

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***1*** GmbH, ***2***, als RNF der ***Bf1*** GmbH & Co KG, diese als RNF der ***Bf1*** GmbH, diese als RNF des beschwerdeführenden Vereins ***Bf1***, vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH & Co KG, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 13. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Dezember 2013 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2008 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2008 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage	48.617,10 €
Dienstgeberbeitrag	2.187,77 €
Bisher war vorgeschrieben	1.252,67 €
Nachforderung	935,10 €

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Bf war ein (gemeinnütziger) Verein und beschäftigte SozialarbeiterInnen als freie Dienstnehmer, die sich auf Basis des Stmk. [JWG](#) – Durchführungsverordnung der Stmk. Landesregierung vom 24.1.2005 sowie der Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bf zur Betreuung von minderjährigen Kindern bzw. Jugendlichen verpflichteten.

Als Ergebnis einer Lohnabgabenprüfung wurden die für den Bf tätigen freien Dienstnehmer nach [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) auf Dienstnehmer nach [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) umgemeldet.

Im Verlauf der Prüfung wurde mit mehreren Beschäftigten Niederschriften zu ihrer Tätigkeit für den Beschwerdeführer aufgenommen und die allgemeinen Geschäftsbedingungen sowie die Betreuungsvereinbarungen Sozialbetreuung (freier Dienstvertrag) vorgelegt.

In Folge dieser Ermittlungen brachte die bevollmächtigte steuerliche Vertretung des Bf mit Schreiben vom 2.5.2013 folgende als Sachverhalt bezeichnete Gegendarstellung ein:

*„Die freien Dienstnehmer der ***Bf1*** verrichten Ihre Tätigkeit auf Grundlage der freien Dienstverträge der mobilen Dienste der Jugendwohlfahrt. Grundlage dieser freien Dienstverträge ist die Durchführungsverordnung der Stmk. Landesregierung vom 24. Jänner 2005, LGBJ.Nr.7/2005 in der geltenden Fassung.*

Arbeitszeit, Arbeitsort

*Die freien Dienstnehmer sind bei der Ausübung Ihrer Tätigkeit weder an örtliche, zeitliche noch fachliche Vorgaben der ***Bf1*** gebunden (es werden solche Vorgaben auch nicht gemacht). Es ergehen keinerlei Weisungen hinsichtlich des Ablaufes oder der Methode der mobilen Dienste der Jugendwohlfahrt. Die ***Bf1*** hat im Vorhinein auch keine Kenntnis der Termine zwischen Sozialbetreuer und Jugendlichem. Es wird keine Planung vom Sozialbetreuer an die ***Bf1*** übermittelt. Die ***Bf1*** hat daher vor der jeweils erstellten Abrechnung keine Kenntnis von konkret vereinbarten Betreuungsterminen; eine Ablaufkontrolle oder Ähnliches ist daher schon aus diesem Grund bewusst und im Interesse des Gestaltungsfreiraums des freien Dienstnehmers auch faktisch ausgeschlossen.*

*Zitat der Einvernahme vom 15.05.2012 von Hr. ***3***:*

Die Arbeitszeiten richten sich nach meinen zeitlichen Möglichkeiten und auch nach den Bedürfnissen der Kinder und Familien. Es kann in Krisensituationen durchaus auch spontan (zB an Wochenenden, am Abend) zu Kontakten mit den Kindern und Familien kommen.

*Die Betreuung der Jugendlichen erfolgt ausschließlich im Wohnraum des Sozialbetreuers, im Wohnraum des Jugendlichen sowie im aktuellen sozialen Umfeld des Jugendlichen (z.B. in öffentlichen Parks, in Tiergärten, auf dem Fußballplatz, in Kaffeehäusern etc.). Der Verein ***Bf1*** sowie auch die Bezirkshauptmannschaften stellen keinerlei Räumlichkeiten zur Verfügung (weder entgeltlich noch unentgeltlich). Es wird somit kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt.*

Je Betreuungsfall gibt es eine maximale Anzahl an Stunden, die vom Sozialarbeiter der Bezirkshauptmannschaft festgelegt wird. Diese maximale Anzahl an Stunden darf auch unterschritten werden, insoweit für die Betreuung des Jugendlichen weniger Stunden als ausreichend erachtet werden.

*Zitat der Einvernahme vom 29.05.2012 von Fr. ***4***:*

"Mit der Sozialarbeiterin (Anm.: der Bezirkshauptmannschaft) werden dann die Rahmenbedingungen festgelegt: Jahresstundenkontingent, Kilometerkontingent, Vertragsdauer, Betreuungsziele, Leistungen verrechenbar und nicht verrechenbar, die Höhe des Honorars und des Kilometergeldes, Honorar für die Fahrtzeit, Dokumentation und Berichterstattung, usw."

*Zitat der Einvernahme vom 15.05.2012 von Hr. ***3***:*

„Es ist auch schon vorgekommen, dass ich bei der BH (Anm.: Bezirkshauptmannschaft) um eine Erhöhung des Stundenkontingents angesucht habe, da aufgrund der familiären Situation die genehmigten Stunden in relativ kurzer Zeit aufgebraucht waren."

*In der Einvernahme von Fr. ***5*** vom 14.05.2012 wurde Folgendes protokolliert:*

"... wobei die Stundenanzahl in der Sozial und Lernbetreuung zwischen 12 und 12,5 Stunden pro Monat variiert hat, in der Erziehungshilfe 20 Stunden pro Monat und in der Sozialbetreuung 40 Stunden monatlich."

Dies erweckt den Anschein, dass eine fixe Anzahl von Stunden zu leisten ist. Wie weiter oben bereits erwähnt, handelt es sich hierbei jedoch um das maximale Stundenkontingent, welches vom freien Dienstnehmer ausgeschöpft werden kann, aber nicht ausgeschöpft werden muss.

*Die in mehreren Einvernahmen protokollierten Wörter der "Fixstunden" oder Fixtermine" beziehen sich auf periodisch wiederkehrende Termine, die zwischen dem Sozialbetreuer und dem Jugendlichen vereinbart wurden. Die ***Bf1*** und die Bezirkshauptmannschaften haben auf diese Termine keinen Einfluss.*

Anzahl der Auftraggeber bzw. Klienten

Die freien Dienstnehmer erhalten ihre Aufträge überwiegend direkt von den Bezirkshauptmannschaften. Dies läuft so ab, dass der bei der Bezirkshauptmannschaft zuständige Sozialarbeiter direkt Kontakt mit dem freien Dienstnehmer aufnimmt und diesem

den Auftrag erteilt. Nur in seltenen Einzelfällen werden Betreuungsfälle durch die ***Bf1*** vermittelt.

