

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Baldauf & Eberle Wirtschaftstreuhand OG, Innsbrucker Straße 8, 6600 Reutte über die Beschwerde vom 19. Dezember 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) betreffend Haftung gem § 82 EStG für Lohnsteuer 2016 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages, allesamt vom 12. Dezember 2017, Steuernummer xx-xxx/xxxx, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Haftungsbescheid wird abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für das Jahr 2016 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer iHv € 720,- in Anspruch genommen.

Der Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im Fokus gegenständlicher Entscheidung steht die Rechtsfrage, ob Einmalzahlungen vom Anstaltsträger eines Bezirkskrankenhauses an seine dort beschäftigten Ärzte als sonstige oder laufende Bezüge anzusehen sind.

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben sind nach Ansicht des prüfenden Organs dem Prüfbericht vom 12.12.2017 zu entnehmende Tatsachen festgestellt

worden, sodass eine Festsetzung der Lohnsteuer im Haftungswege nach § 82 EStG 1988 iVm § 201 Abs 2 Z 3 BAO für das Jahr 2016 samt Festsetzung eines Säumniszuschlages erfolgte.

Im Zuge der bescheidmäßigen Erledigung vom 12.12.2017 wurde begründend auf den Prüfbericht vom selben Tag sowie auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Mit rechtzeitig am 21.12.2017 eingebrachter Beschwerde brachte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin (in Folge kurz: Bf) zusammengefasst vor, dass die Gehaltsaufzahlung an die bei der Bf angestellten Ärzte eine Prämie iSd § 67 Abs 1 EStG 1988 darstelle, welche als Sonderzahlung und nicht als laufender Bezug abzurechnen sei. In den monatlichen Verhandlungen mit dem Land ***x*** sowie der Ärztekammer sei es thematisch immer um eine Prämie, im steuerrechtlichen Sinn um eine Sonderzahlung gegangen. Auch in der Dienstanweisung des GVA-Obmannes an das Personalbüro vom 1.7.2016 stehe unmissverständliche das Wort „Prämie“ ohne auf eine Rechtsgrundlage Bezug zu nehmen. Die Höhe der Zahlungen von € 5.000,- bzw € 7.000,- je Arzt beruhe auf einer politischen Verhandlung und nicht auf einen Kollektivvertrag bzw einer Betriebs- oder Einzelvereinbarung. Es mangle daher bereits an einem Rechtstitel, der als Grundlage für laufende Bezüge dienen könnte. Die Zahlungen seien weiters erst dann erfolgt, als bereits eine Finanzierungszusage des Landes ***x*** vorlag. Eine Rechtsgrundlage für die Zahlungen gebe es nach wie vor nicht. Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass es keine Anhaltspunkte für laufende Gehaltszahlungen gebe. Insofern sei von einer Prämie auszugehen. Prämienzahlungen können zwar auf einer rechtlichen Grundlage beruhen, müssen dies jedoch nicht zwingend.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.1.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt, dass laut Recherchen im Internet es für Mediziner im alten Gehaltssystem zu einer Verbesserung des Gehaltsniveaus durch eine Einmalzahlung gekommen sei. Ferner habe die Bf in der Vorhaltbeantwortung vom 5.1.2018 vorgebracht, bei den ausbezahlten Zahlungen handle es sich am ehesten um eine Leistungsprämie. Der Bf sei es nicht gelungen darzulegen, um welche konkrete Leistung es sich handle und an wen und in welcher Höhe diese ausbezahlt worden sei. Gemäß einer Publikation des Landes ***x*** (OTS-Meldung) sei von laufenden Bezügen auszugehen.

Der Beschwerdevorentscheidung waren eine OTS Meldung des Amtes der ***x*** Landesregierung sowie ein Artikel aus www.cgm-media.at (Land ***x*** bessert Gehalt für Spitalsärzte auf) beigelegt.

