

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerden vom 11. April 2017, 11. Juni 2018 und 10. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 5. April 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015, vom 28. Mai betreffend Umsatzsteuer 2016 und vom 2. April 2019 betreffend Umsatzsteuer 2017 zu Steuernummer xxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerden hinsichtlich **Umsatzsteuer 2015 und 2016** werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die diesbezüglichen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde hinsichtlich **Umsatzsteuer 2017** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert (im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 30. Oktober 2019).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Beschwerdevorentscheidung) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### Vorbemerkung:

Die Beschwerdeführerin ist ein Verein, der ausländische (vorwiegend slowakische) Pflegekräfte

für die 24-Stunden-Betreuung an alte und/oder pflegebedürftige Personen in Österreich vermittelt.

Die Beschwerdeführerin wurde bereits mehrmals einer steuerlichen Prüfung unterzogen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die Prüfung der Jahre 2009-2012:

In diesen Jahren war das System wie folgt aufgebaut:

Die Pflegepersonen (bzw. deren Sachwalter) schlossen einen Vertrag mit der Beschwerdeführerin (Personenbetreuungsvertrag). Die Beschwerdeführerin ist Bevollmächtigte der Pflegerinnen. Die Zahlung erfolgt ausschließlich an die Beschwerdeführerin.

Die Pflegepersonen (bzw. deren Sachwalter) schlossen weitere Verträge mit einer „Betreuungs ORG“ bzw. mit „\*\*\*1\*\*\*“ ab, welche für die Sicherstellung der Betreuung und die Organisation zuständig waren. Die Beschwerdeführerin behandelte die diesbezüglich erhaltenen Beträge als „Durchläufer“ und rechnete diese nicht der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu. Im damaligen Verfahren wurden diese Zahlungen nicht als „Durchläufer“ anerkannt, da es sich hierbei um grundlegende Leistungen der Beschwerdeführerin gehandelt hätte und die Zahlungen lediglich zur Vermeidung einer Umsatzsteuerverpflichtung getätigt worden seien – Umsätze hätten dadurch die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten.

Als Durchläufer seien nur die Zahlungen betreffend Sozialversicherung und die Zahlungen an die Pflegerinnen anerkannt worden.

Betreffend die streitgegenständlichen Zeiträume sei das „Modell“ umgeändert worden.

Nunmehr schließt die Pflegeperson (bzw. deren Sachwalter) einen Vertrag mit der Beschwerdeführerin für die Vermittlung und Verrechnung der Personenbetreuung. Die Beschwerdeführerin würde also die Pflegerinnen vermitteln und die gesamte Verrechnung übernehmen.

Daneben würde die Pflegeperson (bzw. deren Sachwalter) noch einen Vertrag mit den Pflegerinnen für die Pflege abschließen und einen weiteren Vertrag mit Frau A B über die gesamte Organisation der Pflege.

Frau A B war Vizepräsidentin der Beschwerdeführerin und ist nunmehr Schriftführerin.

Die Beschwerdeführerin würde die Zahlungen an die Pflegerinnen und an Frau B als „Durchläufer“ behandeln und somit nicht der Umsatzsteuer unterziehen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2015** vom 5. April 2017 wurde die Umsatzsteuer dieses Jahres nach Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO neu festgesetzt.

Abweichend gegenüber den erklärten Daten im Bescheid vom 25. Jänner 2017 (37.015,89 €) wurde die steuerpflichtigen Umsätze (20%) mit einem Betrag von 48.515,89 € festgesetzt (Differenz: 11.500,00 €).

Begründend wurde ausgeführt, dass die mit Vertragsverhältnis ab 1.1.2015 aufgetretenen Leistungen für externe Verrechnung von Frau B für Organisation keine durchlaufenden Posten des vermittelnden Vereins darstellen würden, da die entsprechenden Beiträge Bestandteil des

Entgeltes für die Vermittlung/Pflegebereitstellung seien. Im Übrigen werde auf die ausführliche Begründung des Betriebsprüfungsberichtes für die Jahre 2009 bis 2013 verwiesen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2016** vom 28. Mai 2018 wurde die Umsatzsteuer dieses Jahres abweichend gegenüber den erklärten Daten festgesetzt.

- steuerbarer Umsatz lt. Erklärung: 26.998,31 €
- steuerbarer Umsatz lt. Bescheid: 38.498,31 € (Differenz 11.500,00 €)

Hinsichtlich der Abweichungen werde auf die vorjährige Begründung verwiesen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2017** vom 2. April 2019 wurde die Umsatzsteuer dieses Jahres abweichend gegenüber den erklärten Daten festgesetzt.

- steuerbarer Umsatz lt. Erklärung: 29.131,54 € (steuerfrei Kleinunternehmer)
- steuerbarer Umsatz lt. Bescheid: 42.931,54 € (20%)

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Mit **Beschwerden** von 11. April 2017 (USt 2015), 11. Juni 2018 (USt 2016) und 10. April 2019 (USt 2017) wurde diesen Festsetzungen widersprochen.

#### **Beschwerde USt 2015:**

Im Zuge der Ausfertigung des Umsatzsteuerbescheides 2015 seien die Entgelte für die Organisation von Personenbetreuung nicht als durchlaufende Posten angesehen und der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Gegen diese Rechtsauffassung werde diese Beschwerde eingebracht.

#### **BEGRÜNDUNG:**

Zunächst sei festzuhalten, dass die Vertragsgestaltung mit den betreuten Personen mit Jänner 2015 abgeändert worden sei, sodass die im Zuge des Betriebsprüfungsberichtes getroffenen Aussagen hier nicht mehr mit dem gegebenen Sachverhalt übereinstimmen würden. Die betreute Person würde einen Vermittlungs- und Verrechnungsauftrag mit der Beschwerdeführerin abschließen.

In diesem Auftrag sei klar geregelt, dass die Beschwerdeführerin lediglich die Vermittlung und Verrechnung übernehmen würde.

Die Personenbetreuung als solche sowie die Organisation der Personenbetreuung würden durch eigenständige Unternehmer/innen erbracht werden und es würde diesbezüglich auch eigene eigenständige Verträge mit der jeweilig betreuten Person geben.

Im Vermittlungs- und Verrechnungsauftrag wird auch festgehalten (siehe Punkt 9. ENTGELT), dass mit Ausnahme des Mitgliedsbeitrages von 49,00 € sowie der Kosten für die Verrechnung von je Zyklus 23,00 € sämtliche übrigen vereinnahmten Beträge auf fremden Namen und für fremde Rechnung entgegengenommen werden.

Diese in fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmten Beträge sind auch nochmals im Betreuungsauftrag sowie im Auftrag für die Organisation der Betreuung dargelegt, welche wie bereits erwähnt eigenständig abgeschlossen werden.

In diesem Falle hat Frau A B die Organisation der Personenbetreuung übernommen und auch verrechnet. Auch ist festzuhalten, dass Frau A B einen diesbezüglichen Gewerbeschein innehat und daher diese Tätigkeiten selbständig zu erledigen berechtigt ist.

Die entsprechende Gewerbeberechtigung liegt auch diesem Schreiben bei.

Der im Rahmen der Verrechnung vom Verein Beschwerdeführerin eingehobene Betrag für die Organisation in Höhe von 13.800,00 € ist daher als durchlaufender Posten anzusehen und unterliegt nicht der Umsatzsteuerverpflichtung.

Aufgrund der vertraglichen Gestaltung, den entsprechenden Verträgen und der tatsächlichen Umsetzung in dieser Form, wird im Innen- wie auch im Außenverhältnis klar aufgezeigt, dass die Verrechnung dieser Organisationskosten ausschließlich auf fremden Namen und für fremde Rechnung erfolgt.

Zum Nachweis dessen erhalten Sie folgende Unterlagen eines Falles:

1. Vermittlung und Verrechnungsauftrag für die Beschwerdeführerin
2. Personenbetreuungsauftrag mit Frau C bzw. Frau D abgeschlossen zwischen E F (betreute Person) und den Betreuerinnen
3. Organisationsauftrag abgeschlossen zwischen E F und Frau A B.

Sämtliche Verträge (Pkt 2.+ Pkt 3.) sind eigenständig und können seitens der betreuten Person oder den Vertragspartnern entsprechend den Bestimmungen auch gekündigt werden.

Aufgrund dieser Vereinbarungen hat die Beschwerdeführerin die Kosten für die Organisation für die Betreuung ausschließlich in fremden Namen und auf fremde Rechnung vereinnahmt, sodass dieser Betrag nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

#### **Beschwerde USt 2016:**

In diesem Zusammenhang beziehe ich mich auf die Beschwerdeeingabe vom 11. April 2017 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015.

Da sich der Sachverhalt, der bereits 2015 gegeben war, sich nicht geändert hat, ist festzuhalten, dass die vereinnahmten Entgelte für die Organisation von Personenbetreuung, die an Frau B A weitergeleitet werden mussten, als durchlaufende Posten angesehen werden müssen.