*Zitat Einvernahme Fr. ***6*** vom 22.05.2012:*

*"Ich bin bisher immer über die Sozialarbeiterinnen von ***7*** zu meinen Klienten gekommen. Die Sozialarbeiterinnen kontaktieren mich und fragen, ob ich noch Stunden frei habe."*

*Somit gibt es wirtschaftlich gesehen mehrere Auftraggeber (nämlich die Bezirkshauptmannschaften) auch wenn der Vertrag selbst mit der ***Bf1*** erstellt wird. Auch wenn letztlich formal der jeweilige freie Dienstvertrag für einen bestimmten Klienten mit der ***Bf1*** erstellt wird, sind daher im Regelfall die jeweiligen Bezirkshauptmannschaften die entscheidenden wirtschaftlichen Auftraggeber; um deren Vertrauen bemühen sich die einzelnen freien Dienstnehmer direkt und ohne Einfluss der ***Bf1***.*

Unter Punkt 16 dieses Vertrages wird ein Konkurrenzverbot ausgeschlossen und Tätigkeiten für andere Dienstgeber ausdrücklich erlaubt.

Zitat Punkt 16 der Betreuungsvereinbarung:

"Für den/die Dienstnehmerin (Anm.: gemeint ist der/die freie Dienstnehmer/in) besteht keinerlei wie immer geartetes Konkurrenzverbot. Der/die Dienstnehmer/in ist berechtigt, ähnliche Tätigkeiten auch für andere Dienstgeber auszuüben."

*Irreführend ist hier folgende Aussage der Einvernahme von Fr. ***6*** vom 22.05.2012:*

"Danach bekomme ich vom Verein den Betreuungsvertrag zugeschickt in dem die Vertragsdauer,... , Verschwiegenheitspflicht und Konkurrenzverbot " festgelegt ist. "

Dies erweckt den Anschein, dass ein Konkurrenzverbot besteht. Wie weiter oben beschrieben, ist dies jedoch nicht der Fall.

Auslagenersatz

Als Auslagenersatz erhält der freie Dienstnehmer Kilometergeld für Fahrten zum oder mit dem Jugendlichen. Für die Nichteinhaltung von Terminen seitens der betreuten Jugendlichen trägt das Risiko der freie Dienstnehmer. Er erhält für vereinbarte, aber nicht stattgefundene Termine, kein Kilometergeld. Außer dem Kilometergeld erhält der freie Dienstnehmer keinerlei Auslagenersatz.

Bereitstellung Betriebsmittel

*Die freien Dienstnehmer erhalten von der ***Bf1*** keinerlei Betriebsmittel zur Verfügung gestellt (weder entgeltlich noch unentgeltlich). Die Kosten aller zur Ausübung der Tätigkeit verwendeten Betriebsmittel wie z.B. PKW, Computer oder Mobiltelefon werden durch die freien Dienstnehmer selbst getragen.*

In der Privatwirtschaft, wie auch im öffentlichen Sektor, ist die Zurverfügungstellung von Abrechnungsprogrammen (z.B. Online Portale, Excel Vorlagen) an Lieferanten oder Dienstleister gängige Praxis. Daher stellt das Abrechnungsprogramm für sich kein Betriebsmittel, sondern eine Form der Übermittlung einer Rechnung dar. Ein Abrechnungsprogramm ist kein Wirtschaftsgut und somit kein Betriebsmittel, da es nicht selbständig bewertbar ist und am freien Markt für sich alleine nicht verkauft werden kann.

*In der Einvernahme vom 14.05.2012 von Fr. ***8*** findet sich folgender Satz:
"Vom Verein bzw. der GmbH wurden mir als Betriebsmittel die Excel-Datei für die Abrechnung und die Abrechnungsdatenbank zur Vertilgung gestellt."*

Eine Excel-Datei (als Abrechnungsvorlage) als Betriebsmittel zu bezeichnen ist nicht nachvollziehbar. Diese dient lediglich als Vorlage für die Abrechnung. Auch wurde nicht die Abrechnungsdatenbank zur Verfügung gestellt, sondern nur ein Zugang zu dieser.

Der Begriff Betriebsmittel in Zusammenhang mit der Excel-Vorlage bzw. mit dem Zugang zur Abrechnungsdatenbank findet sich in diversen Einvernahmen in sehr ähnlicher Schreibweise. Dies erweckt den Anschein, dass u.a. in diesem Punkt die Befragung suggestiv vorgenommen wurde.

Entlohnung

Die freien Dienstnehmer erhalten für die tatsächlich geleisteten Stunden (es besteht keine Verpflichtung eine festgelegte Anzahl von Stunden tätig zu sein - dies liegt im Ermessen des freien Dienstnehmers) ein Stundenentgelt. Für die Nichteinhaltung von Terminen seitens der betreuten Jugendlichen trägt das Risiko der freie Dienstnehmer. Er erhält für vereinbarte aber nicht stattgefundene Termine keine Entlohnung.

*Die freien Dienstnehmer haben monatlich Stundenlisten anhand des Abrechnungsprogramms zu erstellen. Diese werden von den Erziehungsberechtigten der Jugendlichen unterschrieben und an die ***Bf1*** weitergeleitet. Die ***Bf1*** prüft die Abrechnung lediglich auf formale Richtigkeit (eine inhaltliche Prüfung findet nicht statt) und leitet diese direkt an das Land Steiermark bzw. an die Bezirkshauptmannschaft weiter. Auch alle fachlichen Berichte der freien Dienstnehmer werden ohne inhaltliche Prüfung an das Land Steiermark bzw. teilweise direkt vom freien Dienstnehmer an die Bezirkshauptmannschaft weitergeleitet.*

Kontrolle Arbeitgeber

*Die ***Bf1*** übt keinerlei Kontrolle über die Tätigkeit der freien Dienstnehmer aus. Die fachliche und kaufmännische Kontrolle erfolgt ausschließlich von den Bezirkshauptmannschaften. Die ***Bf1*** prüft Abrechnungen und Berichte lediglich auf deren formale Richtigkeit. Eine inhaltliche Prüfung findet nicht statt. Nach den Vorgaben des*

Landes Steiermark wird lediglich die Einhaltung der vorgegebenen Supervision und der Fortbildungsverpflichtung geprüft.

