage der Berichterstatterin gibt die bf. Partei an:

Wenn im Fall eines kritischen Patienten der Poolarzt entscheidet, eine Visite durchzuführen, wird dies entsprechend in der Krankengeschichte dokumentiert. Je nach durchgeführter Tätigkeit gibt es verschiedene Arten von Berichten. Diese werden entweder händisch oder im Computer in der Folge erfasst.

2.) Zum Beschwerdepunkt: „Pauschale SEG-Zulagen“

2.1.) Frage des Vorsitzenden: Im Verfahren wurde die grundsätzliche und überwiegende Ausübung von Tätigkeiten durch die betroffenen DienstnehmerInnen unter Schmutz-, Erschwernis- bzw Gefahrensituationen von der Amtspartei nicht bestritten. Gibt es hierzu Änderungen?

Antwort der Amtspartei: Nein, gibt es keine

Die Amtspartei verweist abschließend auf die Prüfungsfeststellungen und das bisherige Vorbringen. Die belangte Behörde beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde

*Der Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das **letzte Wort** (§ 275 Abs 2 letzter Satz BAO):*

Die bf Partei hat keine weiteren Ergänzungen und beantragt die Stattgabe der Beschwerde

Ende des Beweisverfahrens.“

Nach der Beratung und Abstimmung durch den Senat verkündete der Vorsitzende die Entscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

1. Sachverhalt

Feststellungen

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Korrelierend mit der vorgenommenen Einschränkung der Berufung beschränken sich auch die Sachverhaltsfeststellungen auf die folgenden strittigen Berufungs- bzw Prüfungspunkte:

1.1. „Einstufung der Poolärzte als Dienstnehmer“:

1.1.1 . Die von der Beschwerdeführerin im Beschwerdezeitraum beschäftigten Poolärzte waren in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert.

1.1.2. Hinsichtlich einer persönlichen Weisungsbindung sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die überwiegenden Umstände für das Vorliegen einer solchen Weisungsgebundenheit.

1.1.3. Seitens der von der Beschwerdeführerin herangezogenen Poolärzte lag kein Unternehmerrisiko vor.

1.2. „Pauschalierte Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen“

1.2.1 Pauschale Zulagen an Oberärzte:

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden an die Oberärzte pauschale Zulagen (für Sonn-, Feiertags- und Nachtdienste) ausbezahlt und 12 mal jährlich steuerfrei belassen.

1.2.2. SFN-Zuschläge auch während des Urlaubes:

Im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 wurden an diverse Dienstnehmer (ohne Ärzte) Nachtdienstzuschläge, Sonntagsdienstzuschläge sowie Zuschläge für Sonn- und Feiertagsarbeit (als Durchschnitt der letzten 13 Wochen vor Urlaubsantritt) auch während des Urlaubes ausbezahlt und steuerfrei belassen.

Ein Nachweis über Art und Umfang der von den Dienstnehmern tatsächlich durchgeführten Nacht-, Sonntags- und Feiertagsdienste wurde von der Beschwerdeführerin nicht erbracht.

Ab dem Jahr 2009 wurden diese Zuschläge einmal (im Monat November) steuerpflichtig abgerechnet.

1.2.3. Pauschale SEG- Zulagen:

Im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 wurden an diverse Dienstnehmer (ohne Ärzte) monatlich pauschal SEG-Zulagen ausbezahlt und zur Gänze (somit 12 mal jährlich) steuerfrei belassen.

Die von den betroffenen Dienstnehmern verrichteten Tätigkeiten beinhalteten zwangsläufig eine Schmutz-, Erschwernis- bzw Gefahrensituation und erfolgten durchschnittlich/monatsbezogen überwiegend unter solchen Umständen.

2. Beweiswürdigung

2.1. „Einstufung der Poolärzte als Dienstnehmer“

2.1.1. Zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus (zu SV 1.1.1):

Es ist im Verfahren unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sowohl Ärzte als Dienstnehmer als auch sogenannte „Poolärzte“, die anhand einer als „Poolvereinbarung“ bezeichneten Rahmenvereinbarung für die Beschwerdeführerin tätig wurden, beschäftigte.

Gemäß Pkt.2. der aktenkundigen Poolvereinbarung ist Zweck der Vereinbarung einen Pool an hochqualifizierten Ärzten zur Verfügung zu stellen, die im Rahmen ihrer freiberuflichen Tätigkeit die Behandlung von Patienten übernehmen, welche durch die Beschwerdeführerin vermittelt werden.