Im Zuge der Betreuungsverträge wird den Familien auch seitens von Frau B die Organisation von Personenbetreuung in einem eigenen Vertrag angeboten.

Dieser Vertrag ist eigenständig und kann von den jeweiligen Betreuungsfamilien angenommen oder auch abgelehnt werden.

Dieser Vertrag, der zwischen den Familien und Fr. B zustande kommt, wird von meiner Klientin lediglich in fremden Namen und für fremde Rechnung kassiert und dann weitergeleitet.

Ein Entgelt für die Beschwerdeführerin kann hier keinesfalls unterstellt werden.

Auch ist festzuhalten, dass diese Tätigkeit auch als eigenes Gewerbe im Sinne der Gewerbeordnung festgelegt wurde.

Dies wurde im Zuge der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 auch durch die entsprechenden Verträge und Vereinbarungen, die damals auch mitübermittelt wurden, aufgezeigt.

Der entsprechende Umsatzsteuerbescheid 2016 ist daher abzuändern und aus der Bemessungsgrundlage ist der Betrag von netto € 11.500,00 auszuscheiden, sodass letztlich das Unternehmen als Kleinunternehmer anzusehen ist, da die Grenze von netto € 30.000,00 nicht überschritten wird.

#### **Beschwerde USt 2017:**

Im Zuge der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung wurden Einnahmen, die im Namen und auf Rechnung von Frau A B kassiert und ausgegeben wurden, der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zugerechnet, sodass letztlich die Kleinunternehmerregelungsgrenze überschritten wurde.

Die Beschwerde richtet sich daher gegen diese Zurechnung, da jenes Entgelt, welches im Namen und auf Rechnung von Frau A B den Familien vorgeschrieben wurde, als durchlaufender Posten anzusehen ist.

Weiters richtet sich die Beschwerde gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage, da Posten angesehen werden können, dann müsste sich jedenfalls die Bemessungsgrundlage auf 40.631,54 € reduzieren.

In Bezug auf die steuerliche Beurteilung, dass es sich hierbei um keinen durchlaufenden Posten handeln würde, verweise ich auf die im Zuge der Betriebsprüfung auch abgegebene Gegenäußerung sowie auf die Beschwerden gegen die USt-Bescheide 2015+2016.

Nochmals möchte ich festhalten, dass zunächst zwischen der betreuungsbedürftigen Person selbst, dem Sachwalter oder einer dritten Person ein Vermittlungs- und Verrechnungsvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen wird.

Hier werden nur die wesentlichen Kriterien festgehalten, um die Vermittlung entsprechend abarbeiten zu können.

Anschließend wird zwischen der betreuten Person und den Pflegerinnen ein Personenbetreuungsvertrag vereinbart.

In weiterer Folge gibt es einen Vertrag zwischen der betreuten Person und der Firma A B in Bezug auf die Organisation im Rahmen dieses Betreuungsverhältnisses.

Alle Verträge wurden auch bereits vorgelegt.

Die Kosten für die Organisation stellen jedenfalls keinen Bestandteil des Entgeltes für die Vermittlung von Pflegekräften dar. Es handelt sich auch hierbei um eine wesentlich andere Tätigkeit, die letztlich sogar als ein eigenes Gewerbe bestimmt wurde.

Im Zuge des Vermittlungsauftrages wurde dies mit den betreuten Personen auch entsprechend erörtert und kundgetan.

Die Aussage, dass von einem solchen Verein eine derartige Leistung als angenommen gilt, muss zurückgewiesen werden, da der Organisationsaufwand in keinem Zusammenhang mit der Vermittlung dieser Pflegekräfte steht.

Auch ist festzuhalten, dass die betreute Person die genauen Kosten in Bezug auf den Organisationsvertrag jederzeit kennt und abfragen kann, sodass die Aussage, dass die genauen Kosten der Organisation nicht bekannt wären, ebenfalls zurückzuweisen ist.

Da der betreuten Person stets bekannt war, dass die Beschwerdeführerin lediglich als Vermittler und Verrechner für die Pflegekräfte und der Organisationskraft tätig wird und dies nach außen hin durch die entsprechenden Verträge auch klar zum Ausdruck kommt, handelt es sich bei der Verrechnung in Höhe von 13.800,00 € für die Organisationskraft um einen durchlaufenden Posten, der nicht der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage zu unterziehen ist.

Das Unternehmen selbst erzielte daher einen Umsatz von 29.131,54 €, sodass die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten wurde.

Sollte widererwartend die Finanzverwaltung von einem steuerpflichtigen Entgelt ausgehen, dann müsste jedenfalls die Bemessungsgrundlage auf 40.631,54 € reduziert werden, da dann die Einnahme von brutto EUR 13.800,00 auf einen Nettobetrag umzurechnen ist.

#### **Nachtrag Beschwerde USt 2017:**

Im Zuge der eingereichten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 wurde übersehen, dass im Zuge des ergangenen Bescheides keine Vorsteuer geltend gemacht wurde. Sollte wider erwarten die Finanzverwaltung davon ausgehen, dass der Organisationsbeitrag, der an Frau A B ausbezahlt wurde, nicht als durchlaufender Posten anzusehen wäre, dann muss jedenfalls die angefallene Vorsteuer in der Höhe von € 614,87 berücksichtigt werden.

Im **Bericht gemäß § 150 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Juni 2019 wurden folgende Feststellungen festgehalten (betreffend die Jahre 2015 bis 2017):

### **Vereinsstatuten:**

Gemäß der vorgelegten Vereinsstatuten ergibt sich folgender Vereinszweck:

#### **§ 2 Zweck des Vereins**

1. Der Verein hat den Zweck die Lebenssituation seiner Mitglieder zu verbessern, ihre gesundheitlichen, rechtlichen, wirtschaftlichen, geistigen und gesellschaftlichen Interessen zu vertreten.
2. Der Verein soll für Menschen mit körperlichen oder geistigen Gebrechen eine Grundlage für ein gesichertes Leben zu Hause schaffen.

#### **§ 3 Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks**

1. Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 angeführten ideellen Mittel erreicht werden.
  2. Als ideelle Mittel dienen:
    - a. Vermittlung von Pflegepersonal und Vermittlung der laufenden Organisation je nach Bedarf
    - b. Bereitstellung der Daten für Abrechnung incl. SVA zur Entgeltauszahlung
    - c. Bereitstellung der Daten für die Jahresabrechnung Finanzamt
    - d. Bereitstellung der Daten von Familien und Betreuerinnen für die Sozialministerium Förderung
    - e. Zusammenarbeit mit den Wirtschaftskammern in Österreich
    - f. Administrative Koordination zur Betreuung und Verrechnung der Familien
    - g. Unterstützung der Familien in allen Pflegebelangen und Hilfsmittel koordinieren
- Angehängt die Vereinsstatuten; Vereinsregisterauszug

Der geprüfte Verein hat folgende organschaftliche Vertretung laut Vereinsregister:

Obmann: G H

Obmann-Stellvertreterin: I

Kassier: G H

Schriftführerin: B A

Laut Vereinsstatuten besteht der Vorstand aus bis zu sieben Mitgliedern und wird von der Generalversammlung gewählt.

Laut Vereinsregisterauszug sind dies: Obmann / Obmann-Stellvertreter-in / Kassier und Schriftführerin.

### **Sachverhalt:**

Die Vermittlung der slowakischen Pflegekräfte läuft wie folgt ab:

Die betreuungsbedürftige Person selbst, der Sachwalter oder ein dritte Person schließen einen Vertrag mit der Beschwerdeführerin ab. In diesem Vertrag werden die Leistungen der vermittelten Pflegekraft geklärt (Zubereitung von Mahlzeiten, Gesellschaft Leistung, Gestaltung von Tagesabläufen, ...). Die Vertragsdauer wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Bei Notfällen sind entweder der Obmann des Vereins Herr G oder die Schriftführerin A B zu kontaktieren.

Das Entgelt setzt sich laut Vertrag zusammen aus 24,50 € für die Organisation, 49,00 €

Mitgliedsbeitrag, 23,00 € für die monatliche Verrechnung, zudem 995,00 € bzw. 1.020,00 € für die Betreuerin.

In diesem Absatz (neue Seite des Vertrags) sind 23,00 € vermerkt, die Frau A B für die Organisation erhalten soll. Wie diese Differenz (einerseits 24,50 €, anderseits 23,00 € zu Stande kommt, wird nicht näher erläutert).

In Summe sind lt. Vertrag 1.089,00 € bzw. 1.119,00 € zu zahlen. Wie sich dieser Betrag zusammensetzt ist unklar.

Betreuung: 995,00  
 + Organisation: 24,50  
 + Mitgliedsbeitrag: 49,00  
 + Verrechnung: 23,00  
 Summe: 1.091,50

Betreuung: 1.020,00  
 + Organisation: 24,50  
 + Mitgliedsbeitrag: 49,00  
 + Verrechnung: 23,00  
 Summe: 1.116,50

Dieser Vertrag wird vom Verein und dem Gepflegten unterschrieben.