*Hierzu stellt das Protokoll der Einvernahme vom 24.05.2012 von Fr. ***9*** mit dem Satz:*

"Die Einhaltung der Verpflichtungen wurden vom Verein auch so kontrolliert"

*möglicherweise ein falsches Bild dar, da hier auch ein eigener Absatz verwendet wurde um diesen Satz hervorzuheben. Tatsache ist, dass von der ***Bf1*** lediglich eine formale Überprüfung stattfindet.*

*Die ***Bf1*** greift nicht durch Weisungen etc. in den Tätigkeitsablauf der freien Dienstnehmer ein. Dies wäre auch schwer möglich, da die vereinbarten Termine der Sozialbetreuer mit den Jugendlichen, der ***Bf1*** nicht bekannt und die freien Dienstnehmer hier vollkommen autonom ohne Kontrolle tätig sind.*

Leistungserbringung

*Die freien Dienstnehmer erbringen die Leistung im Wesentlichen persönlich, können sich jedoch jederzeit von anderen fachlich qualifizierten Personen vertreten lassen. Aufgrund der engen Bindung zwischen dem Jugendlichen und dem Sozialbetreuer wird eine Vertretung aus sozialpädagogischer Sicht selten vorgenommen. Wenn ein Sozialbetreuer länger als 14 Tage abwesend ist, muss er sich selbst um eine Vertretung kümmern. Hier gibt es von der ***Bf1*** bzw. von der Bezirkshauptmannschaft ein Ablehnungsrecht. Dies gilt jedoch nur in jenen Fällen, in denen die fachliche Qualifikation der Vertretung nicht gegeben ist.*

*Zitat der Einvernahme vom 12.03.2012 von Fr. ***12***:*

"Eine Vertretung außerhalb von Urlaub und Krankheit war eigentlich aufgrund der Art der Tätigkeit nicht möglich und nicht üblich. Und auch bei Urlaub und längerer Krankheit ist eine Vertretung so gut wie nie vorgekommen. Die Vertretung im letzteren Fall, wenn überhaupt, wurde dann aber mit der Sozialarbeiterin abgesprochen und abgeklärt, nicht aber vom Verein.

Rechtsnatur

Für jeden betreuten Jugendlichen wird eine eigene Betreuungsvereinbarung (freier Dienstvertrag) abgeschlossen. Dieser regelt vor allem die zwischen Sozialbetreuer und Bezirkshauptmannschaft vereinbarten Rahmenbedingungen.

Es handelt sich jeweils um ein bestimmtes Zielschuldverhältnis, da die jeweilige Betreuungsvereinbarung seitens der BH auf bestimmte Zeit mit bestimmten Erfolgsinhalten geschlossen wird. Sollte es die Bezirkshauptmannschaft für nötig erachten, wird der Vertrag auf bestimmte Zeit verlängert, nie jedoch auf unbestimmte Zeit. Auch deshalb liegen richtigerweise nur Zielschuldverhältnisse vor.

Tätigkeitsinhalt

Die Tätigkeit der freien Dienstnehmer umfasst die Erbringung der Dienstleistung der Betreuung der Jugendlichen. Nachfolgend finden sich exemplarisch ein paar Beispiele aus den Betreuungsvereinbarungen:

*Beispiel für Dienstleistungen aus der Betreuungsvereinbarung von Fr. ***6***:*

- *"Unterstützung und Entlastung der KM (Anm.: Kindsmutter) in der Betreuung der Drillinge*
- *Anleitung in Erziehungsfragen*
- *Unterstützung der KM bei der Organisation weiterführender Hilfen"*

*Beispiel für Dienstleistungen aus der Betreuungsvereinbarung von Fr. ***11***:*

- *Positiver Schulerfolg*
- *Unterstützung der KM in Erziehungsfragen*
- *Sprachliche Integration*
- *Förderung"*

*Durch die ***Bf1*** erfolgt keinerlei Einschulung in die Tätigkeit der freien Dienstnehmer. Die entsprechenden Rahmenbedingungen werden von der Bezirkshauptmannschaft vorgegeben (auch von der Bezirkshauptmannschaft erfolgt keine Einschulung).*

*Um die Dienstleistung in der erforderlichen Qualität durchführen zu können, müssen die freien Dienstnehmer an einer gewissen Anzahl Supervisionen und Fortbildungen teilnehmen. Die Häufigkeit richtet sich je nach Erfordernis. Dies ist in den Rahmenverträgen der Bereiche "sozialpädagogische Familienbetreuung" und "Erziehungshilfe" mit dem Land Steiermark geregelt. Nach mündlicher Auskunft des Landes Steiermark sollte dies mindestens vier Mal pro Jahr in Anspruch genommen werden. Die ***Bf1*** bietet Supervisionen und Fortbildungen, für welche ein Unkostenbeitrag eingehoben wird, an. Es steht jedoch jedem freien Dienstnehmer frei, die Supervisionen und Fortbildungen bei einem anderen Anbieter zu absolvieren.*

Tätigkeitsdauer

Es handelt sich hierbei um Zielschuldverhältnisse. Die Verträge werden von der Bezirkshauptmannschaft auf bestimmte Zeit mit bestimmten Erfolgsinhalten geschlossen.

Unternehmerwagnis

Der freie Dienstnehmer trägt das Unternehmerwagnis in der Form, dass bei Nichteinhaltung von Terminen seitens der betreuten Jugendlichen ihm weder ein Entgelt für die geleisteten Stunden, noch ein Ersatz des Kilometergeldes gebührt.

Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung gebührt dem freien Dienstnehmer kein Entgelt. Weiters hat er das Recht Aufträge abzulehnen, weiterzugeben oder sich vertreten zu lassen.

Auch der tatsächlich geleistete Stundenaufwand liegt im Ermessen des freien Dienstnehmers (im Rahmen des von der Bezirkshauptmannschaft vorgegebenen Maximums).

Weisungsbindung

*Die ***Bf1*** greift nicht durch Weisungen etc. in den Tätigkeitsablauf der freien Dienstnehmer ein. Dies wäre auch nicht möglich, da die vereinbarten Termine und die sozialpädagogische Vorgehensweise der Sozialbetreuer der ***Bf1*** nicht bekannt und die freien Dienstnehmer hier vollkommen autonom ohne Kontrolle tätig sind. Eine eventuelle fachliche Kontrolle wird ausschließlich von den Bezirkshauptmannschaften ausgeübt."*

Nach den Feststellungen laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.12.2013 wurden nach durchgeführten Niederschriften mit betroffenen Beschäftigten und mehreren Absprachen mit dem Dienstgeber und Steuerberater die freien Dienstnehmer nach [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) auf Dienstnehmer nach [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) umgemeldet. Weiters wird dort ausgeführt, dass im Jahr 2008 und 2012 die freien Dienstnehmer beim Verein gemeldet waren, 2009, 2010 und 2011 und ab November 2012 auf der SV Nr. der ***Bf1*** GmbH. Für das Jahr 2008 wurde der DB nachverrechnet, für 2012 sei der DB vom Steuerberater berechnet und vom Bf abgeführt worden.