Gemäß Pkt.3. der Poolvereinbarung besteht keine Garantie für die Auftragsvermittlung, innerhalb der jeweils vereinbarten Anwesenheitszeit hängt eine Vermittlung eines Patienten bzw. das Ausmaß dessen Betreuung von der tatsächlich gegebenen Notwendigkeit ab.

Gemäß Pkt.4 der Poolvereinbarung hat die Behandlung der Patienten so zu erfolgen, dass die wirtschaftliche Betriebsführung der Krankenanstalt nicht beeinträchtigt wird und der organisatorischen Ablauf gewährleistet bleibt. Die Ärzte sind zu einer sparsamen Verwendung der zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel verpflichtet.

Die Ärzte hatten eine sogenannte Krankengeschichte/Dokumentation über ihre Patienten zu führen. Diese standen im Eigentum der Beschwerdeführerin und standen die Auswertungen der Krankengeschichte bis zum Ende des Arbeitsverhältnisses den Ärzten kostenlos zur Verfügung. Nach Beendigung des Verhältnisses bestand die Möglichkeit zur Anfertigung von Abschriften, Ablichtungen usw. auf eigene Kosten, soweit dies zur Weiter- und Nachbehandlung von Patienten erforderlich war.

Gemäß Pkt. 5. der Poolvereinbarung bestand die Vereinbarung eines pauschalen Honorares für die reine Anwesenheit im Zuge eines „Hauptdienstes“, sowie eines „Beidienstes bzw. OP-Dienstes“, dies ist als Abstandshonorar für die zur Verfügung gestellte Zeit zu verstehen. Darüber hinaus stand den Ärzten für konkrete ärztliche Leistungen entweder ein Hauptbehandlungshonorar oder ein Assistenzhonorar zu (vgl. auch die aktenkundigen Honorarnotenbeispiele).

In den vorgelegten „Ärztendienstlisten“ wurden die Dienstpläne der Ärzte festgehalten, darin in Spalten angeordnet finden sich die Namen aller tätigen Ärzte (inkl. Poolärzte) die für die verschiedenen Dienste im jeweiligen Monat eingeteilt waren.

Für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum waren gemeinsame Dienstpläne für die angestellten (Ober-)Ärzte und die Poolärzte vorhanden.

Die Ärztedienstlisten wurden im Haus ausgehängt. Für die Dienstenteilung war jeweils ein Oberarzt zuständig. Die Pool-Ärzte wurden angerufen und gefragt, ob sie zu einem bestimmten Termin Zeit haben bzw. hatte man sich persönlich für die Einteilung getroffen. Die Einteilung erfolgte relativ kurzfristig (zwischen ein paar Wochen und bis ein paar Tage vor Durchführung des Dienstes).

Während des Hauptdienstes (24 Stunden Dienst) bestand Anwesenheitspflicht, beim Beidienst nicht. Hauptdienste wurden unter der Woche von den Hausärzten (= als Dienstnehmer beschäftigte Ärzte) am Wochenende von Ärzten auf Honorarbasis geleistet. Ab Beginn des Jahres 2009 wurden Wochenenddienste auch von angestellten Ärzten versehen.

An den Wochenenden bestand ein „eingeschränkter Dienst“, es fielen hierbei keine administrativen Tätigkeiten an. Es wurden auch nur „Notfalloperationen“ durchgeführt. Belegärzte hatten die Möglichkeit auch am Wochenende Operationen durchzuführen (vgl die aktenkundigen Niederschriften mit ***2***, ***3*** (beides Poolärzte) und die Niederschrift über die Schlussbesprechung 7.5.2012)

Zur Vertretung gab es ein Pool an Ärzten, die sich gegenseitig ausgeholfen haben.

Es gab auch Abweichungen von den Ärztedienstlisten und konnten sich die Poolärzte – sofern es ihnen nicht möglich war, den Dienst selbst abzuleisten – sich durch (vorwiegend) andere Poolärzte vertreten lassen.