Danach schließt die betreuungsbedürftige Person (bzw. ein Vertreter) einen Vertrag mit der Pflegekraft (meist aus der Slowakei) ab. Hier werden nochmals die zu erbringenden Leistungen angeführt.

Diesen Vertrag unterschreiben die Betreuerin und der/die Gepflegte.

Zudem schließt der/die Gepflegte einen Vertrag mit A B über die Organisation ab. Die Aufgaben von Frau B sind die Sicherstellung der Betreuungsstruktur. Die offizielle Vertretung von Frau B ist die Beschwerdeführerin bzw. Herr G (Telefonnummer im Vertrag). Das Entgelt wird hier als Fixum in Höhe von 24,50 € pro Zyklus angegeben.

Unterschrieben wird der Vertrag von Frau B sowie dem Gepflegten.

Frau Petrowa hatte das Gewerbe der Personenbetreuung inne. Am 21. Dezember 2015 wurde das Gewerbe „Organisation von Personenbetreuung“ bei ihr eingetragen. Dieses Gewerbe existiert.

Anhang zu Tz. 1 Feststellungen Beschwerdeführerin in Österreich seit 1. Dezember 2015.

Bei der Besprechung am 14. Februar 2019 erklärte Herr G, dass er mehrmals bei der WKO urgirt hat, damit das neue Gewerbe zu Stande kommt.

Bei der Prüfung stellte sich heraus, dass Frau B fixe jährliche Einnahmen in Höhe von 13.800,00 € im Jahr bekommt.

Der Anteil für die Organisation ändert sich nach der Anzahl der gepflegten Familien. Pflegt der Verein mehr Familien als im Vormonat, bekommt Frau B weniger Geld von den einzelnen Familien, auf der anderen Seite erhöht sich der Anteil der Verrechnung bzw. der

„Mitgliedsbeitrag“. Werden hingegen weniger Personen betreut, erhöhen sich die Kosten für die Organisation (gleichzeitig verzichtet der Verein auf den Mitgliedsbeitrag zu Gunsten von Frau B). Laut Auskunft von Herrn G müssen mindestens 12 Personen betreut werden, um für Frau B ein Fixum in Höhe von 13.800,00 € zur Verfügung zu haben.

Laut Information der steuerlichen Vertretung können sich die betreuten Familien jeden Monat informieren, wie viele andere Personen betreut werden und den Anteil der Organisationskosten mit Hilfe dieser Formel berechnen:

$1150 : \text{Anzahl der Familien} \times 2$

Beispiel:

Würden 24 Familien betreut, bekäme Frau B 23,96 € je Zyklus und Familie.

Der Verein bekäme in diesem Fall 72,54 € (Mitgliedsbeitrag erhöht sich um 0,54 €).

Würden 16 Familien betreut, bekäme Frau B 36,00 € je Zyklus und Familie.

Der Verein bekäme in diesem Fall 60,50 € (Mitgliedsbeitrag verringert sich um 11,50 €)

Am 28. Jänner 2019 schickte die steuerliche Vertretung eine Ergänzung zum Vertrag zwischen Frau B und der Pflegenden. Diese, nicht in der Beschwerde mitgesendete, Vertragsergänzung wurde von Herrn G im Namen der Beschwerdeführerin unterschrieben, obwohl dieser (der Verein Beschwerdeführerin) laut Ausführungen in der Beschwerde vom 11. April 2017 nicht im Leistungsaustausch involviert ist.

Die Erlöse aus der Verrechnung sowie der Mitgliedsbeitrag werden als umsatzsteuerpflichtig behandelt; die Kosten für die Organisation sowie für die Pflegekräfte als durchlaufender Posten.

Angehängt:

Beispielsvertrag zwischen Beschwerdeführerin und Pflegenden

Beispielsvertrag zwischen B und Pflegenden

Vertragsergänzung

Gewerberegisterauszug

Beispielsvertrag zwischen Pflegekraft und Pflegenden

### **Steuerliche Beurteilung:**

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, nicht zum Entgelt (durchlaufender Posten). Ein echter durchlaufender Posten ist nur gegeben, wenn die Vereinnahmung und Verausgabung sowohl für fremde Rechnung als auch im fremden Namen erfolgen.

Voraussetzung ist daher, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht und eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, sondern für einen anderen tätig wird. Er darf somit weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein. Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist, das heißt eine Leistung erbringt und dafür ein Entgelt erhält.

Laut Ansicht des Prüfers stellen die Kosten für die Organisation einen Bestandteil des Entgelts für die Vermittlung von Pflegekräften dar.

Zum Entgelt zählen auch Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer sonstigen Leistung stehen. Der Leistungsaustausch ist gekennzeichnet durch eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, das heißt, die Leistung muss sich auf den Erhalt einer Gegenleistung richten und damit die erwartete Gegenleistung auslösen. Die Leistung wird erbracht (Zahlen der geforderten Summe), um die Gegenleistung zu erhalten (gepflegt zu werden). Bei einem Verein zur Vermittlung stellt die organisatorische Abwicklung der Betreuung die überhaupt maßgebliche Leistung schlechthin für die zu betreuende Person dar. Von einem solchen Verein wird allgemein angenommen, dass Betreuerinnen vermittelt werden und auch die Organisation übernommen wird.

Auch gemäß § 2 Abs. (2) f) der Vereinsstatuten der Beschwerdeführerin ist die administrative Koordination zur Betreuung der Familien ein Mittel zum Vereinszweck.

Lt. VwGH (2011/15/0053 vom 24.10.2013) ist die Aufspaltung einer einheitlichen Leistung in mehrere selbständige Leistungen (unter anderem Organisation) nicht möglich und wirklichkeitsfremd.

Ist der Unternehmer selbst in den Leistungsaustausch eingeschaltet und vereinnahmt oder verausgabt er im Zusammenhang damit Beträge, liegen keine durchlaufende Posten vor. Durchlaufende Posten könnten daher nur bejaht werden, wenn der Unternehmer selbst außerhalb der Leistungsbeziehung steht.

Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird (Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses; vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 254). Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten.

Im konkreten Fall liegt ein (nicht gemeinnütziger) Verein zur Vermittlung ausländischer Pflegekräfte vor.

Die pflegebedürftige Person erhält also gegen Bezahlung von Mitgliedsbeiträgen, Entgelt für die Betreuerinnen sowie Bezahlung für die Organisation die Sicherheit, jeweils eine Betreuerin pro Zyklus vom Verein gestellt zu bekommen, sowie die Sicherheit, dass die gesamte organisatorische Abwicklung und Abrechnung betreffend der Betreuerinnen über den geprüften Verein erfolgt. Diese Leistungen für Organisation und Sicherstellung der Betreuungsstruktur stellen keine durchlaufenden Posten des vermittelnden Vereins dar, da die entsprechenden Beträge Bestandteile des Entgelts für die Vermittlung/Pflegebereitstellung darstellen.

Auch der Punkt, dass die Ergänzung zum Vertrag von Frau B vom Verein bzw. dessen Obmann

unterschrieben wurde, ist laut Ansicht des Prüfers ein Indiz dafür, dass hier eine einheitliche Leistung vorliegt (Administrative Koordination zur Betreuung der Familien).

Zudem sind dem Leitungsempfänger die genauen Kosten der Organisation nicht bekannt bzw. erst nach monatlicher Rückfrage beim Verein und Berechnung einer Formel. Allein dieser Umstand steht der Annahme eines durchlaufenden Postens iSd § 4(3) UStG 1994 entgegen (VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272).

Nach Ansicht des Prüfers stellt die Loslösung der Leistung der Schriftführerin aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang der Vereinsaufgaben (als durchlaufender Posten) eine Maßnahme des Vereins dar, um unter die umsatzsteuerliche Bestimmungen für Kleinunternehmer zu fallen.

