

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Elfriede Murtinger, KR Michael Fiala und Mag. Andrea Prozek im Beisein der Schriftführerin FOI<sup>in</sup> Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf, [Adresse-Bf], vertreten durch Intercura Treuhand - und Revisions- gesellschaft m.b.H., Bösendorferstraße 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11.02.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 09.01.2008 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für Lohnsteuer 2004 in der Sitzung am 30. Mai 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

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

### **"Pauschale Nachrechnung Finanz Sachverhaltsdarstellung"**

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

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

*Es wurde festgestellt, dass die Firmen*

- Verein der Freunde des [Krankenhaus] ([StNr.-1]),
- Verein der Freunde des X (keine Steuernummer) und

- A-GmbH ([St.Nr.-2])

Zahlungen an Dienstnehmer der Bf leisten.

Die zwischen den Vereinen, dem [Krankenhaus] und dem Betriebsrat des [Krankenhaus] abgeschlossenen Betriebsvereinbarungen regeln die Inanspruchnahme der Dienstnehmer des [Krankenhaus] durch die Vereine und die dafür zu leisteten Vergütungssätze.

Der Dienstgeber argumentiert, dass die an Mitarbeiter des [Krankenhaus] geleisteten Honorarzahlungen Leistungen der Vereine für die Patienten des [Krankenhaus] abgelten und daher in keinen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zum [Krankenhaus] stehen.

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

Dem Argument, dass diese Leistungen ausschließlich den Mitgliedern des Vereins der Freunde des [Krankenhaus] zugute kamen, wurde widersprochen.

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

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

Ab dem Jahr 2000 erfolgte die Auszahlung dieser Bezüge durch die A-GmbH unter dem Titel eines Werkvertrages.

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

Weiters wurde festgestellt, dass ab dem Jahr 2003 seitens der A-GmbH an Dienstnehmer des [Krankenhaus] monatlich bis zu € 60,- überwiesen werden.

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

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

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

Als durchschnittlicher Steuersatz wurden 35% ermittelt.

Die Bemessungsgrundlage 2004 beträgt € 318.867,28."

In einer daran anschließenden Tabelle wurde unter dem Titel "Pauschale Nachrechnung Finanz" für den Zeitraum 01.12.04 bis 31.12.04 eine Lohnsteuernachforderung von

111.603,55 EURO berechnet. Dienstnehmer, für die der Lohnsteuerbetrag einzubehalten gewesen wäre, wurden keine genannt.

Als weiterer Punkt wurden nachfolgende Feststellungen getroffen:

**"Pauschale Nachrechnung Finanz  
Sachverhaltsdarstellung"**

Anhand der eingesehenen Buchhaltungsunterlagen wurden Zahlungen an Personen für folgende

Tätigkeiten festgestellt:

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

Bei dem externen Medizinischen Personal handelt es sich nicht um „Poolschwestern“ die von Dritten an das [Krankenhaus] verliehen oder vermittelt wurden, sondern um Personen, deren Aufnahme und Entlohnung durch das [Krankenhaus] erfolgte.

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

Als durchschnittlicher Steuersatz wurden 25,9 % ermittelt.

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

In einer daran anschließenden Tabelle wurde unter dem Titel "Pauschale Nachrechnung Finanz" für den Zeitraum 01.12.04 bis 31.12.04 eine Lohnsteuernachforderung von 95.321,23 EURO berechnet. Dienstnehmer, für die der Lohnsteuerbetrag einzubehalten gewesen wäre, wurden ebenfalls keine genannt.

Die Ergebnisübersicht wies einen Lohnsteuerbetrag von 206.924,78 EURO und einen darauf entfallender Säumniszuschlag von 4.138,50 EURO aus.

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

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

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

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

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

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

Der Verein Freunde des [Krankenhaus] habe ebenso wie der Verein Freunde des X zwar Zahlungen an Personen geleistet, die auch, aber nicht nur, Dienstnehmer der Bf gewesen seien. Teilweise sei für die Zahlungen dieser beiden Einrichtungen eine Sozialversicherungspflicht für die Bf abgeleitet worden, daraus ergebe sich aber keineswegs zwangsläufig eine Zahlungspflicht für Lohnsteuerabgaben für die Bf.

Unrichtig sei auch, dass es zu Betriebsvereinbarungen zwischen den angeführten Vereinen, der A-GmbH und der Bf gekommen sei.