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des DB für das Jahr 2009 betreffend die bei der ***Bf1*** GmbH zum gleichen Sachverhalt beschäftigten freien Dienstnehmer wurde mit dem Erkenntnis des BFG vom 30.10.2020, [RV/2100302/2015](#), stattgegeben.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde unter Sachverhaltsdarstellung lediglich ausgeführt, dass freie Dienstnehmer nach erfolgten Niederschriften auf Dienstnehmer nach [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) umgestellt worden seien.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung und erließ den angefochtenen Bescheid betreffend Nachforderung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2008.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass die entsprechende Begründung fehlen würde. Sowohl im angeführten Bescheid als auch in dem am gleichen Tag ergangenen Bericht und auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung würden sich die genauen Gründe für die Umqualifizierung nicht entnehmen lassen. Im Rahmen der Prüfung seien umfangreiche Einvernahmen der freien Dienstnehmer durch die Abgabenbehörde durchgeführt worden. Zu diesen Einvernahmen sei von Seiten der Bf eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung an den zuständigen Prüfer am 2.5.2013 übermittelt worden. In weiterer Folge wurde im Wesentlichen dieses Vorbringen vom 2.5.2013 wiederholt.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 16.9.2014 führte das Finanzamt einleitend aus, dass das Einkommensteuergesetz den Begriff des freien Dienstnehmers nicht

kennen würde. Im Steuerrecht sei zu untersuchen, ob die Tätigkeit als eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit ausgeübt werde. Dem Vorbringen in der Beschwerde wurde Folgendes entgegengesetzt:

"Im Vertrag wurden unter anderem der Beginn und das Ende und das zeitliche Ausmaß der Betreuung, die Mindestanzahl der Kontakte mit den Jugendlichen, die Probezeit und die Meldepflicht bei längeren Abwesenheiten vereinbart. Ebenso wurde festgelegt, dass die Arbeitsleistungen im Wesentlichen persönlich zu erfolgen haben; Vertretungen nur durch geeignete und zuvor mit dem Arbeitgeber abgesprochenen Personen erfolgen dürfen. Damit die Qualität erhalten bleibt, behält sich der Arbeitgeber das Recht vor "Rahmenweisungen" (siehe Punkt 6 der Vereinbarung) zu erteilen.

Aus einem Artikel von Univ. Prof. DDR. Günther Löschnigg und Mag. Alexander Scala über die Einstufung von Eingliederungshelfern und Sozialbetreuern in den BAGS-KV geht hervor, dass Sozialbetreuer für vorübergehend, einfache Hilfstätigkeiten im Erziehungsbereich und keinesfalls für „qualifizierte“ Betreuungstätigkeiten, die eine entsprechende Vor- bzw. Ausbildung erfordern, heranzuziehen sind. Sozialbetreuer unterstützen die Eltern stundenweise bei verschiedenen alltäglichen und elterlichen Aufgaben wie Schul- und Freizeitbetreuung von Minderjährigen.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Beaufsichtigung von Minderjährigen regelmäßig in einem Dienstverhältnis erfolgt, selbst wenn die Sozialarbeiterin mit dem Auftraggeber einen freien Dienstvertrag abschließt, der unter anderem auch eine Vertretungsmöglichkeit durch qualifizierte dritte Personen vorsieht. Ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch, dass die Sozialarbeiterin als Organ des Auftraggebers tätig wird und die Haftung nicht auf die Sozialarbeiterin übertragen werden kann. Die Bezeichnung als freier Dienstvertrag ist für die Beurteilung der Einkünfte von untergeordneter Bedeutung. Auch kommt einer vertraglich eingeräumten Vertretungsmöglichkeit keine entscheidende Bedeutung zu, da diese als eine unter Kollegen übliche Vertretung anzusehen ist.

Wenn nun diese Aufsichtsverpflichtung an den Verein übertragen wurde, ist in Folge von einem Dienstverhältnis der für den Verein tätigen Sozialarbeiter zum Verein auszugehen.

Zum Einwand, dass es sich der Rechtsnatur nach um ein Zielschuldverhältnis handelt, wird dem gegenüber festgehalten, dass die Arbeitsleistungen der Sozialarbeiter im Wesentlichen persönlich zu erbringen sind und sie gewissen Weisungen zu folgen verpflichtet sind. Sie schulden keinen Erfolg, sondern nur die Arbeitsleistung. Daran vermag auch der Umstand, dass bei keiner Leistung auch kein Entgelt zusteht, am Dauerschuldverhältnis nichts ändern.

Auch zur organisatorischen Eingliederung ist festzuhalten, dass diese im Wesentlichen dann vorliegt, wenn Arbeitszeit, Arbeitsort vorgegeben sind und die Tätigkeit in unmittelbarer

Einbindung in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers erfolgt. Diese sind sogar im Vertrag zwischen Sozialarbeiter und Arbeitgeber vereinbart.

Dass der Vertrag zwischen Sozialarbeiter und Arbeitgeber nur mit Beginn und Ende des Vertragsverhältnisses abgeschlossen wird, ist für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder eine selbständige Tätigkeit nicht von Bedeutung, weil auch Dienstverhältnisse befristet abgeschlossen werden können.

Auch kann ein Unternehmerrisiko in der Tätigkeit nicht erkannt werden, weil unabhängig vom Erfolg, das Entgelt nur von der Anzahl der Stunden der Leistungserbringung abhängt."

In dem dagegen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wiederholte der steuerliche Vertreter des Bf das bisherige Vorbringen und ergänzte, dass die Abgrenzung zwischen echten Dienstnehmern und freien Dienstnehmern nach der Rechtsprechung vor allem durch folgende Kriterien zu beurteilen sei: Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten, Weisungsbindung, Entlohnung, Leistungserbringung, Unternehmerwagnis. Bei Prüfung des Sachverhaltes anhand dieser Kriterien seien im Beschwerdefall freie Dienstnehmer gegeben.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

Mit Schriftsatz vom 6.10.2020 legte der Bf das Erkenntnis des BVwGH vom 16.1.2019, G308 2106284-1/8E, vor, demzufolge der Beschwerde stattgegeben wurde und die betroffenen Personen als freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) der Sozialversicherungspflicht unterliegen.