Mit rechtzeitig am 13.2.2018 eingebrachtem Vorlageantrag zeigte sich die steuerliche Vertreterin der Bf über die Argumentationslinie der Abgabenbehörde verwundert und brachte ergänzend vor, dass die genannten Publikationen und ihre Aussagen nicht auf das ***Krankenhaus*** zutreffend seien, da das ***Krankenhaus*** kein neues Gehaltsschema eingeführt habe. Überdies werde in diesen Publikationen nicht konkret erwähnt, für welche

Krankenanstalten diese Gehaltsanpassungen erfolgt seien. Die Einmalzahlung des ***Krankenhaus*** habe vielmehr den Charakter einer (Leistungs-)Prämie. Im Zuge der Novellierung des Krankenanstalten-Arbeitszeitgesetzes (KA-AZG) im Jahr 2014 sei es zu einer Arbeitszeitbeschränkung für Ärzte auf 48 Stunden pro Woche gekommen. Eine befristete Erweiterung bis zum Jahr 2021 auf 55 Stunden sei vom Abschluss einer entsprechenden Betriebsvereinbarung abhängig gemacht worden. Diese stelle die Abgeltung der Bereitschaft zur Verlängerung der Arbeitszeit dar. Der Betriebsrat des ***Krankenhaus*** habe für den Abschluss dieser Betriebsvereinbarung, welche befristet bis 31.12.2017 abgeschlossen worden sei, die Gewährung einer Prämie für alle Ärzte verlangt. Die Einmalzahlungen seien daher völlig zurecht als Sonderzahlung abgerechnet worden.

Die Beschwerde wurde in weiterer Folge am 28.2.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte die Bf mit Vorhalt vom 24.7.2023, die darin angeführten Fragen zu beantworten bzw zum angeführten Sachverhalt Stellung zu nehmen.

In Beantwortung dieses Ersuchens brachte die Bf mit Eingabe vom 16.8.2023 ergänzend vor, dass die Prämie an alle Ärzte ausbezahlt werde, auch an jene, welche eine „opt out-Vereinbarung“ unterzeichnet haben. Die Prämienzahlung sei ganz klar an Leistungsparameter geknüpft (raschere Diagnose-Stellung nach dem LKF System). Eine Zielerreichung sei aber nur möglich, sofern der einzelne Arzt auch die Bereitschaft zur befristeten Verlängerung der Arbeitszeit erklärt hatte. Ferner sei die Höhe der Prämie in der Betriebsvereinbarung festgelegt worden. Auch wäre es durch die Novellierung des KA-AZG zu Gehaltseinbußen bei den Ärzten gekommen, welche jedoch von den Ärzten durch eine vermehrte Tätigkeit in Privatpraxen ausgeglichen werden konnte. Vielmehr wäre es daher für das ***Krankenhaus*** existenzbedrohend gewesen, wenn die Ärzte noch zusätzlichen Tätigkeiten außerhalb des ***Krankenhaus*** nachgegangen wären.

Der Eingabe der Bf war eine Betriebsvereinbarung vom 5.6.2018 beigelegt.

Mit weiterem Vorhalt vom 22.1.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Bf die befristet bis 31.12.2017 abgeschlossene Betriebsvereinbarung vorzulegen, da die Betriebsvereinbarung vom 5.6.2018 nicht den verfahrensgegenständlichen Zeitraum betreffe.

In Folge wurde mit Eingabe vom 4.3.2024 vorgebracht, die Auszahlungen im Jahr 2016 an die Ärzte seien aufgrund einer Dienstanweisung erfolgt. Der Eingabe waren ein Dienstvertrag sowie zwei Nachträge zum Dienstvertrag, die Dienstanweisung vom 1.7.2016 und die bereits vorgelegte Betriebsvereinbarung vom 5.6.2018 angeschlossen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf, welcher sämtliche Gemeinden ***1*** angehören, führt das ***Krankenhaus*** (**2**). Organe der Bf sind nach ***3*** die Gemeindeverbandsversammlung, der Gemeindeverbandsausschuss, der Gemeindeverbandsvorstand und der Gemeindeverbandsobmann.