Steuerliche Auswirkungen:

| Jahr | Vor BP    | Nach BP        |
|------|-----------|----------------|
| 2015 | 35.015,89 | Keine Änderung |
| 2016 | 38.498,31 | Keine Änderung |
| 2017 | 29.131,54 | 42.931,54      |

Im Folgenden die Wiedergabe des **Mailverkehrs** zwischen Betriebsprüfer und Beschwerdeführerin im Zuge der durchgeführten Prüfung (v.a. um die Art der Verrechnung zu dokumentieren):

< **13.11.2018**: BP an Bf:

*Frau B müsste in Anlehnung an die neuen Verträge eigentlich bei mehr Kunden steigen und bei weniger Kunden sinken. Frau B hat aber monatlich immer denselben Betrag (1.150,00 €) erhalten. Dies würde eigentlich gegen einen durchlaufenden Posten sprechen.*

< **13.11.2018**: Bf an BP:

*Die Formel lautet  $1150: \text{Anzahl der Familien} \times 2$  ist der Verrechnungssatz; der Mitgliedsbeitrag vermindert sich um den Differenzbetrag. Daher kommt immer für Frau B 1.150,00 heraus.*

< **14.11.2018**: BP an Bf:

*Wenn jetzt nur eine Familie betreut werden würde, wäre der Verrechnungssatz 2.300,00 €? Im Vertrag zwischen Frau B und den Familien steht ein fixer Betrag.*

< **14.11.2018**: Bf an BP:

*bis 12 Familien geht sich das aus – dann nicht mehr.*

*Bsp. F: 24,50 für Organisation; Mitgliedsbeitrag 49,00 (Summe 73,50 €)*

*$1150/12 \times 2 = 36,00$  abgezogen vom Mitgliedsbeitrag 11,50 ergibt Mitgliedsbeitrag 37,50 €; diese Vorgangsweise wurde den Familien mitgeteilt.*

< **15.11.2018**: BP an Bf:

*zum Verständnis: die im Vertrag zwischen den Familien und B genannten 24,50 € sind so nicht korrekt. Der Betrag pro Familie für die Organisation (bzw. Frau B) ist eine variable Größe mit*

dem Ziel den fixen Wert in Höhe von 1.150,00 € zu erreichen.

Im Gegenzug ist der Mitgliedsbeitrag eine totale Variable. Hat man also mehr Familien ist der einzelne Mitgliedsbeitrag je Familie höher und auf der anderen Seite ist der Organisationsbeitrag (je Familie) niedriger als bei mehr Familien.

Warum verdoppelt man den Betrag (Formel:  $\times 2$ )?

< **15.11.2018:** Bf an BP:

Die Organisationskosten sind je Familie und Zyklus; daher  $\times 2$ .

Bei 14 Tage Zyklus ist das  $\times 2,17$  gerundet (26 Zyklen pro Jahr)

< **18.2.2019:** Steuerberater an BP (Kommentar zum Schlussbesprechungsprogramm):

„in Bezug auf das SB-Programm und der letzten Besprechung muss Folgendes richtig gestellt bzw. ins richtige Licht gerückt werden:

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich hierbei eigentlich um einen gemeinnützigen Verein handelt, der durch den Obmann (Herr G) nach außen vertreten wird.

Dies ist auch im Vereinsauszug klar festgeschrieben.

Laut Vereinsstatuten besteht der Vorstand aus bis zu sieben Mitgliedern und wird von der Generalversammlung gewählt.

Laut Vereinsregisterauszug sind dies : Obmann / Obmann-Stellvertreter-in / Kassier und Schriftführer-in.

Weiters wird laut Vereinsstatuten (§ 11 Abs. 6) normiert, dass der Vorstand seine Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit beschließt und bei Stimmengleichheit die Stimme des Vorsitzenden (Obmann) den Ausschlag gibt.

Dies führt in weiterer Folge dazu, dass kein Vorstandsmitglied über eine Sperrminorität verfügt.

Die Aussage im SB-Programm auf Seite 3 (unten), dass Fr. B als Schriftführerin als entscheidendes Organ des Vereins zu qualifizieren ist, ist daher unrichtig.

Die Bestimmung in § 13 der Statuten, dass schriftliche Ausfertigungen des Vereins zur ihrer Gültigkeit der Unterschriften des/der Obmanns/Obfrau und des Schriftführers /der Schriftführerin bedürften, besagt lediglich, dass hiermit die Schriftführerin die Richtigkeit der schriftlichen Ausfertigung zu bestätigt hat.

Ein Vetorecht in Bezug auf die Beschlussfassung kann hiermit nicht interpretiert werden.

Zum Sachverhalt:

Die betreuungsbedürftige Person selbst, der Sachwalter oder eine dritte Person schließen tatsächlich mindestens 3 Verträge (nicht 1 Vertrag) ab:

a) einen Vertrag mit dem Verein betreffend Vermittlung und Verrechnung (hier wird auch festgehalten, dass die Kosten für das Pflegepersonal sowie für das Organisationspersonal im fremden Namen und auf fremde Rechnung entgegengenommen werden).

b) einen Werkvertrag je Betreuerin (überwiegende 2 Verträge) über die Leistung der Personenbetreuung

c) einen Werkvertrag (in diesem Falle) mit Fr. B A für die Organisation

*Die Aussage im SB-Programm, dass im Vertrag mit dem Verein die Leistungen der Pflegekraft geklärt wird, ist nur teilweise richtig. Es muss aber darauf hingewiesen werden, dass diese Leistungen nur als Vermittler für die Betreuungskräfte und für die Organisationskraft geklärt und abgeschlossen werden. Es werden im Vertrag mit dem Verein somit nur die zu vermittelnde Leistungen aufgelistet.*

*Dies ist auf der 1.Seite klar festgelegt, da hier als Auftragnehmer diese Betreuungskräfte und die Organisationskraft ausgewiesen werden.*

*Bei der Organisation für Betreuungspersonal handelt es sich um einen eigenen Gewerbebezweig im Sinne der Gewerbeordnung.*

*Diesen Gewerbeschein hat auch seit 2015 Fr. B inne.*

*Im Organisationsvertrag wird die Sicherstellung der Betreuungsstruktur festgelegt. Diese Leistungen werden ausschließlich von der Auftragnehmerin und mit eigenen Mitteln der Auftragnehmerin erbracht und stehen in keinem Zusammenhang mit den Aufgaben des Vereins (Vermittlung und Verrechnung).*

*In Bezug auf die Kosten für die Organisation wurden zunächst mit EUR 24,50 je Zyklus geregelt. Nachdem die betreuten Pflegepersonen seit 2014/2015 rückläufig sind, hat Fr. B, um die notwendigen Kosten decken zu können, gegenüber den betreuten Personen den Preis je Zyklus erhöht. Um die betreute Person zu unterstützen und um Mehrkosten zu vermeiden, war letztlich der Verein bereit, diesen Mehrpreis zu tragen. Es wurde daher den betreuten Personen der neue Preis und die zukünftige Berechnungsformel mit 1.1.2015 mitgeteilt. Gleichzeitig wurde diesen Personen auch mitgeteilt, dass die dadurch anfallenden Mehrkosten von den Vereinskosten in Abzug gebracht werden. Dadurch konnte die Erhöhung abgewendet werden.*

*Die neue Abrechnungsermittlung der Organisationskosten waren allen betreuten Personen bekannt und kann auch jederzeit abgefragt werden, sodass diesen Personen der Zykluspreis für die Organisation stets in vollem Umfange bekannt war und ist.*

*Die steuerliche Beurteilung seitens des Prüfers, dass es sich hierbei um kein Entgelt von dritter Seite handle, muss daher zurückgewiesen werden.*

*Alle Voraussetzungen, die der Prüfer für ein Entgelt von dritter Seite verlangt, liegen zur Gänze vor.*

*Fr. B A ist nicht in den Leistungsaustausch im Verein eingeschaltet, sondern hat ausschließlich eine Leistungsbeziehung zur betreuten Person.*

*Die Leistungen des Organisationsvertrages sind eigenständig zu erbringen und können nicht als Bestandteile des Entgelts für die Vermittlung von Pflegekräften dargestellt werden. Wenn diese Leistung ursächlich mit der Vermittlung anzusehen wäre, dann wäre keinesfalls diese Tätigkeit als eigener Gewerbebezweig normiert worden.*

*Die betreute Person kann nicht davon ausgehen, dass die Organisation vom Verein übernommen wird. Insbesondere wird die betreute Person von Beginn informiert und aufgeklärt, dass die Organisation nicht Aufgabe des Vereins darstellt, sondern separat ein*

*Organisationsvertrag abzuschließen ist.*

*Sämtliche Leistungen (Vermittlung, Betreuung, Organisation) sind eigenständig und können nicht als einheitliche Leistung angesehen werden. Jeder Werkvertragsnehmer ist für seine Leistung verantwortlich, hat diese eigenständig zu erbringen und hat das jeweilige Unternehmerrisiko selbst zu tragen.*

*Die Leistungen, die von Fr. B A auf Grund des Organisationsvertrages erbringt, haben weder mit der Leistung als Schriftführerin noch mit der Leistung des Vereins einen Schnittpunkt noch eine Schnittmenge, sodass kein wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegen kann.*

*Die vereinnahmten Beträge werden seitens des Vereins im Namen und auf fremde Rechnung vereinnahmt und verausgabt, sodass gem. § 4(3) UStG diese als durchlaufende Posten angesehen werden müssen und gehören daher nicht zum Entgelt.“*

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30. Oktober 2019** wurde die Beschwerde hinsichtlich Umsatzsteuer 2015 und 2016 als unbegründet abgewiesen. Der Umsatzsteuerbescheid 2017 wurde geändert.