Der Magistrat hat mit ebenfalls vorgelegtem Bescheid vom 14.11.2019 die betroffenen Personen ebenfalls als freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) beurteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgende Feststellungen sind als entscheidungswesentlich anzusehen:

Der Bf war ein Verein, der nach seiner Satzung nicht auf Gewinn gerichtet war und karitative und gemeinnützige Zwecke verfolgt hat, ***13***, ***14***, ***15***, ***16***, ***17***, ***18***.

Der Bf ist als Verein laut Vereinsregister am ***19*** entstanden. Der Betrieb des Bf wurde mit Einbringungsvertrag vom ***20*** in die am ***21*** errichtete ***Bf1*** GmbH eingebracht. Mit Umwandlungsvertrag vom ***22*** wurde aus der ***Bf1*** GmbH die Personengesellschaft ***Bf1*** GmbH & Co KG gegründet und die Löschung der ***Bf1***

GmbH am ***23*** in das Firmenbuch eingetragen. Mit Einbringungsvertrag vom ***24*** wurde das Vermögen der ***Bf1*** GmbH & Co KG von der am ***25*** neu in das Firmenbuch eingetragenen ***1*** GmbH übernommen. Die Löschung der ***Bf1*** GmbH & Co KG wurde über Antrag vom ***26*** am ***27*** in das Firmenbuch eingetragen.

Der in der Entscheidung des BVwG vom 16.1.2019, GZ G308 2106284-1/8E, festgestellte und im Folgenden wiedergegebene Sachverhalt ist auch für die gegenständlich beim beschwerdeführenden Verein beschäftigten freien Dienstnehmer als entscheidungswesentlich anzusehen:

„Für jeden Klienten (das zu betreuende Kind bzw. die Familien) wurde zwischen dem Land Steiermark als Kinder- und Jugendhilfeträger, vertreten durch die jeweilige Bezirksverwaltungsbehörde als Auftraggeber und dem Bf als bewilligte private Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung eine Vereinbarung über die Sozialpädagogische Kinder- und Jugendbetreuung (individueller Betreuungsvertrag) abgeschlossen. Die Vereinbarung regelt die Ziele der jeweiligen Betreuung, Beginn und Ende der Betreuung, das Ausmaß der bewilligten Betreuungsstunden, die verrechenbaren Leistungen sowie Sonderleistungen, Rechnungslegungsbestimmungen, Verschwiegenheitspflichten, Kontrollrechte sowie Berichts- und Dokumentationsverpflichtungen.

Der Bf schloss für jeden Klienten mit jedem einzelnen Betreuer einen "freien Dienstvertrag" ab. Hier wurden der Aufgabenbereich der Betreuer, die Ziele der Betreuung, die zu erbringenden Leistungen, Beginn, Ende und Ausmaß der Leistung, die Rechnungslegung und das Honorar, Regelungen über eine vorzeitige Beendigung des freien Dienstverhältnisses, eine Verschwiegenheitspflicht und Regelungen zur Qualitätssicherung, zur Dokumentation und Berichterstattung festgelegt.

Zudem wurde darin vereinbart, dass die Betreuer an keine Arbeitszeit und keinen Dienort gebunden sind, keine Weisungsbindung zum Bf bei der Erfüllung der Tätigkeiten und kein Konkurrenzverbot für sie besteht sowie eigene Betriebsmittel zu verwenden sind.

Der Betreuer hat die Dienstleistungen vorwiegend persönlich zu erbringen, kann sich aber von geeigneten Dritten vertreten lassen.

Der Bf behält sich das Recht zur Erteilung von Rahmenanweisungen vor.

Zusätzlich wurde in den freien Dienstverträgen festgelegt, dass seitens der Betreuer die Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bf akzeptiert werden. Diese lauten auszugsweise:

Abrechnung:

Der/die freie Dienstnehmer/in akzeptiert die vorgegebenen Abrechnungsfomalitäten der Bezirkshauptmannschaften und erstellt danach die monatlichen Abrechnungen. Der/die Dienstnehmer/in verpflichtet sich, sämtliche ihr/ihm zur Betreuung übergebene/n

Minderjährige/n bis zum 5. des Folgemonats abzurechnen und an den Bf zu schicken. Die unterschriebenen Abrechnungen - nach Maßgabe der Bezirkshauptmannschaften - sind ebenso bis zum 5. des Folgemonats an den Bf zu senden.

Honorar:

Der/die freie Dienstnehmer/in berechnet sein Honorar auf Basis von Einheiten. Eine Einheit ist 60 Minuten. Der/die freie Dienstnehmer/in ist im Wissen darüber, dass die Auszahlung des Honorars bis zu 6 Wochen nach Eingang der Abrechnung bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft und den benötigten Banktagen für die Überweisung dauern kann.

Vertragspflicht:

Der/die freie Dienstnehmer/in erklärt sich bereit, den/die Minderjährige/n über die gesamte Vertragsdauer über den Bf zu betreuen.

Supervision:

Erziehungshelfer/innen und sozialpädagogische Familienbetreuer/innen verpflichten sich zur monatlichen Supervision ab zwei zu betreuende/n Minderjährige/n bzw. bei einem/r Minderjährigen zur einmaligen Supervision pro Quartal. Die Supervisions-Bestätigung ist der Bf zu übermitteln.

Intervision:

Der Bf veranstaltet pro Jahr vier Intervisionen, wovon zwei Intervisionen verpflichtend zu besuchen sind.

Meldepflicht:

Bei einer mehr als 2-wöchigen Verhinderung der Betreuung verpflichtet sich der/die freie Dienstnehmer/in sich beim Bf zu melden. Außerdem müssen sämtliche sozialversicherungsrelevante Änderungen dem Dienstgeber bekannt gegeben werden.

Berichterstattung

Die Berichte sind von den freien Dienstnehmern/innen unaufgefordert an die fallführende DSA der Bezirkshauptmannschaft sowie an den Bf zu schicken.