Aus den Honorarnoten ergibt sich, dass die Poolärzte auch zur Vertretung von (angestellten) Hausärzten (Oberärzten) herangezogen wurden (vgl die aktenkundige Honorarnote- ***4***)

Zum Inhalt der Ärztedienstliste: Der I. Dienst, bezeichnet den sogenannten „Hauptdienst“, welcher einen 24 Stunden Dienst darstellt (dauert von 08.00 Uhr bis 8.00 Uhr des nächsten Tages). In der Spalte daneben ist der II. Dienst angeführt, dabei handelt es sich um den sogenannte „Beidienst“, (welcher je nach Bedarf von 08.00 Uhr bis 12.00 Uhr dauert). In der rechten Spalte ist der III. Dienst angeführt, dabei handelt es sich um einen „Bereitschaftsdienst“ (Rufbereitschaft), welcher denselben Zeitraum wie der Hauptdienst umfasst. (vgl. Gedächtnisprotokoll zur Besprechung vom 14.12.2011)

Die Abrechnung der „Poolärzte“ erfolgte mittels Honorarnoten, unterteilt nach den geleisteten Diensten, HD (Hauptdienst), BD (Beidienst), Bereitschaftsdienst, OP-D (Operationsdienst). Die

Höhe der Honorare richtete sich nach der Art des geleisteten Dienstes. Bei einem Hauptdienst (Anwesenheitspflicht) wurde für die reine Anwesenheit ein Honorar von € 320.-, für einen Beidienst bzw. OP-Dienst € 110.-, verrechnet.

Aus den Honorarnoten ist ersichtlich, dass nur die tatsächlich geleisteten Dienste abgerechnet wurden.

Für den Fall, dass der Poolarzt als Hauptbehandler tätig wurde, galten für ihn die AGB der Belegärzte, welche sich auch integrierter Bestandteil der Poolvereinbarung waren (siehe Poolvereinbarung Pkt.8.).

Soweit die Beschwerdeführerin die örtliche und zeitliche Weisungsgebundenheit anspricht, so ist dies ebenso im Rahmen der Einbindung in die Organisation zu behandeln.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Arbeitgeber zu verstehen und zeigt sich u.a. durch Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Die Ärzte waren verpflichtet, während vereinbarten Zeiten (des Hauptdienstes) in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin anwesend und dienstbereit zu sein.

Arbeitsmittel wurden durch die Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt, wobei in der Poolvereinbarung ausdrücklich auf die Verpflichtung hingewiesen wurde, dass die Behandlung der Patienten so zu erfolgen habe, dass die wirtschaftliche Betriebsführung der Krankenanstalt nicht beeinträchtigt und der organisatorische Ablauf gewährleistet bleibt. Zudem waren die Poolärzte zur sparsamen Verwendung der zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel angehalten (vgl. Verhandlungsniederschrift vom 20.4.2021)

Auch die „Poolärzte“ waren laut Punkt 4 der Poolvereinbarung und somit gleich den unstrittig als Dienstnehmer beschäftigten restlichen Ärzten zur Führung einer Dokumentation/Krankengeschichte ihrer Patienten verpflichtet, welche im Übrigen im Eigentum der Krankenanstalt verblieb. Nach eben diesem Punkt 4 der Poolvereinbarung stand dem Arzt die Auswertung der Dokumentation/Krankengeschichte bis zum Ende seines Arbeitsverhältnisses kostenlos zu, nach Ende seines Arbeitsverhältnisses konnte der Arzt auf sein Kosten Abschriften, Auszüge etc herstellen lassen, dies aber wiederum nur, soweit dies zur Weiter—und Nachbehandlung von Patienten erforderlich wäre.

Die Bereitstellung entsprechend ausgestatteter Arbeitsplätze spricht aber für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Beschwerdeführerin (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, mit Verweis auf VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Zur Arbeitszeit, im gegenständlichen Fall zur Einteilung der unterschiedlichen Dienste in der Ärztedienstliste, ist zwar anzumerken, dass keine Verpflichtung bestand eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten oder auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten (was ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre), jedoch ist darauf zu verweisen, dass die einvernehmliche Festlegung der Arbeitszeiten nicht wesentlich für eine Selbständigkeit spricht (vgl. VwGH 20.1.2016, 2012/13/0095, VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163)

Die Diensteinteilung erfolgte auf monatlichen „Ärztedienstlisten“. Diese wurden von den (angestellten) Oberärzten erstellt und schienen dort sowohl die angestellten Ärzte als auch die Poolärzte auf. Die Einteilung der Dienste erfolgte in telefonischer oder persönlicher Absprache zwischen den Poolärzten und dem jeweils zur Einteilung zuständigen Arzt, dies in einem zeitlichen Rahmen von ein paar Tagen bis zu ein paar Wochen.