Es seien dies lediglich privatrechtliche Vereinbarungen zwischen den Unterstützungsvereinen und der A-GmbH mit dem Betriebsrat der Bf, denen die Bf nicht beigetreten sei. Die von den obgenannten Vereinen und der A-GmbH erbrachten Zahlungen beträfen Leistungen, die auch an Betriebsfremde erbracht worden seien und insgesamt anstatt an Dienstnehmer der Bf auch an Dritte hätten vergeben werden können, wie es auch tatsächlich geschehen sei.

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

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

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

endgültige Beitragsgrundlage für SV	304.437,19
Zahlungen vom Verein der Freunde des [Krankenhaus]	- 29.009,68
Zahlungen vom Verein Freunde des X	- 169.289,58
Zahlungen für Famulanten	- 357,30
<b>BEMESSUNGSGRUNDLAGE LOHNSTEUER</b>	<b>105.780,63</b>

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

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

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

#### 1.) Betreffend Zahlungen der A-GmbH

Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass von der A-GmbH Zahlungen an Mitarbeiter des [Krankenhaus] geleistet worden seien, die mit einem festgestellten durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 35 % der Besteuerung unterzogen worden seien.

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

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

Allgemein sei zu bemerken, dass im berufungsgegenständlichen Zeitraum von der A-GmbH über Auftrag des [Krankenhaus] die gesamte Verrechnung der Belegärzte des [Krankenhaus] mit den Zusatzversicherungen bzw. mit den Privatpatienten des

[Krankenhaus] durchgeführt worden sei. Daher liege zwischen dem [Krankenhaus] und der A-GmbH ein wirtschaftliches Naheverhältnis vor.

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

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

Ein Trinkgeld sei ortsüblich, wenn es zu den Gepflogenheiten des täglichen Lebens gehöre, dem Ausführenden einer bestimmten Dienstleistung (in einer bestimmten Branche) ein Trinkgeld zuzuwenden (Branchenüblichkeit) und soweit das Trinkgeld, am Ort der Leistung auch der Höhe nach den Gepflogenheiten des täglichen Lebens entspreche (Angemessenheit).

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

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

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

## 2.) Betreffend sogenannte "Pooldienste"

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

Der Prüfer habe festgestellt, dass es den betroffenen Personen zwar frei gestanden sei, ob sie einen Dienst antreten wollten oder nicht. Sei ein Dienst jedoch angetreten worden, so sei eine vereinbarte Arbeitszeit vorgegeben gewesen. Auch der Tätigkeitsbereich sei schon aufgrund der vereinbarten Arbeitsleistung definiert und durch den Arbeitgeber vorgegeben gewesen. So sei etwa der Dienstbeginn immer vor Stationsübergabe gelegen. Die Arbeiten seien immer im Team mit Mitarbeitern des [Krankenhaus] (Stammpersonal) erfolgt, da nach den niederschriftlich festgehaltenen Angaben einiger Mitarbeiter eine Arbeit alleine gar nicht möglich gewesen wäre, weil diesen Personen die Arbeitsabläufe auf den Stationen nicht bekannt gewesen seien. Die Arbeiten seien unter Anleitung der Stationsschwester oder des Stammpersonals durchgeführt worden. Seitens des [Krankenhaus] seien auch die Dienstkleidung sowie die notwendigen Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden. Die Kontrolle der Arbeitszeit sei durch die jeweilige Oberschwester wahrgenommen worden. Auch über ein eventuelles Vertretungsrecht sei weder gesprochen, noch ein solches tatsächlich gelebt worden.

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

### 3.) Betreffend sonstige Werkverträge

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

### 4.) Betreffend Vereine

Seitens des Vereines der Freunde des [Krankenhaus] sowie des Vereines der Freunde des X seien an Mitarbeiter des [Krankenhaus] Zahlungen auf Grund von als "Betriebsvereinbarungen" bezeichneten Vereinbarungen geleistet worden. Diesen Betriebsvereinbarungen sei auch der B-Verein als Rechtsträger des Krankenhauses der Bf beigetreten. Nach Angaben der Vereine seien von den Empfängern in deren Auftrag und auf deren Rechnung Leistungen erbracht worden, welche generell der Verbesserung der Qualität der ärztlichen, pflegerischen und sonstigen (administrativen) Leistungen im Krankenhaus der Bf dienen sollten. Eine angeforderte detailliertere Leistungsbeschreibung

der "Honorarempfänger" sei mit dem Hinweis, dass sich diese einerseits aus den Standesrichtlinien und andererseits aus den berufsspezifischen Aufgaben für ärztliches und pflegerisches Personal ergeben würden, nicht beigebracht worden.