Das Vertragsverhältnis zwischen dem Bf und den für ihn tätigen (Sozial-)Betreuer bzw. der Tätigkeitsablauf gestaltete sich folgendermaßen:

In den oben angeführten Rahmenverträgen wurde für die Betreuer je nach Bereich unterschiedliche Ausbildungsqualifizierungen festgelegt. Bei der Sozialbetreuung handelt es sich um einen niederschweligen Dienst, für welchen neben der persönlichen Eignung und Lebensgestaltung des Sozialbetreuers, Volljährigkeit, Unbescholtenheit und eine abgeschlossene Pflichtschulausbildung vorausgesetzt wurde. Bei der Erziehungshilfe und bei der Sozialpädagogischen Familienbetreuung war eine abgeschlossene Ausbildung in einer Ausbildungseinrichtung (z.B. Bundesbildungsanstalt, Fachhochschule für Soziale Arbeit), ein

Mindestalter von 25 Jahren sowie eine Berufs- und Supervisionspraxis im Ausmaß von zwei Jahren vorgesehen.

Die Zuteilung des zu betreuenden Kindes bzw. Jugendlichen erfolgte regelmäßig durch einen Sozialarbeiter der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde und nach Verfügbarkeit bzw. freier Kapazität des jeweiligen Betreuers. Diese konnten jedoch einzelne Betreuungsfälle grund- und sanktionslos ablehnen.

Im Anschluss wurden ein individueller Betreuungsvertrag zwischen der Bezirksverwaltungsbehörde und dem Bf, sowie ein freier Dienstvertrag zwischen dem Bf und dem jeweiligen Betreuer abgeschlossen.

Die Dauer des Vertrages wurde aufgrund der Bedürfnisse der Klienten (zu betreuendes Kind bzw. zu betreuende Familie) abgeschlossen (zumeist 12 Monate).

Es wurde ein fixes Stundenkontingent für den Betreuungszeitraum für die Betreuer festgelegt. Zusätzlich wurde eine Regelmäßigkeit der Betreuung insoweit vorgegeben, als nach Möglichkeit zumindest einmal pro Woche eine Betreuung erfolgen sollte. Die Lage der Verteilung der Arbeitszeit sowie das konkrete tägliche Ausmaß konnten die Betreuer selbst bestimmen.

Die einzelnen Betreuungskontakte wurden mit den Erziehungsberechtigten vereinbart. Den Ablauf der Tätigkeit konnten die Betreuer gänzlich selbst bestimmen. Der Bf erteilte keine Weisungen hinsichtlich des Arbeitsablaufs und des arbeitsbezogenen Verhaltens der Betreuer.

Der Ort der Betreuung ergab sich zumeist aus dem jeweiligen Bedarf und der erfolgten Zielsetzung und war insbesondere davon abhängig welche Maßnahmen für die Entwicklung des Kindes förderlich waren, dies war beispielsweise der Wohnraum des Kindes. Die Betreuer waren jedoch vertraglich an keinen Dienstort gebunden.

Vom Bf wurden den Betreuern für ihre Tätigkeit keine Räume zur Verfügung gestellt, weder für die Betreuung der Klienten noch zur Abwicklung von administrativen Tätigkeiten. Die Betreuer verrichteten keine Bürotätigkeiten (z.B. Telefondienst) für den Bf.

Es bestand für die Betreuer eine Berichtspflicht. Zu Beginn der Betreuung war vom Betreuer ein vorgegebenes Anamneseblatt auszufüllen und an die GmbH zu übermitteln. Zusätzlich war nach spätestens zwei Monaten nach Betreuungsbeginn ein Betreuungskonzept zu verfassen. Nach Ablauf von sechs Betreuungsmonaten war ein Halbjahresbericht sowie 6 Wochen vor Ablauf des Vertrages ein Abschluss- bzw. Verlängerungsbericht zu erstellen. Sämtliche Berichte waren an den zuständigen Sozialarbeiter der Bezirksverwaltungsbehörde sowie an den Bf zu übermitteln.

Die Betreuer waren verpflichtet eine monatliche Abrechnung ihrer Betreuungszeiten sowie ein Betreuungsprotokoll über die geleisteten Stunden zu erstellen. Dafür wurde vom Bf ein

Abrechnungsprogramm zur Verfügung gestellt. Der Ausdruck des Betreuungsprotokolls musste von den Erziehungsberechtigten oder vom Jugendlichen ab 14 Jahren unterschrieben werden. Das vollständig ausgefüllte Abrechnungsformular sowie die Betreuungsdokumentation waren bis zum 5. des Folgemonats an den Bf zu übermitteln.

Bis auf das zur Verfügung gestellte Abrechnungsprogramm erhielten die Betreuer keine weiteren Betriebsmittel vom Bf. Die Betreuer verwendeten in der Regel ihre Privat-Pkw um zum Betreuungsort zu gelangen.

Die Kosten für Eintritte, Getränke, Eis, Bastelmaterial etc. wurden von den Betreuern selbst getragen und konnten weder an den Bf noch an die Bezirksverwaltungsbehörden weiterverrechnet werden.

Für die Fahrten mit dem Privat-PKW konnten die Betreuer größtenteils das amtliche Kilometergeld in Rechnung stellen.

Die Erziehungshelfer und sozialpädagogischen Familienbetreuer waren verpflichtet einmal pro Quartal sowie ab zwei zu betreuenden Minderjährigen einmal im Monat eine Supervision in Anspruch zu nehmen. Sozialbetreuer waren verpflichtet an den ausgeschriebenen Koordinationstreffen des Bf teilzunehmen. Des Weiteren fanden jährlich vier Interventionen statt, wovon zwei Interventionen für alle Betreuer verpflichtend zu besuchen waren. Eine Verletzung der Teilnahmeverpflichtung an diesen Veranstaltungen hatte keine Konsequenz oder Sanktion für die Betreuer zur Folge.

Es bestand für die Betreuer kein Konkurrenzverbot. Es war ihnen somit gestattet Betreuungstätigkeiten für andere Betreuungseinrichtungen auszuüben.

Die Betreuer hatten eine Verschwiegenheitspflicht hinsichtlich allfälliger ihnen zur Kenntnis gelangenden Tatsachen aus dem Vertragsverhältnis zum Bf.

Eine Vertretung war grundsätzlich vertraglich erlaubt, jedoch aufgrund des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen dem Betreuer und dem zu Betreuenden nicht praktikierbar und fand daher nicht statt.