< Sachverhalt:

Anlässlich einer Umsatzsteuerprüfung vom 17. September 2008 wurde das Entgelt für die Betreuerinnen samt Sozialversicherungsbeiträgen (GSVA) als durchlaufender Posten an die ausländischen Pflegekräfte behandelt. Der damalige Präsident Herr G hat im Zuge der letzten Umsatzsteuersonderprüfung u.a. auch angegeben, dass zwar die Gesamtentgelte von der zu betreuenden Person für die Betreuerinnen an den Verein Beschwerdeführerin überwiesen werden, dies aber nur deswegen geschehe, um Sozialversicherungsausfälle durch die Betreuerinnen hintanzuhalten.

Ausdrücklich wurde in der Niederschrift vom 17. September 2008 jedoch darauf hingewiesen, dass durchlaufende Posten nur hinsichtlich der Betreuerinnen zugebilligt werden und die (damalige) Betreuungsabgabe (17,50 € je Zyklus) sowie der (damalige) ISW-Mitgliedsbeitrag (27,50 € je Zyklus) von vornherein steuerpflichtige Leistungen im Sinne des UStG darstellen. Bei einer neuerlichen Betriebsprüfung der Jahre 2009 - 2013 wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. August 2014 festgehalten, dass laut Umsatzsteuererklärungen die durchlaufenden Posten ab dem Jahr 2009 - entgegen der Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung vom 17. September 2008 - auch auf die Punkte „Organisation“ und „\*\*\*1\*\*\* Verrechnung“ ausgeweitet wurden.

Die gegenständliche Betriebsprüfung betrifft die Jahre 2015 - 2017. Auch in diesen Jahren wurden Feststellungen betreffend durchlaufender Posten getroffen.

< Vermittlungsablauf der Pflegekräfte:

*Anmerkung Richter: hier wurde der „Sachverhalt“ aus dem Bericht der Betriebsprüfung wiederholt.*

#### < Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

§ 4 Abs. 1 UStG bestimmt, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG nach dem Entgelt zu bemessen ist. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, nicht zum Entgelt (durchlaufender Posten).

Ein echter durchlaufender Posten ist nur gegeben, wenn die Vereinnahmung und Verausgabung sowohl für fremde Rechnung als auch im fremden Namen erfolgen.

Voraussetzung ist daher, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht und eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, sondern für einen anderen tätig wird. Er darf somit weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Mittelsmann sein (VwGH 5.10.1976, 648/76).

Ein durchlaufender Posten kann nicht angenommen werden, wenn der Unternehmer selbst in einen Leistungsaustausch eingeschaltet ist, d.h. eine Leistung erbringt und dafür ein Entgelt erhält. Durchlaufende Posten können daher nur bejaht werden, wenn der Unternehmer selbst außerhalb der Leistungsbeziehung steht.

Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sind jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer das unternehmerische Risiko aus dem Geschäft trägt, ob er also auf eigene oder - wie etwa der Kommissionär - auf fremde Rechnung tätig wird. Wer also zu einer Leistung verpflichtet ist, wird, sofern er die Leistung auch tatsächlich im eigenen Namen ausführt, umsatzsteuerrechtlich als Leistender angesehen.

Entscheidend dafür, ob der Unternehmer im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ist sein Auftreten nach außen (VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; 18.12.1996, 95/15/0149; 31.10.2001, 97/13/0066).

Somit gilt zusammenfassend Folgendes:

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausgedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten.

Im konkreten Fall liegt ein (nicht gemeinnütziger) Verein zur Vermittlung ausländischer Pflegekräfte vor. Die pflegebedürftige Person erhält also gegen Bezahlung von Mitgliedsbeiträgen, Entgelt für die Betreuerinnen sowie Bezahlung für die Organisation die Sicherheit, jeweils eine Betreuerin pro Zyklus vom Verein gestellt zu bekommen, sowie die Sicherheit, dass die gesamte organisatorische Abwicklung und Abrechnung betreffend die Betreuerinnen über den geprüften Verein erfolgt. Die Kosten für die Organisation stellen einen

Bestandteil des Entgelts für die Vermittlung von Pflegekräften dar.

Zum Entgelt zählen nämlich auch Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung stehen, sohin also ein Leistungsaustausch vorliegt. Der Leistungsaustausch ist gekennzeichnet durch eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, d.h., die Leistung muss sich auf den Erhalt einer Gegenleistung richten und damit die gewollte bzw. erwartete Gegenleistung auslösen, sodass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind. Die Leistung wird erbracht, um die Gegenleistung zu erhalten.

Diese wiederum wird bewirkt, um die Leistung zu erhalten (VwGH 29.6.1999, 98/14/0166).

Bei einem Verein zur Vermittlung von Pflegekräften stellt die organisatorische Abwicklung der Betreuung die überhaupt maßgebliche Leistung schlechthin für die zu betreuende Person dar. Von einem solchen Verein wird allgemein angenommen, dass Betreuerinnen vermittelt werden und auch die Organisation übernommen wird.

Auch gemäß § 3 Abs. 2 lit. f der Vereinsstatuten der Beschwerdeführerin ist die administrative Koordination zur Betreuung der Familien ein Mittel zum Vereinszweck. Somit handelt es sich hierbei um ursächliche Vereinsaufgaben, wie sie konkret vom geprüften Vermittlungsverein gemäß den Vereinsstatuten wahrgenommen werden (auch üblicherweise werden wohl von einem Vermittlungsverein für ausländische Pflegekräfte derartige Agenden wahrgenommen werden). Der geprüfte Verein ist daher hinsichtlich der Organisation kein bloßer Mittelsmann, sondern ist selbst in den Leistungsaustausch gemäß Vereinsstatuten eingeschaltet. Laut VwGH 24.10.2013, 2011/15/0053 ist die Aufspaltung einer einheitlichen Leistung in mehrere selbständige Leistungen (unter anderem Organisation) nicht möglich und wirklichkeitsfremd. Auch der Umstand, dass die Ergänzung zum Vertrag von Frau B, vom Verein bzw. dessen Obmann unterschrieben wurde, ist ein Indiz für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung. Zudem sind dem Leistungsempfänger die genauen Kosten der Organisation nicht bekannt bzw. wird dies erst nach monatlicher Rückfrage beim Verein und Berechnung einer Formel ( $1150 : \text{Anzahl der Familien} \times 2$ ) bekanntgegeben. Allein dieser Umstand steht der Annahme eines durchlaufenden Postens im Sinne des § 4 Abs. 3 UStG 1994 entgegen (vgl. auch VwGH 29.07.2010, 2008/15/0272).

Außerdem stellt die Loslösung dieser Entgelte aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang der Vereinsaufgaben als durchlaufende Posten nach Ansicht der Abgabenbehörde zudem eine nachträgliche Maßnahme des Vereins dar, um unter die umsatzsteuerlichen Bestimmungen für Kleinunternehmer zu fallen.

Wie auch aus den Prüfungsberichten vom 17.9.2008 und vom 6.8.2014 ersichtlich, wurden in den damaligen Berechnungen die durchlaufenden Posten nur hinsichtlich des Entgelts Betreuerinnen und gewerbliche Sozialversicherung dargestellt, nicht aber hinsichtlich externer Verrechnung und Organisation. Da es sich bei der Organisation und Sicherstellung der Betreuungsstruktur um die in den Statuten angeführten Vereinsaufgaben der Beschwerdeführerin handelt, kann die Durchläuferregelung - wie bereits ausgeführt - nicht zur Anwendung kommen. Bei Vermittlungsvereinen für ausländische Pflegekräfte besteht nämlich

die Leistung des Vereins nach der Verkehrsauffassung und nach der konkreten Kundenerwartung entscheidend in der Leistung der gesamten Organisation betreffend der Betreuerinnen und Sicherstellung der Betreuungsstruktur.

Von einem derartigen Verein wird allgemein angenommen, dass Betreuerinnen vermittelt werden und auch die Organisation und die Sicherstellung der Betreuungsstruktur durch den Vermittlungsverein übernommen wird. Seitens der Abgabenbehörde kann daher unbedenklich davon ausgegangen werden, dass der geprüfte Verein hinsichtlich der Kosten für die Organisation bzw. der damit abgerechneten Leistungen wirtschaftlich deren Erbringer ist und demgemäß auch das Entgelt für diese angebotenen Leistungen vereinnahmt hat. Zur Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 ist noch auszuführen, dass eine teilweise Stattgabe insoweit erfolgte, als die Vorsteuern iHv 614,87 € berücksichtigt wurden und auch die beantragte Korrektur der Bemessungsgrundlage antragsgemäß durchgeführt wurde.

Der Körperschaftvorauszahlungsbescheid 2018 wurde wie beantragt herabgesetzt.

Zum Körperschaftsteuerbescheid 2016 ist auszuführen, dass der Gewinn antragsgemäß mit 589,15 € festgesetzt wurde.

Mit **Eingabe vom 2. Dezember 2019** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Die Beschwerden richten sich gegen die Feststellung, dass jene Zuflüsse, die die Beschwerdeführerin im Namen und auf Rechnung von Frau A B von der Pflegefamilie überwiesen bekommt, nicht als Entgelt von dritter Seite anerkannt werden.