Nach übereinstimmenden Angaben von diversen Mitarbeitern des [Krankenhaus] seien mit den Zahlungen der Vereine Überstundenleistung bzw. Zusatzdienste abgegolten worden, welche von den "begünstigten" Mitarbeitern im Rahmen ihrer Tätigkeit für das [Krankenhaus] geleistet worden seien. Diese Arbeiten seien im Rahmen der "normalen" Tätigkeit für das [Krankenhaus] und nicht für die Vereine erbracht worden.

Nach übereinstimmenden Aussagen der "Honorarempfänger" hätten keine besonderen Vereinbarungen mit den Vereinen über irgendwelche Leistungen bestanden. Vielmehr seien von den Vereinen Leistungen abgegolten worden, welche für das [Krankenhaus] erbracht worden seien. Die Honorarnoten,

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

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

Innerhalb offener Frist stellte die Bf den Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Zur Begründung der bekämpften Beschwerdevorentscheidung wurde wie folgt festgehalten:

- Zahlungen der A-GmbH

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

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

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

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

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

#### - Pooldienste

Unter dieser Position würden zumindest zwei völlig unterschiedliche Sachverhalte erfasst. In mehreren Fällen hätten Patienten bzw. deren Angehörige sogenannte Sitzwachen beantragt, die auch direkt mit dem Patienten bzw. dessen Angehörigen verrechnet und von der Bf lediglich organisiert worden seien.

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

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

#### - Sonstige Werksverträge

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

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

#### - Vereine

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

#### - Allgemein

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

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

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

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

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

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

Sofern dies nicht der Fall gewesen sein sollte, sei bekanntzugeben, welcher Anteil an der von der belangten Behörde ermittelten Bemessungsgrundlage auf Zuwendungen an unbekannte Arbeitnehmer entfalle.

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

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

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

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

Die belangte Behörde gab diesbezüglich keine Erklärung ab.

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

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

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

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

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

Es werde daher beantragt, der Beschwerde Folge zu geben.

### **Über die als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:**

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und die schriftlichen Ausführungen beider Parteien sowie durch Anhörung beider Parteien in der antragsgemäß durchgeföhrten mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Es wird von folgendem Verwaltungsgeschehen ausgegangen:

Im Rahmen einer GPLA wurde festgestellt, dass Arbeitnehmer der Bf von drei oben genannten Vereinen Zuwendungen erhielten. Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid entsprechend den im Bericht vom 09.01.2008 festgehaltenen Feststellungen davon aus, dass die Bf dazu verpflichtet gewesen wäre, auch für diese Zahlungen Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Berechnung der einzubehalten gewesenen Lohnsteuer erfolgte pauschal, wobei zwei Gruppen von Arbeitnehmern gebildet wurden, deren Lohnsteuerbemessungsgrundlage jeweils gesammelt ermittelt wurde. Die jeweilige Bemessungsgrundlage wurde mit einem Durchschnittssteuersatz von 35% bzw. 25,9% versteuert.

Obwohl die Beschwerde führende Partei der belangten Behörde die Möglichkeit gab, sämtliche Arbeitnehmer, die derartige Zuwendungen erhalten hatten, namentlich zu erfassen, unterblieb eine namentliche Nennung der einzelnen Arbeitnehmer und der auf jeden einzelnen entfallenden Zahlungen.

Das festgestellte Verwaltungsgeschehen ergibt sich aus den genannten Unterlagen und aus den Ausführungen beider Parteien und ist nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Der Arbeitnehmer ist gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

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

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

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß § 279 Abs. 2 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Das Verwaltungsgericht muss in seiner Entscheidung nicht nur über alle jene Punkte absprechen, die der Beschwerdeführer bekämpft, sondern es hat auch in Beachtung der Vorschrift der §§ 114f und 270 BAO den angefochtenen Bescheid in allen anderen Belangen auf seine Gesetzmäßigkeit und Richtigkeit einer Prüfung zu unterziehen und deren Ergebnis seinem Erkenntnis zugrunde zu legen. Es kann daher über das Beschwerdebegehren hinaus den angefochtenen Bescheid sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Beschwerdeführers abändern. Die Änderung darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor

der Abgabenbehörde erster Instanz war (vgl. VwGH 10.04.1997, 94/15/0218; VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126 und die dort zitierte Judikatur und Literatur)