Im Falle von längeren Abwesenheiten (z.B. Urlaub, Krankheit) wurde die Betreuung des Minderjährigen bzw. der Familie für diesen Zeitraum ausgesetzt. Es mussten lediglich längere Abwesenheiten (mehr als 2-wöchige Verhinderung) dem Bf mitgeteilt werden. Die Betreuer mussten selbst (längere) Abwesenheiten, wie Urlaube, von Seiten des Bf nicht genehmigen lassen.“

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Beschwerdeakt des Finanzamtes, den vorgelegten freien Dienstverträgen, den Rahmenanweisungen des Bf, den mit betroffenen Beschäftigten erstellten Niederschriften, dem Vorbringen des Bf und insbesondere den Feststellungen des BVwG in seinem Erkenntnis vom 16.1.2019, GZ G308 2106284-1/8E.

3. Rechtslage

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. [§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#) ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) beteiligt ist, die Voraussetzungen des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#) vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 4 und 5 EStG 1988](#) beziehen.

Steiermärkisches Jugendwohlfahrtsgesetz 1991, LGBI 93/1990 idF 67/2004

"§ 10 Heranziehung von Einrichtungen der freien Jugendwohlfahrt

(1) Einrichtungen der freien Jugendwohlfahrt können zur Besorgung nicht hoheitlicher Aufgaben der öffentlichen Jugendwohlfahrt gemäß Abs. 2 herangezogen werden, wenn sie für den betreffenden Aufgabenbereich nach § 10a Abs. 1 oder § 29 Abs. 2 anerkannt bzw. bewilligt sind oder die Voraussetzungen des § 10a Abs. 4 oder § 29 Abs. 3 vorliegen. Gewährleistet ein freier Jugendwohlfahrtsträger jedoch unter Berücksichtigung seiner Ausstattung und sonstigen Leistungen das Wohl eines Minderjährigen besser und wirtschaftlicher als der öffentliche Träger, so soll der freie Träger herangezogen werden.

(2) Die Bezirksverwaltungsbehörden können zur Erbringung von Leistungen im Bundesland Steiermark nur solche Einrichtungen der freien Jugendwohlfahrt heranziehen, mit deren Trägern das Land einen Rahmenvertrag abgeschlossen hat.

(3) Der Rahmenvertrag ist unter Bedachtnahme auf den Jugendwohlfahrtsplan auf höchstens fünf Jahre abzuschließen und hat insbesondere zu regeln:

- 1. die zu erbringenden Leistungen,*
- 2. den örtlichen Versorgungsbereich,*
- 3. das Entgelt,*
- 4. die Vertragsdauer sowie*
- 5. Kündigungsgründe.*

§ 10a Anerkennung von Einrichtungen der freien Jugendwohlfahrt

(1) Die Landesregierung hat auf Antrag eines Trägers der freien Jugendwohlfahrt mit Bescheid die Eignung seiner Einrichtung zur Erfüllung bestimmter nicht hoheitlicher Aufgaben der öffentlichen Jugendwohlfahrt anzuerkennen. Der Antrag hat insbesondere die beabsichtigte Leistung sowie den örtlichen Wirkungsbereich zu bezeichnen und das inhaltliche Konzept, die organisatorischen Rahmenbedingungen, die personelle, fachliche und räumliche Ausstattung, die Finanzierung sowie Angaben über die beabsichtigte Betreuungskapazität zu enthalten.

(2) Eine Anerkennung der Eignung darf nur ausgesprochen werden, wenn das vorgelegte Konzept den in der Verordnung gemäß § 9a vorgesehenen Leistungen entspricht.

(3) Eine Anerkennung der Eignung nach Abs. 1 ist für solche Einrichtungen nicht erforderlich, die nach diesem Gesetz bewilligungs- oder anzeigepflichtig sind.

(4) Die Landesregierung kann unter Berücksichtigung des Jugendwohlfahrtsplans zur Erprobung von nicht in der Verordnung gemäß § 9a vorgesehenen Leistungen von einer Anerkennung im Sinne des Abs. 1 für die Dauer von höchstens drei Jahren absehen, wenn die Voraussetzungen gemäß Abs. 1 gegeben sind (Pilotprojekte).

(5) Anerkannte Einrichtungen gemäß Abs.1 unterliegen der Fachaufsicht der Landesregierung. Organe der Landesregierung sind zur Einschau an Ort und Stelle berechtigt. Ihre Ermittlungen sind in jeder Weise zu unterstützen. Werden Missstände wahrgenommen, so ist, sofern deren Behebung möglich ist, diese mit Bescheid innerhalb angemessener Frist aufzutragen. Wurden nicht behebbare Missstände festgestellt oder wird dem Auftrag zur Behebung nicht fristgerecht entsprochen, so hat die Landesregierung die Eignung zu widerrufen.

(6) Der Träger einer anerkannten Einrichtung der freien Jugendwohlfahrt hat jede Änderung der Eignungsvoraussetzungen unaufgefordert und unverzüglich der Landesregierung schriftlich bekannt zu geben.“

4. Rechtliche Beurteilung

Nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, [§ 47 EStG 1988](#), Tz. 4.3, ist die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH v. 22.1.1986,

84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, freier Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, [82/13/0063](#)).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in den Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen, Bedacht zu nehmen (vgl. etwa VwGH 12.9.2018, [Ra 2017/13/0041](#); VwGH 25.4.2019, [Ra 2018/13/0083](#) oder VwGH 22.2.2017, [Ro 2014/13/0033](#); VwGH 21.11.2018, [Ra 2018/13/0045](#)). Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, [94/15/0123](#), und die dort zitierte Judikatur).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Das persönliche Weisungsrecht ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (vgl. VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)). Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus (vgl. Doralt, EStG6, § 47 Tz 37). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (vgl. VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)).

Hievon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht (VwGH 21.11.2018, [Ra 2018/13/0045](#)).

Wie aus den Niederschrift ersichtlich, kommen die Sozialbetreuer im Regelfall über Anfrage einer Sozialarbeiterin der Bezirkshauptmannschaften bezüglich ihrer Kapazitäten zu einem zu übernehmenden Fall. Mit der Sozialarbeiterin werden die Rahmenbedingungen (Betreuungsziele, Jahresstundenanzahl, Vertragsdauer, Anzahl der wöchentlichen Kontakte zum Kind, Berichte, ...) festgelegt. Danach schließen sie mit dem Bf als Verein einen freien Dienstvertrag/Betreuungsvereinbarung mit den ausgehandelten Rahmenbedingungen ab. Daneben sind die „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ zu unterschreiben. Als Arbeitszeit wird freie Zeiteinteilung vereinbart, jedoch müssen die Betreuungszeiten nach den Möglichkeiten

und Bedürfnissen der Kinder und Jugendlichen abgestimmt werden. In Krisenfällen müsse „Feuerwehr“ gespielt werden, auch am Abend oder am Wochenende.