Damit waren die Poolärzte aber – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – jedenfalls in die von der Beschwerdeführerin bestimmte Ablauforganisation am Ort der Arbeitserbringung eingegliedert und hatten sie damit nicht die Möglichkeit, den vorgegebenen Ablauf jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern.

Im Sinne einer gesamtbildlichen Betrachtung ergibt sich sohin, dass die Poolärzte in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden waren.

2.1.2. Zur Weisungsgebundenheit: (zu SV 1.1.2.)

Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103).

Die Stärke des geforderten Weisungsrechts ist jedoch abhängig von der Art der Tätigkeit.

Der Umstand, dass ein Arzt auf Grund seines Wissens und Könnens die Art der Behandlung bestimmt und in dieser Hinsicht keinen Weisungen unterliegt, spricht noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0079).

Bei höher qualifizierten Leistungen, wie denen eines Arztes, tritt das Merkmal der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber bei der steuerlichen Beurteilung der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. VwGH 17.5.1989, 85/13/0110). Bei einem Arzt steht nach Ansicht des VwGH nicht einmal eine ausdrückliche Weisungsungebundenheit in Bezug auf die Art der ärztlichen Behandlung der Annahme eines Dienstverhältnisses entgegen (VwGH 19.1.1984, 83/15/0114), da es sich um eine jener Berufstätigkeiten handelt, der ein hohes Maß an tatsächlicher Selbständigkeit innewohnt (VwGH 16.9.1982, 81/15/0118; VwGH 19.1.1984, 83/15/0114, sowie Doralt, EStG18, § 47 Rz 34).

Erklärt sich jemand bereit, in einem bestimmten Zeitraum gerade anfallende Arbeiten zu übernehmen, so spricht dies für eine persönliche Weisungsgebundenheit, weil die Verpflichtung übernommen wird, die jeweils zugewiesenen bzw. anfallenden Arbeiten zu übernehmen (VwGH 21.2.1984, 83/14/0102).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist nicht entscheidend, dass es sich im vorliegenden Fall um die Tätigkeit von Ärzten handelte, deren Tätigkeit grundsätzlich weisungsfrei und auf eigene Verantwortung ausgeübt wurde. Dass die Ausübung ärztlicher Tätigkeiten grundsätzlich auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgen kann, sofern die Merkmale persönlicher Abhängigkeit einer Person vom Empfänger der Arbeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen, ist nicht zweifelhaft (vgl. das Erkenntnis des VwGH, 17.10.2012, 2009/08/0188 ; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 47 Tz 9, Stichwort "Ärzte"; Doralt, EStG6 § 47 Tz 34). Nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde waren auch im Rahmen des Betriebes der Beschwerdeführerin neben den "Poolärzten" auch unstrittig angestellte Ärzte tätig.

Im gegenständlichen Fall schuldeten die „Poolärzte“ ihre Anwesenheit in der Betriebseinrichtung der Beschwerdeführerin bei den getätigten „Hauptdiensten“, bei den Bei- bzw. OP-Diensten bzw. der Rufbereitschaft schuldeten sie die Pflicht des „Sich-bereit-halten“. Damit fehlte es ihnen an der Möglichkeit während dieser eingeteilten Dienste frei über ihre Zeit zu verfügen. Sie schuldeten ihre Arbeitskraft bzw. das Bereitstellen ihrer Arbeitskraft im Bedarfsfall und nicht die Erbringung einzelner Werke (das einzelne Werk ist dort anzunehmen, wo es tatsächlich zu einer Behandlung eines Patienten kommt, welche ohnedies lt. Poolvereinbarung extra als Hauptbehandlungshonorar/ Assistenzhonorar verrechnet wird).

Das Gesamtbild spricht daher für eine persönliche Weisungsgebundenheit der Poolärzte, da sie hinsichtlich Arbeitsablauf und inhaltlicher Erledigung weisungsgebunden waren.

2.1.3. Zum Unternehmerrisiko (zu SV 1.1.3.):

Zum Unternehmerrisiko macht die Beschwerdeführerin geltend, insbesondere der Umstand, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit gehabt habe im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen, spreche klar für ein Unternehmenswagnis der Ärzte.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet aber kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko (vgl. neuerlich das Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2016, 2012/13/0095).

Im gegenständlichen Fall konnten sich die Poolärzte zu den verschiedenen Diensten einteilen lassen, es wurden diese mittels Honorarnote abgerechnet. Dies stellt jedoch kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko dar, da die geleistete Arbeit jedenfalls und in der im Voraus festgelegten Höhe (vgl. Punkt 5 der Poolvereinbarung) bezahlt wurde.

Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos der Poolärzte wurde in der Beschwerde erst gar nicht behauptet und finden sich auch in den Akten keinerlei Hinweise darauf.

2.2. „Pauschalierte Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen“

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen zu den Punkten „Pauschale Zulagen an Oberärzte“, „SFN-Zuschläge auch während des Urlaubes“ und „pauschale SEG-Zulagen“ ergeben sich aus den vorgelegten Akten und werden im Umfang der Sachverhaltsfeststellung auch von den Verfahrensparteien nicht bestritten.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs 37 BAO traten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) geänderten bzw. eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Davon abweichend ist gemäß § 323 Abs 42 BAO in Fällen wie dem vorliegenden (Berufungsvorlage vor dem 1.1.2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) die

Bestimmung des § 262 BAO (verpflichtende Erlassung einer Beschwerdeentscheidung) nicht anwendbar.

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1. Dienstnehmereigenschaft der Poolärzte (zu SV 1.1.)

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

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

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

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. (vgl. VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281, mwN).

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 auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 vS, sowie seitdem zB VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.11.2013, 2012/15/0025; VwGH 28.5.2015,

2013/15/0162; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281; VwGH 28.6.2017, Ra 2016/15/0074; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (zB VwGH 15.9.1999, 97/13/0164; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223). Die Verrechnung von Pauschalbeträgen steht einer Beurteilung der Tätigkeit als unselbständig nicht entgegen; eine Erfolgsabhängigkeit (und damit ein Unternehmerwagnis) ist daraus jedenfalls nicht ableitbar (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen beziehungsweise Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071). Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung nämlich vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft und damit gegen ein Dienstverhältnis (VwGH 29.7.2010, 2007/15/0223).

Der Vertretungsmöglichkeit fällt in gegenständlichem Fall jedoch – im Vergleich zu den anderen angeführten Kriterien – keine allzu große Gewichtung zu, weshalb dieser Punkt zwar in die Erwägungen mit einbezogen wurde, er jedoch in der Gesamtbetrachtung als vernachlässigbar erscheint.

Ob bzw in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230; VwGH 21.3.2018, Ra 2016/13/0051).

Für das Bestehen von Dienstverhältnissen kommt es jedenfalls nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag als Werkvertrag an. Entscheidend sind vielmehr die nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich verwirklichten Leistungsbeziehungen (VwGH 19.9.2002, 2007/13/0071; VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200; VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Da aufgrund der obigen Sachverhaltsfeststellungen die belangte Behörde bei Beurteilung des Gesamtbildes der strittigen Tätigkeiten zu Recht von einem Überwiegen der Merkmale eines Dienstverhältnisses und somit einer nichtselbständigen Tätigkeit bei den im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin beschäftigten Poolärzten ausgegangen ist, kann weder in der Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für die Lohnsteuer noch hinsichtlich der Festsetzung der diesbezüglichen Dienstgeberbeiträge sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag eine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

3.2. „Pauschale Besteuerung eines Zwölftels der Zulagen“ (zu SV 1.2.)

3.2.1. Streitpunkt: Pauschale Zulagen an Oberärzte

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Bezahlung der Zulagen pauschal. Der Annahme der grundsätzlichen Konsumation des gesetzlich zustehenden Urlaubes wurde nicht entgegengetreten.

Sohin kann - unter der Voraussetzung, dass eine Steuerfreiheit solcher Sonntags-, Nacht- und Feiertags-Zuschläge grundsätzlich eine konkrete Zuordnung zu Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit voraussetzt - einer pauschalen Zulage eine pauschale Urlaubsinanspruchnahme gegenübergestellt werden, wodurch die (pauschale) Besteuerung eines Zwölftels im Zuge einer Nachverrechnung nach § 86 Abs 2 EStG 1988 ermöglicht wird.

Zudem sind die von der Nachverrechnung betroffenen Ärzte namentlich im Bescheid aufgelistet (inkl. der entsprechenden zahlenmäßigen Grundlagen), wodurch es der Beschwerdeführerin ermöglicht wird, zu erkennen, welche Arbeitnehmer, welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen haben (vgl. dazu *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁴, § 86 EStG, Rz13).