Bei einem Bescheid, mit dem eine persönliche Haftung ausgesprochen wird, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatbestand begrenzt, der für die geltend gemachte Haftung maßgebend ist (vgl. VwGH 10.04.1997, 94/15/0218 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die Inanspruchnahme der Bf zur Haftung für Lohnsteuer im erstinstanzlichen Haftungsbescheid auf den Haftungstatbestand des § 82 EStG 1988 gestützt, wonach der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Die Frage, wie viel an Lohnsteuer die Bf gemäß § 82 EStG 1988 in Ansehung der strittigen Lohnzahlung einzubehalten und abzuführen hat, ist der Gegenstand des abgabenbehördlichen Verfahrens und daher "die Sache", über die das Verwaltungsgericht zu entscheiden hat (vgl. VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält, umfasst die Änderungsbefugnis nach § 279 Abs. 2 BAO selbst solche Fehler in der Lohnsteuerberechnung, welche vom Finanzamt nicht aufgegriffene Sachverhalte betreffen. Entscheidend ist lediglich, dass das Verwaltungsgericht den Arbeitgeber für Lohnsteuerschuldigkeiten derselben Arbeitnehmer und für dieselben Zeiträume wie zuvor das Finanzamt mittels erstinstanzlichen Haftungsbescheides heranzieht.

Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 kann die Nachforderung auf Grund einer Außenprüfung in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn sich bei dieser Außenprüfung ergibt, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist.

Diese Bestimmung eröffnet keine Möglichkeit, von der Ermittlung des steuererheblichen Sachverhaltes abzusehen und der Nachforderung etwa einen bloß vermuteten Sachverhalt zugrunde zu legen. Es ist also bei einer Nachforderung gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich festzustellen, welche Arbeitnehmer welche unrichtig versteuerten Vorteile aus dem Dienstverhältnis bezogen. Lediglich bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf diese Vorteile entfällt, kann pauschal vorgegangen werden, indem anhand der Merkmale des § 86 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 eine Durchschnittsbelastung ermittelt wird, die auf die Vorteile der "durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer" entfällt. Auch im Falle der pauschalen Nachforderung muss aber grundsätzlich sowohl für den Arbeitgeber als auch für das Verwaltungsgericht ermittelbar sein, was auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen wird nur dann vorliegen, wenn zwar feststeht, dass der Arbeitgeber Arbeitnehmern nicht (ordnungsgemäß) versteuerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährte, der Arbeitgeber selbst aber der Abgabenbehörde die Möglichkeit nimmt, die betreffenden Arbeitnehmer festzustellen (vgl. VwGH 14.10.1992,

90/13/0009 sowie auch VwGH 24.05.1993, 92/15/0037 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Da im gegenständlichen Fall unstrittig ist, dass der Abgabenbehörde die Möglichkeit geboten wurde, sämtliche Arbeitnehmer festzustellen, die Zuwendungen von dritter Seite erhalten haben, hätte die belangte Behörde diese auch in ihrem Bescheid namentlich unter Angabe der Höhe der zusätzlichen Zahlungen anführen müssen. Abgesehen davon, dass nicht erkennbar ist, welche unverhältnismäßigen Schwierigkeiten einer Berechnung der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Lohnsteuer entgegenstanden, werden im angefochtenen Bescheid auch nicht die namentlich bekannten Arbeitnehmer als Abgabenschuldner, für deren Abgabenschuld die Beschwerde führende Partei zur Haftung herangezogen wird, genannt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf das Verwaltungsgericht in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der vom Verwaltungsgericht in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Sie darf beispielsweise nicht jemanden erstmals in eine Schuldnerposition verweisen. Würde das Verwaltungsgericht diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, würde es in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde eingreifen (vgl. bspw. VwGH 29.05.2015, 2012/17/0231 sowie VwGH 28.02.2002, 2000/16/0317, oder VwGH 18.09.2007, 2007/16/0089).

Damit ist es dem Bundesfinanzgericht aber auch verwehrt, erstmals darüber abzusprechen, für welche Arbeitnehmer in welcher Höhe, die Beschwerde führende Partei zur Haftung herangezogen wird (vgl. BFG 04.04.2017, RV/7100743/2012, sowie BFG 09.06.2015, RV/6100653/2013).

Da mit dem angefochtenen Bescheid eine Haftungsinanspruchnahme ausschließlich für namentlich bekannte - aber nicht genannte - Arbeitnehmer erfolgte, war dem Verwaltungsgericht mangels Kenntnis der Abgabenschuldner eine meritorische Entscheidung verwehrt. Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben (in diesem Sinne auch BFG 04.04.2017, RV/7100743/2012).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der im gegenständlichen Fall zu erörternden Rechtsfrage - ob es dem Verwaltungsgericht verwehrt ist, in seiner Entscheidung erstmals die Abgabenschuldner anzuführen, für deren Abgabenschulden die

Beschwerde führende Partei zur Haftung herangezogen wird - fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2017