Auf Basis des Gemeinde-Vertragsbedienstetengesetz (G-VBG) wurden mit den bei der Bf angestellten Ärzte, Dienstverträge abgeschlossen. In den jeweiligen Dienstverträgen wurde u.a. der Dienstort, das Beschäftigungsausmaß - wobei 40 Wochenstunden Vollbeschäftigung entsprechen - sowie die Einstufung und das Monatsentgelt festgelegt. Das Monatsentgelt wurde am 15. jedes Monats, die Sonderzahlungen vierteljährlich ausbezahlt.

Das KA-AZG (Krankenanstalten-Arbeitszeitgesetz) legt die Rahmenbedingungen für die Ruhezeiten, durchschnittliche Wochenarbeitszeit, verlängerte Dienste sowie Ausnahmen fest. Da diese Regelungen nicht den Vorgaben der EU-Arbeitszeitrichtlinie 2003/88/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4.11.2003 entsprachen, forderte die Europäische Union Österreich mit Schreiben vom 21.2.2014 zur Herstellung der Unionsrechtskonformität auf.

Daraufhin novellierte der Bundesgesetzgeber zum 1.1.2015 das KA-AZG. Ziel war die Schaffung einheitlicher und praktikabler Arbeitszeitregelungen für alle Krankenanstalten und damit die Neufestlegung gesetzlicher Höchstarbeitszeitgrenzen (Prüfbericht ***4*** vom 28.8.2020).

Mit der Novellierung des KA-AZG durfte die Tagesarbeitszeit von Ärzten nunmehr grundsätzlich 13 Stunden nicht überschreiten. Die Wochenarbeitszeit durfte innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von bis zu 17 Wochen im Durchschnitt 48 Stunden nicht überschreiten. Mit einer Betriebsvereinbarung und individueller „Opt-out“-Erklärung konnten Ärztinnen und Ärzte jedoch bis 31.12.2017 im Schnitt 60, und bis 31.12.2020 55 und ab 01.01.2021 nur mehr 48 Stunden pro Woche arbeiten (vorher 72 Stunden).

Die neue Arbeitszeitregelung führte zu Gehaltseinbußen bei den Ärzten, die nunmehr eine Anpassung des Gehaltssystems forderten (Prüfbericht ***4*** vom 28.8.2020).

In weiterer Folge kam es zu einem Angebot der Träger der ***Krankenhäuser*** (darunter auch die Bf) an ihre Ärzte, welches Einmalzahlungen von € 7.000,- für Fachärzte bzw € 5.000,- für Mediziner in Ausbildung vorsah. Das Land ***x*** unterstütze dabei die Gemeindeverbände und übernahm 50% der Kosten (Prüfbericht ***4*** vom 28.8.2020).

Mit den Einmalzahlungen sollte zumindest erreicht werden, dass die Ärzte in den Bezirkskrankenhäusern das Gehaltsniveau der ***Klinik*** erreichen. (****5**** vom

27.04.2015). Zu dieser Thematik fanden im April 2015 in den ***x*** Bezirkskrankenhäusern Betriebsversammlungen statt (***9***).

Am 24.6.2015 kam es in einer Sitzung des Gemeindeverbandsausschusses des ***Krankenhaus*** zur Beratung und Beschlussfassung über die Gehaltsverhandlungen und in Folge wurden die Einmalzahlungen erstmals im Juli 2015 ausbezahlt (***6***).

In weiteren Verhandlungen zwischen dem Land ***x*** und den verschiedenen Interessenvertretern wurde auch für das hier verfahrensgegenständliche Jahr 2016 die Beibehaltung dieser "Übergangslösung" vereinbart, jedoch mit dem klaren Ziel eines einheitlichen Gehaltssystems („***7***).

Auf Basis des Beschlusses des Gemeindeverbandsausschusses vom 24.6.2015 hat die Bf im Jahr 2016 die Einmalzahlungen an ihre Ärzte ausbezahlt. Mit Dienstanweisung vom 1.7.2016 wurde das Personalbüro der Bf vom Gemeindeverbandsobmann angewiesen, die Einmalzahlungen im Juli 2016 iHv € 7.000,- an Fachärzte und € 5.000,- an Ärzte in Ausbildung und Sekundärärzte zu veranlassen.