3.2.2. Streitpunkt: SFN-Zuschläge auch während des Urlaubes

Gemäß § 68 Abs 1 EStG 1988 sind ua Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Anders als bei den im folgenden Punkt zu behandelnden Zulagen für Schmutz, Erschwernis und Gefahren (SEG-Zulagen) dürfen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN-

Zuschlägen) nur dann als steuerfrei behandelt werden, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten im Einzelfall konkret nachgewiesen wird (zB VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268 , mwN).

Da dieser Nachweis seitens der Beschwerdeführerin im Verfahren nicht erbracht wurde, erfolgte die gänzliche steuerfreie Behandlung der ausbezahlten SFN-Zuschläge durch die Beschwerdeführerin zu Unrecht.

§ 86 Abs 2 EStG 1988 lautet:

„Ergibt sich bei der Lohnsteuerprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderungen entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes Bedacht zu nehmen.“

Durch die belangte Behörde wurde bezüglich der im Zeitraum 9/2004 bis 12/2008 an diverse Dienstnehmer auch während des Urlaubes steuerfrei ausbezahlten SFN-Zuschläge eine pauschale Nachverrechnung eines Zwölftels (zwecks Berücksichtigung eines Urlaubszeitraumes) durchgeführt.

In ihrer Stellungnahme - beziehend auf die Entscheidung des VwGH vom 12.6.2019, Ro 2017/13/0016 - führte die belangte Behörde aus, dass der verfahrensgegenständliche Sachverhalt in der Außenprüfung ordnungsgemäß festgestellt worden und anhand von Niederschrift und Bericht dokumentiert worden sei. Die Ermittlung der Lohnsteuer sei unter Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes erfolgt. Bezogen auf die nicht namentliche Nennung der einzelnen Arbeitnehmer im Bescheid, wurde darauf hingewiesen, dass auch die Beschwerdeführerin nicht behauptet habe, dass eine Nachvollziehbarkeit, welcher Haftungsbetrag auf die einzelnen namentlich bekannten Arbeitnehmer entfalle, nicht gegeben wäre.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde im Verfahren lediglich die Überprüfung des Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum thematisiert, jedoch trifft diese Betrachtungsweise bezogen auf gegenständlichen Beschwerdepunkt nicht zu, da Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nur dann als nach § 68 EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können, wenn das Ableisten derartiger Arbeitszeiten im Einzelfall konkret nachgewiesen wurde. (VwGH 19.3.2008, 2006/15/0268).

Da ein solcher Nachweis nach den obigen Sachverhaltsfeststellungen nicht erbracht wurde (und dies auch seitens der Beschwerdeführerin nicht behauptet wurde) kann die von der belangten Behörde im vorliegenden Fall vorgenommene pauschale Nachverrechnung sohin nicht als rechtswidrig erkannt werden.

3.2.3. Streitpunkt: Pauschale SEG-Zulagen

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen bis 360,00 € monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkung von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die zitierte Bestimmung ist nach der herrschenden Lehre (vgl. *Doralt*, EStG¹⁴, § 68 Tzen 10 ff; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 68 Tz 37) so auszulegen, dass für eine begünstigte Besteuerung von Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen im Wesentlichen drei Bedingungen gleichzeitig erfüllt sein müssen. Liegt nur eine der nachstehend genannten Voraussetzungen nicht vor, kommt die Begünstigung nicht in Betracht.

Die erste Voraussetzung ist funktioneller Art. Aus dem im Gesetz verwendeten Begriff "*Zulagen und Zuschläge*" ergibt sich, dass die Voraussetzung für deren Steuerfreiheit nur dann erfüllt ist, wenn diese Zulagen neben dem Grundlohn gewährt werden.

Die zweite Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung von Zulagen ist formeller Art. Anspruch auf Steuerbegünstigung besteht nach dieser Voraussetzung nur, wenn die Zulagen auf Grund von lohngestaltenden Vorschriften gezahlt werden. Dabei reicht es für die Erfüllung der formellen Voraussetzung des Vorliegens einer lohngestaltenden Vorschrift bereits aus, dass die genannten Zulagen innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von

Arbeitnehmern gewährt werden. (Freudhofmeier, SWK 2005, S.823). Als dritte Voraussetzung gilt schließlich, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die vorgenannten angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken, die eine außerordentliche Erschwernis darstellen oder zwangsläufig eine Gefahr mit sich bringen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden. Die Abgabenbehörden sind berechtigt und verpflichtet, die Angemessenheit der Zulage im Verhältnis zum Gefährdungsausmaß zu prüfen. Zu erbringen ist der Nachweis durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen (materielle Voraussetzung; vgl. zB VwGH 28.9.2011, 2007/13/0138; siehe dazu auch Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 68 Tzen 32 ff).