Bei Anerkennung dieser Entgelte für „Organisation von Personenbetreuung“ ist die Beschwerdeführerin umsatzsteuerrechtlich als Kleinunternehmer anzusehen.

#### BEGRÜNDUNG

Zunächst verweise ich auf die Schriftsätze vom 11. April 2017, 11. Juni 2018 und 10. April 2019, welche als Bestandteile dieser Beschwerde anzusehen sind (*Anmerkung Richter: das sind die Beschwerden 2015/16/17*).

Ergänzend ist in Bezug auf die Bescheidbegründung vom 30. Oktober 2019 noch Folgendes festzuhalten:

Unter der Überschrift „Vermittlungsablauf der Pflegekräfte“ wird seitens der Finanzverwaltung ausgeführt, dass die betreuungsbedürftige Person selbst, der Sachwalter oder eine dritte Person einen Vertrag mit der Beschwerdeführerin abschließt.

Hier ist klarzustellen, dass es sich hierbei stets ausschließlich um einen Vermittlungsvertrag handelt.

In diesen Vermittlungsverträgen wird die gewünschte Leistung festgehalten, um zu sehen, ob geeignete Kräfte hier vermittelt werden können.

Zu diesem Zeitpunkt gibt es noch keinen Vertrag über die Pflege- bzw. Organisation.

Diese Verträge schließt dann letztlich die betreuungsbedürftige Person (bzw. ein Vertreter) mit der jeweiligen Pflegekraft bzw. mit Frau A B, die letztlich die Organisation entsprechend des

Organisationswerkvertrages übernimmt.

Für diese Leistung hat Fr. B A den entsprechenden Gewerbeschein beantragt und erhalten. Diese Leistung, welche hier Frau A B erbringt, ist klar und deutlich abzugrenzen von der Vermittlungsleistung des Vereines.

Es ist daher auch richtig, dass die Beschwerdeführerin in diesem Leistungsaustausch nicht involviert ist und diese Leistungen auch nicht erbringt und vertraglich auch nicht dazu verpflichtet ist, diese Leistungen zu erbringen.

Die Beschwerdeführerin ist aber als Vermittler stets bemüht, dass die pflegebedürftigen Personen bzw. die Familien bestmöglich von den vermittelten Personen betreut werden. Da dies in Hinblick auf die Organisationsbetreuerin, Frau A B, in Gefahr war, hat die Beschwerdeführerin beschlossen, den Mitgliedsbeitrag entsprechend den Mehrkosten, die die betreute Person hätte bezahlen müssen, zu reduzieren.

Nur aus diesem Grund wurde den betreuten Personen die Information in Bezug auf die Organisationsbetreuung vom Verein übermittelt.

Hier einen Zusammenhang zu sehen, dass der Verein (Beschwerdeführerin) in diesen Leistungsaustausch eingebunden wäre, ist schlichtweg unrichtig.

In weiterer Folge ist die Feststellung im Rahmen der rechtlichen Beurteilung (8. Absatz), dass bei einem Verein zur Vermittlung von Pflegekräften die organisatorische Abwicklung der Betreuung die überhaupt maßgebliche Leistung schlechthin für die zu betreuende Person darstellen würde, zu verneinen.

Bereits im Zuge des Vermittlungsauftrages wird der betreuten Person (bzw. den Vertretern) die eigentliche Leistung des Vereines, nämlich die Vermittlung von Betreuungskräften und der Organisationskraft mitgeteilt.

Diese Person könnte auch den Werkvertrag über die Organisation ablehnen, sodass hier unterschiedlichste Vermittlungstätigkeiten wahrgenommen werden. Jedenfalls ist auch von Beginn an klar, dass die Organisation nicht vom Verein erbracht wird. Die Aussage der Finanzverwaltung, dass bei solchen Vereinen allgemein angenommen wird, dass bei Vermittlung von Betreuerinnen auch die Organisation durch den Verein wahrgenommen wird, entspricht nicht den Tatsachen.

Die pflegende Person wusste stets, dass die verschiedenen Leistungen durch verschiedene Personen im Rahmen von Werkverträgen erbracht werden und dass die Beschwerdeführerin, lediglich die Vermittlung und die Zahlungsabwicklung übernommen hat.

Auch wusste und kann die betreute Person auch stets in Erfahrung bringen, welche Kosten von der Gesamtsumme auf die jeweiligen Leistungen entfallen, sodass die Vereinnahmung der Kosten für die Organisationsbetreuung als durchlaufende Posten anzusehen sind.

#### ANTRÄGE

Im Auftrag meiner Klientin beantrage ich, dass die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2017 aufgehoben werden, da die Einnahmen für die Organisationsbetreuung als durchlaufende Posten zu sehen sind, wodurch das Unternehmen unter die Kleinunternehmergrenze summiert werden kann.

Im Folgenden Auszüge aus den Verträgen:

**< Personenbetreuungsvertrag – Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO – Beschwerdeführerin**  
betreffend die *Vermittlung und Verrechnung*:

...

1.b. Auftragnehmer (Betreuerin)

Hinweis auf Beiblatt (Verträge mit Betreuerinnen und Frau B)

2. Vertragsgegenstand:

Auflistung der Tätigkeiten, die von den Betreuerinnen getätigt werden.

...

8. Kontakt bei Notfall: Herr G oder A B

9. Entgelt:

Das Entgelt für die zu erbringenden Leistungen wird auf fremden Namen und fremde Rechnung je Zyklus entgegengenommen inklusive der Kosten je Zyklus für die Organisation 24,50 €; ausgenommen ist der Mitgliedsbeitrag ISW von 49,00 € je Zyklus und die monatliche/jährliche Verrechnung je Zyklus von 23,00 €

**< Personenbetreuungsvertrag – Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO – Beschwerdeführerin**  
*Organisation*:

1.b. Auftragnehmer (Organisation): A B

2. Vertragsgegenstand:

Sicherstellung der Betreuungsstruktur

4. Vertretung: Beschwerdeführerin

...

7. Entgelt: 24,50 € pro Zyklus

Das Honorar ist in der Personenbetreuungspauschale enthalten und wird von der Beschwerdeführerin als Durchlaufposten, da in fremden Namen und auf fremde Rechnung vereinnahmt, direkt an die Auftragnehmerin weitergeleitet.

**< Gewerbeberechtigung:**

Bau- und Bezirksverwaltung Linz vom 28.1.2016:

Aufgrund ihrer Eingabe haben wir folgende Änderung der Gewerbeberechtigung mit Wirkung vom 21.12.2015 im GISA eingetragen:

Gewerbe bisher: Personenbetreuung

Gewerbe ab 21.12.2015: Organisation von Personenbetreuung

Mit **Vorlagebericht vom 23. April 2020** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Die belangte Behörde verwies darin auf die Beschwerdevorentscheidung und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Beschluss vom 3. Juni 2020** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde die Beschwerdeführerin ersucht, weitere Unterlagen und Sachverhaltsdarstellungen nachzureichen (Kontaktaufnahme, Angebot, Vertragsabschluss, Statuten).

Mit **Datum 13. Juli 2020** wurden hierzu folgende Darstellungen und Unterlagen übermittelt:

< Ablauf der Geschäftsbeziehungen:

A: Anruf der Familie oder Spital bei Beschwerdeführerin

B: Erfassung durch Besuch der Pflegeperson und Pflegeort

Hier wird alles notwendige besprochen, auch finanziell

C: Suchen einer geeigneten 24h Betreuerin für die spezielle Situation

D: Angebot Vorgangsweise und Kosten Betreuerin, Beschwerdeführerin und Organisation

E: Vertragsabschluss

F: Einzahlungsplan

G: Auszahlungsplan

H: Erklärung Beschwerdeführerin zum jeweiligen Mitgliedsbeitrag bzw. Organisation.

Zusatzschreiben wegen Variabilität Formel Anzahl der Familien x2

2 Zyklen pro Monat 1.150,00 € Organisationskosten monatlich werden also z.B. 25,00 € je Zyklus Organisationskosten im Vertrag festgelegt, so ist das ein variabler Grundbetrag.

Dieser Betrag steigt, wenn die Anzahl der Familien weniger werden.

Z.B. 16 Familien mit 2 Zyklen pro Monat ergibt 32 ( $32 \cdot 25 = 800,00$ ); es fehlen auf 1.150,00

Organisationskosten  $350/32 = 10,94$  mehr für Organisation, daher ist der Mitgliedsbeitrag je Familie um 10,94 € weniger.

In **Wahrung des Parteienghōrs** wurden diese Schreiben auch der zuständigen Amtsvertreterin zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 20. Juli 2002** gab diese bekannt, keine weitere Stellungnahme zu übermitteln.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Verein) ist im Bereich der Personenbetreuung (24 Stunden Pflege) tätig. Dabei werden Pflegerinnen (vor allem aus der Slowakei) an Pflegepersonen in Österreich vermittelt.