Im Jahr 2016 existierte keine Betriebsvereinbarung bezüglich dieser Einmalzahlungen. Eine Betriebsvereinbarung über leistungsabhängige Prämienzahlungen wurde erst außerhalb des verfahrensgegenständlichen Zeitraums am 5.6.2018 abgeschlossen.

Der ***x*** Landtag hat am 3.10.2018 eine Novelle des Gemeinde-Vertragsbedienstetengesetz beschlossen, welches die Einführung eines neuen Entlohnungssystems und die Schaffung von Sonderbestimmungen für Ärzte in Krankenanstalten im alten Entlohnungssystem beinhaltet. Die wesentlichen Bestimmungen für Ärzte sind am 1.1.2020 in Kraft getreten.

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die - sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigenden Erwägungen dargelegt werden - im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Die Feststellungen zu den Dienstverträgen ergeben sich aus dem von der Bf vorgelegten Dienstvertrag sowie dem entsprechenden glaubhaften Vorbringen der Bf vom 2.2.2024. Im Übrigen stehen diese Feststellungen im Einklang mit ***8***.

Die Feststellung, dass die Einmalzahlungen im Jahr 2016 gemäß dem Beschluss des Gemeindeverbandsausschusses vom 24.6.2015 ausbezahlt wurden, beruht auf den Feststellungen der Abgabenbehörde im Erstbescheid, der sich auf den Prüfbericht bezieht. Darin wird ausgeführt, dass laut Ausschusssitzung vom 24.6.2015 des ***Krankenhaus***

diese Gehaltsaufzahlungen für Fachärzte beschlossen haben. Weiters ergibt sich aus der Dienstanweisung an das Personalbüro, dass die Einmalzahlungen analog zu 2015 ausbezahlt werden sollen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich diesen Ansichten daher bedenkenlos anschließen und diese Feststellung seiner Entscheidung zu Grunde legen.

Die Feststellung, dass für den betreffenden Zeitraum keine Betriebsvereinbarung existiert, musste getroffen werden, da trotz wiederholter Aufforderung keine entsprechende Vorlage erfolgte. Wäre eine solche vorhanden gewesen, hätte sie ohne weiteres vorgelegt werden können.

Hinsichtlich der nicht weiter beanstandeten Punkte des Prüfberichts, konnte sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht der Verfahrensparteien bedenkenlos anschließen und erfolgt demnach keine weitere Auseinandersetzung mit diesen Feststellungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 67 Abs 1 EStG 1988 sieht für „sonstige Bezüge“, welche ein Arbeitnehmer neben dem laufenden Lohn von demselben Arbeitgeber erhält, eine begünstigte Besteuerung mit gestaffelten Steuersätzen vor.

Sonstige Bezüge sind nach *Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 67* solche Lohnteile, die zwar aufgrund eines Dienstverhältnisses (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und vom selben Arbeitgeber, aufgrund desselben Dienstverhältnisses wie der laufende Lohn, aber neben dem bzw zusätzlich zum laufenden Lohn gezahlt werden; ihnen haftet daher das Merkmal der Außerordentlichkeit an (VwGH 05.12.1962, 869/61, 1963, 71; VwGH 21.9.1983, 82/13/0094, 1984, 98; VwGH 19.3.1997, 95/13/0070; VwGH 30.4.2003, 97/13/0148).

Vorweg ist daher festzuhalten, dass die gegenständlichen Einmalzahlungen nach den getroffenen Feststellungen, vom selben Arbeitgeber, nämlich der Bf und zusätzlich zum laufenden Bezug gezahlt werden. Der Umstand, dass 50% der Kosten vom Land ***x*** übernommen wurden, schadet nicht, zumal die Auszahlung durch die Bf erfolgt ist.