Soweit die belangte Behörde, den in den Jahren 2004 bis 2009 ausbezahlten Zulagen die Steuerfreiheit versagt hat (zwecks Berücksichtigung einer Urlaubsdauer) , ist auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen. Dieser hat in seiner grundlegenden Entscheidung vom 7.5.2008, 2006/08/0225, zur Thematik der Schmutzzulage (ergangen zur Beitragsfreiheit von Schmutzzulagen nach § 49 Abs.3 Z 2 ASVG) ausgeführt (Hervorhebungen nicht im Original):

„Nach der Rechtsprechung kommt es bei der Prüfung der Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzung des § 68 Abs. 5 EStG 1988 für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben ist, in Fällen, in denen die Kollektivvertragspartner die Gewährung der Schmutzzulage davon abhängig gemacht haben, dass Arbeiten geleistet werden, die ihrer Auffassung nach üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, zunächst darauf an, ob diese Einschätzung der Kollektivvertragspartner richtig ist, d.h. - vor dem Hintergrund des § 68 Abs. 5 EStG 1988 - ob Arbeiten wirklich üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken. Ist dies der Fall, so ist es unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall Arbeiten eine solche Verschmutzung bewirkt haben (vgl. das Erkenntnis vom 14. September 2005, Zl. 2003/08/0266).“

„Sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Abs. 5 EStG 1988 für die Gewährung einer Schmutzzulage gegeben, werden also überwiegend Arbeiten geleistet, die üblicherweise (typischerweise) eine außerordentliche Verschmutzung des Arbeitnehmers verursachen, so ist es für die Frage der Beitragsfreiheit unmaßgeblich, ob auch in einem konkreten Einzelfall eine solche Verschmutzung gegeben war (vgl. das Erkenntnis vom 30. Jänner 2002, Zl. 99/08/0033). Auch kommt es nach der Rechtsprechung für das Ausmaß der Beitragsfreiheit der Schmutzzulage nicht darauf an, ob diese dem tatsächlichen Aufwand entspricht, sodass also der den tatsächlichen Reinigungsaufwand übersteigende Teil nicht etwa beitragspflichtig ist (Erkenntnis vom 22. November 1984, Slg. Nr. 11.593/A). Ist also die Tätigkeit des Arbeitnehmers überwiegend eine solche, für die eine Schmutzzulage gebührt, so ist es für den

Anspruch auf diese Zulage gleichgültig, ob und wann zeitraumbezogen innerhalb des für die Prüfung des Anspruchs auf Schmutzzulage maßgebenden Lohnzahlungszeitraums ein konkreter Reinigungsaufwand aufgrund einer Verschmutzung entsteht und in welcher Höhe dieser Aufwand entsteht. Aus diesem Grund ist auch während des Lohnzahlungszeitraums nicht etwa die Beitragsfreiheit der Schmutzzulage auf Tage tatsächlich verschmutzender Arbeit zu beschränken. Es ist daher sowohl für den Anspruch auf Schmutzzulage, als auch für deren Beitragsfreiheit gleichgültig, aus welchen Gründen an bestimmten Tagen des Lohnzahlungszeitraums keine Verschmutzung eingetreten ist, insbesondere daher aber auch, ob die verschmutzenden Arbeiten infolge Urlaubs unterblieben sind. Folgerichtig kann es aber dann für die Beitragsfreiheit der Schmutzzulage während der Entgeltfortzahlung bei Urlaub aber auch nicht darauf ankommen, wie die Urlaubstage innerhalb des Lohnzahlungszeitraums gelagert sind, weil dies bei gleichem Urlaubsanspruch dazu führen würde, dass Arbeitnehmer, je nachdem, wie der Urlaub im Verhältnis zum Lohnzahlungszeitraum gelagert wäre, beitragsrechtlich unterschiedlich behandelt würden.