Wie in den vergangenen Jahren wurden dabei die Zahlungen betreffend die Pflegerinnen als sog. Durchläufer behandelt und somit nicht dem Entgelt zugezählt.

In Vorjahren wurde versucht, andere Leistungen – vor allem Organisation – ebenfalls als Durchlaufposten zu behandeln. Da hierbei allerdings im Wesentlichen Bereiche betroffen waren, die auch im Vertrag mit der Beschwerdeführerin bzw. auf der homepage der Beschwerdeführerin als Leistungen der Beschwerdeführerin angeführt worden sind, wurden diese Leistungen seitens der belangten Behörde nicht als Durchläufer, sondern als unmittelbare Leistungen der Beschwerdeführerin beurteilt.

In den streitgegenständlichen Jahren (ab 1.1.2015) wurden in diesem Bereich Veränderungen vorgenommen.

Nunmehr schließt die zu pflegende Person (bzw. deren Vertreter) verschiedene Verträge ab.

1. Personenbetreuungsvertrag – betreffend Vermittlung und Verrechnung – mit der Beschwerdeführerin
2. Personenbetreuungsvertrag – betreffend unmittelbare Betreuung – mit den Pflegerinnen
3. Personenbetreuungsvertrag – betreffend Organisation – mit Frau A B

Sämtliche Zahlungen nimmt die Beschwerdeführerin ein und leitet diese an die Pflegerinnen, SV und an Frau B weiter.

Als Entgelt wurde im Vertrag mit Frau B ein Betrag von 24,50 € pro Zyklus vereinbart.

Tatsächlich hat Frau B allerdings einen Fixbetrag in Höhe von 1.150,00 € pro Monat erhalten (d.s. 13.800,00 € pro Jahr).

Um dies zu erreichen, wird hier eine Variable zwischen Mitgliedsbeitrag und Betrag für Organisation gerechnet.

D.h. also, wenn wenige Kunden vorhanden sind (unter 12) erhält Frau B verhältnismäßig mehr, um auf den Betrag von 1.150,00 € zu kommen; demgegenüber wird der Mitgliedsbeitrag gekürzt. Bei hoher Kundenanzahl erhält Frau B verhältnismäßig weniger und der anteilige Mitgliedsbeitrag steigt. Dies hat den Vorteil, dass die Zahlung der Pflegepersonen sich nicht verändert, ob wenige oder viele Pflegepersonen vorhanden sind.

Diese Besonderheit wurde in einer „Organisation Ergänzung ab 1.1.2015“ dargestellt.

Auch die Statuten des Vereines wurden geändert.

Nunmehr wurde im § 3 (Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks) vor allem auf die Vermittlung von Pflegepersonal und Vermittlung der laufenden Organisation hingewiesen. In den „alten“ Statuten waren hier noch Bereitstellungen dieser Leistungen angeführt.

Unstrittig liegen hinsichtlich der Leistungen an die Pflegerinnen und Zahlung von SV-Beträgen Durchläufer im Sinne des UStG vor und sind somit nicht der Bemessungsgrundlage der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Strittig sind allerdings die Zahlungen betreffend Organisation für Frau B. Sind dies tatsächlich Leistungen von Frau B oder doch Leistungen welche unmittelbar der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind?

Liegt diesbezüglich doch eine einheitliche Leistung der Beschwerdeführerin gegenüber den zu pflegenden Personen vor?

## 2. Beweiswürdigung

Oben dargestellter Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus folgenden Unterlagen:

- < Statuten des Vereines (alt und neu)
- < Personenbetreuungsverträgen (mit der Beschwerdeführerin, mit den Pflegerinnen, mit Frau B)
- < Darstellung der Zahlungsflüsse

Im Vorlageantrag vom 2. Dezember 2019 wurde angeführt, dass zum Zeitpunkt des Vermittlungs- und Verrechnungsauftrages es noch keine Verträge über Pflege und Organisation geben würde.

Dies wird durch die vorgelegten Verträge **nicht** bestätigt:

- < Pflege E F: Vertrag Vermittlung, Betreuung und Organisation: einheitlich 1.1.2015
- < Pflege Frau J: Vertrag Vermittlung, Betreuung und Organisation: einheitlich 1.3.2017
- < Pflege Herr K: Vertrag Vermittlung, Betreuung und Organisation: einheitlich 16.1.2016.

Hier ist also eine (zeitliche) Trennung zwischen Vermittlung und Organisation nicht zu erkennen.

Aus diesen Verträgen ist auch ersichtlich, dass sowohl Herr G als auch Frau A B die Kontaktpersonen für die Beschwerdeführerin für allgemeine Vorkommnisse sind (Punkt 8: Handlungsleitlinien für den Alltag und den Notfall). Auch hier ist keine Trennung von Frau B und der Beschwerdeführerin zu erkennen.

Die Beschwerdeführerin führt an, dass die Pflegepersonen genau wissen, welchen Betrag sie für welche Leistung zahlen würde.

Auch dies ist nur mit großer Einschränkung richtig. Im Vorhinein ist es der Pflegeperson nicht möglich zu erkennen, welcher Betrag zum Beispiel alleine für die Organisation verwendet wird. Dies ist erst dann möglich, wenn die genaue Anzahl der Pflegepersonen (Kunden der Beschwerdeführerin) bekannt ist. Dies kann aber im Vorhinein nie konkret angegeben werden. Anhand der angegebenen Formel kann zwar eine allgemeine Berechnung vorgenommen werden, nicht aber eine konkrete Berechnung im Vorhinein für die einzelne Pflegeperson.

- < Informationsschreiben zur Organisation vom 1.1.2015:

Hier wird klar herausgestrichen, dass die gewählte Vorgangsweise „aus Steuergründen“ gewählt wurde.

Diese Ergänzung hat *keinen Einfluss* auf die Einzahlungen.

Auch hier ist zu erkennen, dass die Pflegeperson keinen Einfluss auf die tatsächliche Bezahlung der „Organisation“ hat.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### *§ 1 UStG Steuerbare Umsätze*

*(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:*

*1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;*

#### *§ 4 UStG Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch*

*(1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.*

*...*

*(3) Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).*

*Gemäß § 19 Abs. 1 UStG ist Steuerschuldner im Falle von Lieferungen und sonstigen Leistungen der Unternehmer.*

*Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.*

Gegenständliche Problemstellung liegt also darin, ob betreffend die Organisation ein sog. „Durchlaufender Posten“ (Durchläufer) gegeben ist oder allenfalls lediglich eine Trennung einer eigentlich einheitlich angebotenen Leistung der Beschwerdeführerin.

Grundsätzlich sind dem Unternehmer (hier der Beschwerdeführerin) auch Leistungen zuzurechnen, die sie durch Arbeitnehmer, Organwalter oder allenfalls sonstige Personen erbringen lässt (vgl. VwGH 18.12.1996, [95/15/0149](#); VwGH 22.11.2006, [2003/15/0143](#)).

Richtig ist grundsätzlich auch, dass Leistungen umsatzsteuerlich jenem Unternehmen zuzurechnen sind, der sie in eigenem Namen erbringt.

Auch wenn gegenständlich alle (vertraglichen) Vereinbarungen so ausgestaltet wurden, dass es

nach außen hin den Anschein erweckt, dass hier eine klare Trennung der einzelnen Tätigkeitsbereiche getroffen wurde, so sind aber jedenfalls die im Folgenden (wirtschaftliche Betrachtungsweise, Missbrauch) angeführten maßgeblichen Bestimmungen zu beachten, welche allenfalls eine eigene Betrachtung notwendig erscheinen lassen.

Zivilrechtliche Vertragsbestimmungen und Vereinbarungen sind hier nicht alleine ausschlaggebend. Sie können insbesondere dann als nicht maßgebend angesehen werden, wenn sie nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche Gestaltung darstellen, die den Zweck verfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl. EuGH 20.6.2013, [C-653/11](#)).

Hinsichtlich der Leistungsbeziehungen ist auch zu beachten, wer über die Leistung disponieren kann und in wessen Vermögen sich Erfolg und Misserfolg der Leistung direkt niederschlägt (vgl. VwGH 25.6.2008, [2007/15/0102](#)).

Der Bereich der Organisation hängt unmittelbar mit der Vermittlung der Pflegekräfte zusammen. Die Organisation kann nicht getrennt von diesem unmittelbaren Geschäftszweck der Beschwerdeführerin betrachtet werden.

Der Erfolg bzw. Misserfolg steht und fällt mit dem Finden geeigneter Pflegekräfte und den entsprechenden Pflegepersonen. Diese grundsätzliche Tätigkeit ist als die Vermittlungstätigkeit der Beschwerdeführerin. Diese Tätigkeit bedarf aber jedenfalls auch einer entsprechenden Organisation. Eine Trennung in Vermittlung und Organisation erscheint hier keinesfalls zielführend und zweckmäßig.