Sonstige Bezüge im Sinne des § 67 Abs 1 EStG 1988 liegen ferner nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur unter der doppelten Bedingung vor, dass sie erstens im Rechtstitel und darüber hinaus zweitens auch durch die tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind (VwGH 21.11.1960, 665/57; VwGH 19.11.1969, 1157/68; VwGH 9.3.1979, 3394/78; VwGH 30.9.1980, 2525/80; VwGH, 27.06.2001, 98/15/0121; VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135; VwGH, 25.07.2018, Ro 2017/13/0005).

Die laufenden Bezüge der bei der Bf beschäftigten Ärzten werden auf Grundlage des G-VBG in Verbindung mit den jeweiligen Dienstverträgen ausbezahlt. Die gegenständlichen Einmalzahlungen sind weder in den Dienstverträgen noch im G-VBG geregelt. Wie festgestellt, kam es aufgrund der Novellierung des KA-AZG – die Ärzte durften weniger Überstunden leisten – zu Gehaltseinbußen. Eine der Zielsetzungen der Verhandlungen war es in Folge auch, Ungleichbehandlungen zwischen Ärzten der ***Klinik*** und Ärzten der Bezirkskrankenhäuser hinsichtlich der Entlohnung durch eine Gehaltsreform zu beseitigen. Als Übergangslösung wurden daher diese Einmalzahlungen zwischen den Interessenvertretern, den Gemeindeverbänden und dem Land ***x*** vereinbart. Im ***Krankenhaus*** wurde diese Übergangslösung und die Auszahlung der besagten Einmalzahlungen schließlich durch einen Beschluss des Gemeindeverbandsausschusses umgesetzt. Dieser Beschluss stellt somit den Rechtstitel für diese Zahlungen dar, der sich deutlich von der Rechtsgrundlage der laufenden Bezüge unterscheidet.

Auch der Auszahlungsmodus der Einmalzahlungen unterscheidet sich von den laufenden Bezügen. Die Einmalzahlungen wurden erstmals im Jahr 2015 und aufgrund der Fortführung der Übergangslösung im Jahr 2016 jeweils im Juli des entsprechenden Jahres ausgezahlt. Angemerkt wird ferner, dass diese Einmalzahlungen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum, sondern – da eine Angleichung der Gehälter beabsichtigt war – für den gesamten Grundlohnzeitraum bezahlt wurden.

Es mag zwar zutreffen, dass diese Einmalzahlungen zu einer Verbesserung des Gehaltsniveaus führen, wie von der Abgabenbehörde ausgeführt wurde. Jedoch ist es eine natürliche Folge, dass jegliche Erhöhung von Entgeltsbestandteilen und Zahlung von sonstigen Bezügen das allgemeine Lohnniveau erhöht. Daher lässt sich aus diesem Umstand nichts Entscheidungswesentliches ableiten.

Entscheidend für die Einstufung als sonstige Bezüge ist allein, dass sich diese Zahlungen vom Rechtsgrund und die Auszahlung zu den laufenden Bezügen deutlich unterscheiden. Eine willkürliche Umwandlung von laufenden zu sonstigen Bezügen kann im vorliegenden Fall überdies nicht erblickt werden, da die Auszahlung der Bezüge aufgrund der unveränderten Dienstverträge und des bis 2018 nicht novellierten G-VBG rechtskonform erfolgte. Die Einführung eines neuen Entlohnungsschemas erfolgte erst im Jahr 2018.

Zumal die weiteren nicht beanstandeten Punkte nicht Gegenstand dieser Beschwerde waren und das erkennende Gericht sich der diesbezüglichen Ansicht der Verfahrensparteien bedenkenlos anschließen konnte, war der Haftungsbescheid entsprechend abzuändern.

Berechnung:

[...]

Zumal ein allenfalls festzusetzender Säumniszuschlag den Betrag von € 50,- nicht erreicht, war dieser gem. § 217 Abs 10 BAO nicht festzusetzen. Der Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages war daher aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, welche iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlicher Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Überdies hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweismwürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. April 2024