Diesem Ergebnis steht auch kein Gegenschluss aus der Bestimmung des § 68 Abs. 7 EStG 1988 entgegen:

§ 68 Abs. 7 EStG erhält unter anderem beim Krankenstand, während dem eine Entgeltfortzahlung bis zu drei Monaten möglich ist (vgl. § 8 AngG), die Befreiung für in dieser Zeit weiter gezahlte Zulagen und Zuschläge aufrecht. Diese Bestimmung entspricht dem § 68 Abs. 4 EStG 1972 und wurde - soweit die Beitragsfreiheit von Schmutzzulagen während der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall in Rede steht - im Wesentlichen durch Art. I Z. 56 der Einkommensteuergesetznovelle 1974 eingeführt, wobei diese Änderung weder in der Regierungsvorlage noch im Ausschussbericht enthalten gewesen ist. Erst in der 2. Lesung stellte der Abg. z NR Hofstetter einen "Dreiparteien-Abänderungsantrag", der u.a. diese Bestimmung enthielt, und begründete dies damit, dass die "Novellierung ... im Hinblick auf das Entgeltfortzahlungsgesetz notwendig (sei), damit die im Entgelt festgelegten Beträge ebenfalls der Steuerbegünstigung unterzogen werden."

[...]

Erst nach dem Inkrafttreten der Einkommensteuernovelle 1974 wurde durch § 6 UrlaubsG BGBl. 390/1976 i.V.m. § 2 Z. 1 Generalkollektivvertrag vom 22. Februar 1978 über den Begriff des Entgeltes gemäß § 6 UrlaubsG eine generelle Schmutzzulage, wie sie hier (aufgrund eines Kollektivvertrages) gewährt wurde, arbeitsrechtlich in das Urlaubsentgelt einbezogen. Der Umstand, dass der Gesetzgeber im Steuerrecht auf die Rechtsentwicklung beim Urlaubsentgelt in den Folgejahren nicht reagiert hat, lässt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes unter Berücksichtigung der oben dargelegten Grundsätze über den pauschalen und nicht zeitraumbezogenen Charakter der Schmutzzulage durchaus auch den Schluss zu, dass er die Steuerfreiheit bei der Fortzahlung des Entgeltes während des Urlaubs stillschweigend vorausgesetzt und daher - anders als die Beitragsfreiheit der Schmutzzulage bei Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit - nicht als gesondert regelungsbedürftig erachtet hat."

Entsprechend den oben dargestellten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.5.2008, 2006/08/0225) ist im Fall der Beschwerdeführerin (auch) aufgrund der bis zuletzt durch die Amtspartei unbestritten gebliebenen Tatsache, dass die im Betrieb der Beschwerdeführerin durchgeführte Tätigkeiten üblicherweise (typischerweise) zwangsläufig eine Verschmutzung/Erschwernis/Gefahr des Arbeitnehmers und seiner Kleidung in erheblichem Maß bewirken, daher die gänzliche (somit 12 mal jährlich) steuerfreie Behandlung der SEG-Zulagen zu Recht und die von der belangten Behörde vorgenommene Nachversteuerung der Zulagenbeträge im Ausmaß eines pauschalen Zwölftels zu Unrecht erfolgt, weshalb die angefochtenen Lohnsteuer-Haftungsbescheide dementsprechend abzuändern waren. Daran ändert auch die von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung angeführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.5.1996, 95/15/0030) nichts, da der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt SFN-Zuschläge – im Gegensatz zu den hier gegenständlichen SEG-Zulagen – betraf (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 68 Rz 18, 19)

Die angefochtenen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer waren daher (durch Reduzierung der Haftungsbeträge um die von der belangten Behörde zu Unrecht vorgenommene Nachverrechnung der SEG-Zulagen; vgl dazu die „Zusammenstellung der Neuberechnungen“ in der aktenkundige „Beilage zur Lohnabgabenprüfung“) gemäß § 279 BAO wie folgt abzuändern:

2004:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 7.477,51 €

Haftungsbetrag NEU lt BFG: 6.817,76€

2005:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 28.091,60 €

Haftungsbetrag NEU lt BFG: 26.112,46 €

2006:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 37.120,82 €

Haftungsbetrag NEU lt BFG: 35.149,48 €

2007:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 22.069,53 €

Haftungsbetrag NEU lt BFG: 19.798,76 €

2008:

Haftungsbetrag lt. angefochtenem Bescheid: 19.090,10 €

Haftungsbetrag NEU lt BFG: 16.552,6 €

Im Übrigen, somit betreffend die Streitpunkte „Dienstnehmereigenschaft der Poolärzte“, sowie „pauschale Zulagen an Oberärzte“, und „SFN-Zuschläge auch während desurlaubes“ wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 im vorliegenden Fall zum einen entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (persönliche Weisungsbindung und Eingliederung in den betrieblichen Organismus) war und zum anderen das Bundesfinanzgericht nicht von der oben zitierten zu § 68 EStG 1988 ergangenen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2021