Auch nach der **Verkehrsauffassung** gehen die Kunden der Beschwerdeführerin jedenfalls davon aus, dass bei Eingehen von geschäftlichen Beziehungen zu dieser auch sämtliche Organisationsmaßnahmen getätigt werden und sich die Kunden nicht um diesen Bereich gesondert zu kümmern haben. Ohne eine entsprechende Organisation wird die Vermittlung der Pflegekräfte wohl nicht zum gewünschten Erfolg führen.

Diesbezüglich sind auch folgende verfahrensrechtliche Bestimmungen von Relevanz:  
[§ 21 Abs. 1 BAO](#): *Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*

[§ 22 Abs. 1 BAO](#):

*Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

*Abs. 2 leg.cit.:*

*Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter*

*Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.*

*Abs. 3 leg.cit.:*

*Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*

Grundsätzlich ist eine Gestaltungsfreiheit von Geschäftsbeziehungen jedenfalls gegeben. Diese Gestaltungsfreiheit wird aber insoweit begrenzt, als Umgehungen und missbräuchliche Gestaltungen steuerlich nicht anzuerkennen sind.

Die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** stellt nach der Judikatur eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrelevanter Sachverhalte dar (Beweiswürdigungsregel). Nach der Lehre liegt hier eine Auslegungsregel vor (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup> § 21 Tz 6 und 10).

Unter **Missbrauch** von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes versteht die Rechtsprechung eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl. VwGH 26.4.2012, [2009/15/0220](#)).

Sind nämlich gleichrangige Leistungen so eng miteinander verbunden, dass sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen erbracht werden, sind sie nach der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** umsatzsteuerrechtlich nicht aufzuteilen, sie stellen vielmehr eine einheitliche Leistung dar (vgl. VwGH 28.11.2000, [97/14/0007](#); VwGH 23.5.2013, [2010/15/0165](#)). Dies entspricht auch der EuGH-Auffassung, nach der eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn mehrere Leistungen erbracht werden, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. EuGH 27.10. 2005, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV, C-41/04).

Die Frage, ob jede einzelne Leistung zu versteuern ist oder eine Leistungseinheit vorliegt, ist stets anhand der Leistung zu beurteilen (vgl. VwGH 27.8.1990, [89/15/0128](#)). Maßgeblich dabei ist der Leistungsvorgang und nicht, ob die Leistungen auf ein und demselben Vertrag beruhen und ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (vgl. EuGH 25.2.1999, Card Protection Plan, C-349/96). Ein Gesamtentgelt kann jedoch ein Indiz für eine einheitliche Leistung sein, wenn eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Leistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises ausgeführt wird.

Als Beispiel dient hierzu z. B. folgendes VwGH-Erkenntnis:

*Die Betreuung von Athleten durch den Trainer an Wettkampforten im Ausland stellt ein*

*(wichtiges) Mittel zur Erreichung eines Trainingszieles dar und kann nicht als wirtschaftlich selbständige Leistung losgelöst von den anderen zur Erreichung des Trainingszieles erforderlichen Maßnahmen betrachtet werden (vgl. VwGH 30.3.2006, [2002/15/0075](#)).*

Genauso wenig kann die *Organisation* der gegenständlichen Betreuungsvereinbarungen von dem Grundziel der Beschwerdeführerin getrennt werden.

Für die Pflegeperson ist maßgeblich, dass die Betreuerin auch tatsächlich zum vereinbarten Termin und am vereinbarten Ort ihre Leistungen erbringt; und dazu bedient sie sich der Hilfe und Organisation der Beschwerdeführerin. Diese war auch die erste Ansprechpartnerin für die gewünschten Leistungen.

Warum sollte ein Bestandteil (Organisation) einer Gesamtleistung (Vermittlung, Verrechnung und Organisation), welcher grundsätzlich mit der zu erbringenden Leistung in enger Verbindung steht, getrennt werden?

Den Angaben der Beschwerdeführerin folgend, würde sie bloß Leistungen im Zusammenhang mit der Vermittlung und Verrechnung von Pflegeleistungen erbringen. Warum sollte aber ein zentrales Element der Gesamtleistung – die Organisation der gesamten Abläufe – von der Gesamtleistung herausgeschält werden?

Anzumerken ist hierzu weiters, dass diese Leistung – die Organisation – wiederum von jemanden erbracht wird, der dem „Kernteam“ der Beschwerdeführerin angehört. Als Kernteam können hier jedenfalls Herr G und Frau A B erkannt werden (Obmann und Schriftführerin). Als alleiniger Zweck kann hier nur die Steuervermeidung durch die Reduktion der steuerbaren Umsätze erkannt werden. Durch die gewählte Vorgangsweise wäre es möglich in den Genuss der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu gelangen ([§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#)).

Der VwGH (30.4.2015, 2012/15/0162) entwickelte sowohl die objektiven Kriterien der Unangemessenheit und der Ungewöhnlichkeit als auch das subjektive Element der Missbrauchsabsicht (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup> § 22, Rz 1f). Unangemessen war eine rechtliche Gestaltung im Sinne der Rechtsprechung, wenn sie keinen vernünftigen wirtschaftlichen Zweck verfolgte. Ungewöhnlichkeit wurde angenommen, wenn einer rechtlichen Gestaltung keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe zugrunde lagen. Die Absicht, Steuern zu vermeiden, setzt nach der Rechtsprechung voraus (vgl. VwGH 5.4.2011, [2010/16/0168](#); 30.4.2015, [2012/15/0162](#); 25.5.2016, [2013/15/0244](#)), dass die Gestaltung nicht gewählt worden wäre, wenn sie keinen steuervermeidenden Effekt gehabt hätte.

Die Beschwerdeführerin hat in der Vergangenheit ihr Konzept der Vermittlung von Pflegekräften als Gesamtheit durchgeführt – eine Trennung ist auch während der letzten abgabenbehördlichen Prüfung nicht anerkannt worden (siehe Vorbemerkung).

Die Beschwerdeführerin hat im Schreiben vom 1.1.2015 selbst auf den steuerlichen Zweck der Veränderungen hingewiesen:

*„Information zur Organisation: Der Verein Beschwerdeführerin informiert sie aus*

*Steuergründen über eine Ergänzung zur Organisation.  
Die Ergänzung hat keinen Einfluss auf ihre Einzahlungen.“*

Wird also demnach durch eine gewählte Gestaltung ein Steuervorteil erwirkt und erscheint bei Außer-Acht-Lassen des eingetretenen Steuervorteils die Gestaltung als irrational, ist von einer unangemessenen Gestaltung im Sinne des [§ 22 BAO](#) auszugehen.

Sind triftige wirtschaftliche Gründe objektiv nicht erkennbar und vom Abgabepflichtigen auch nicht dargelegt worden, liegt Missbrauch vor.

Genau diese triftigen wirtschaftlichen Gründe waren den vorliegenden Sachverhaltsdarstellungen nicht zu entnehmen. Es konnten lediglich vertragliche Vereinbarungen vorgelegt werden, welche nach Ansicht des Richters nicht die wahren wirtschaftlichen Inhalte wiedergeben.

Nach der oben angeführten Berechnungsformel müsste sich die Aufteilung mit jeder zusätzlichen/wegfallenden Pflegeperson (ab einer bestimmten Anzahl) aber tatsächlich ändern, dies kann die einzelne Pflegeperson aber nicht immer klar erkennen bzw. nachvollziehen. Dazu müsste die Beschwerdeführerin jeden neuen Geschäftsfall der Pflegeperson bekanntgeben. Was aus dem vorliegenden Sachverhalt allerdings nicht zu erkennen ist und auch nicht anzunehmen ist. Es kann jedenfalls angenommen werden, ohne gegen die allgemeinen Denkgesetze zu verstoßen, dass kein Unternehmer jedem seiner Kunden seine Geschäftsbeziehungen bekannt geben würde.

Frau B bekommt zwar immer den gleichen Betrag, welchen Betrag allerdings jede einzelne Pflegeperson zahlt, ist nicht ersichtlich bzw. ist für die Pflegeperson nicht von vornherein erkennbar.

Frau B erhält in Summe immer den gleichen Betrag – egal wie viele Pflegepersonen die Dienste in Anspruch nehmen.

Bei vielen Pflegepersonen ist der errechnete Anteil Mitgliedsbeitrag höher und der Betrag für Organisation niedriger und umgekehrt.

Diese Tatsache spricht doch eher dafür, dass eine Einheitlichkeit der Leistung der Beschwerdeführerin vorliegt.

Nach Ansicht des erkennenden Richters macht die hier gewählte Vorgangsweise einzig und alleine durch die „Steuerersparnis“ Sinn.

Wie oben ausgeführt, ist aber der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die Gestaltung nach außen hin relevant, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

## 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.*

Bei der gegenständlichen Frage, wem die erbrachten Leistungen in Bezug auf die Organisation zuzurechnen sind, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage.

Die Darstellung des vorliegenden Sachverhaltes lässt keine revisionsbegründenden Tatsachen erkennen.

## Beilage:

### Beschwerdevorentscheidung 2017

Linz, am 23. Juli 2020