In dem beispielsweise vorgelegten mit Frau ***11*** vorgelegten „Freien Dienstvertrag“ vom 29.3.2012 wurde eine Vertragsdauer vom 22.3.2012 bis 21.3.2013 vereinbart. Als weitere Punkte sind unter anderem das zu betreuende Kind, die Tätigkeit als Sozialbetreuerin, die Basis der Vereinbarung (Stmk. [JWG](#)-Durchführungsverordnung der Stmk Landesregierung vom 24.1.2005 und die Allgemeinen Geschäftsbedingungen des Vereins), die Leistungsverpflichtung (Verpflichtung die/den Mj. im Rahmen der Unterstützung der Erziehung gemäß § 36 STJWG 1991 auf der Basis des Konzeptes vom 23.7.2001 gemäß Durchführungserlass des Landes Steiermark vom 24.7.2001, Vereinbarung, dass der freie Dienstnehmer die Leistung auf eigene Rechnung und Gefahr erbringt), Aufgaben des freien Dienstnehmers (Unterstützung der Eltern bei der Bewältigung ihrer Erziehungsaufgaben) genannt. Weiters geht aus diesem Vertrag hervor, dass der freie Dienstnehmer an keinen Arbeitsort und keine Arbeitszeit gebunden ist. Er unterliege gegenüber dem Dienstgeber keinen Weisungsbindungen bei der Erfüllung seiner Tätigkeit und könne auch den Ablauf bzw. die Reihenfolge der Tätigkeiten selbst bestimmen. Rahmenbedingungen zur Qualitätssicherung durch den Dienstgeber sind jedoch möglich.

Die Weisungen des Bf gegenüber den Sozialbetreuern bestehen demnach darin, dass über ein zu betreuendes Kind bzw. Jugendlichen die Betreuungsdauer (z.B. ein Jahr), eine Jahresstundenanzahl (z.B. 240 Stunden), Betreuungsziele (z.B. positiver Schulerfolg, Unterstützung der Kindesmutter in Erziehungsfragen, sprachliche Integration, Förderung) und die Anzahl der wöchentlichen Kontakte vertraglich vorgegeben werden. Ergänzend werden Berichtspflichten (z.B. Anamneseblatt, Betreuungskonzept, Halbjahresbericht, Abschluss- oder Verlängerungsbericht) aufgetragen. Weiters verpflichten sich die Sozialbetreuer laut allgemeinen Geschäftsbedingungen des Bf Supervisionen (auch bei anderen Anbietern, als beim Bf möglich), Intervisionen beim Bf (zwei pro Jahr) und Koordinationstreffen beim Bf zu besuchen.

Damit ist aber die in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) für die charakteristische Weisungsgebundenheit geforderte weitgehende Unterordnung und weitreichende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit bei den betroffenen Sozialarbeitern nicht erkennbar, da zwar in den Verträgen die Ziele der Betreuung in einem groben Rahmen umrissen wurden, in der konkreten Umsetzung bezüglich der Erfüllung dieser Tätigkeit waren die Sozialbetreuer keinen Weisungen unterworfen. So waren sie an keine Arbeitszeiten gebunden, mussten den (besten) Arbeitsort selbst auswählen, konnten die Tage, an denen sie tätig wurden, frei wählen wie auch die Zahl der Stunden an den Tagen frei bestimmen. Auch fachlich gesehen, gab es für die Sozialbetreuer über die in den Verträgen angeführten Ziele hinaus keinerlei Vorgaben, wie die konkrete Betreuung aussehen sollte bzw., wie die Ziele zu erreichen waren.

Dadurch war auch die für ein Dienstverhältnis typischerweise geforderte Kontrollunterworfenheit nicht gegeben, da es dem Bf unter diesen Voraussetzungen mangels

Einbindung in die zeitliche oder auch inhaltliche Planung nicht möglich war, die freien Dienstnehmer zu kontrollieren oder zu beeinflussen, da er bei dieser Arbeitsweise nicht wissen konnte, wann, wo und in welchem Ausmaß der betreffende freie Dienstnehmer tätig war.

In diesem Zusammenhang kann aber auch nicht von einer Beschränkung der Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus gesprochen werden, da bis auf zeitlich wie auch fachlich untergeordnete Termine für bestimmte Treffen, die Orte bzw. die Zeiten oder auch der konkrete Inhalt ihres Tätigwerdens in den mit ihnen abgeschlossenen Verträgen nicht vorgegeben wurde.

Die Nichtausübung des Weisungsrechtes im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) war daher nicht nur als Vertragsbestandteil Wille der Vertragsparteien, sondern ist eine Weisungsgebundenheit bei dieser Arbeitsweise tatsächlich nicht mehr in einem überwiegenden Ausmaß erkennbar.

Das weitere im Gesetz genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist nach der Judikatur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)). Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl. VwGH 29.7.2010, [2007/15/0223](#); VwGH 28.5.2015, [2013/15/0162](#); VwGH 21.11.2018, [Ra 2018/13/0045](#)), wobei die beiden Merkmale "Weisungsgebundenheit" und "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen lassen und einander teilweise bedingen (vgl. VwGH 19.11.1979, [3508/78](#)).

Wie bereits ausgeführt erfolgte im Beschwerdefall die Organisation ihrer Tätigkeit ausschließlich durch die Sozialbetreuer selbst. So erfolgten Terminvereinbarungen entgegen der Feststellung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung ausschließlich nach freier Wahl der Sozialbetreuer im Einklang mit den Erfordernissen der zu betreuenden Personen bzw. deren Eltern, ebenso die Wahl der Betreuungsorte, an denen die Betreuung stattfinden konnte. Der Bf stellte dafür oder auch nur für administrative Tätigkeiten weder unentgeltlich noch entgeltlich Räumlichkeiten zur Verfügung. Auch die für die Tätigkeit der Sozialbetreuer benötigten Arbeitsmittel wurden bis auf eine Excel-Datei zur Vorlage der Abrechnungen vom Bf nicht beigestellt. Mit Ausnahme der Fahrtkosten wurden den Betreuern keine Aufwendungen ersetzt. Angesichts dieser Umstände und auch der fehlenden Einbindung der Tätigkeit der Sozialbetreuer in betriebliche Abläufe des Bf waren die Sozialbetreuer nicht in die geschäftliche Organisation des Bf im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) eingegliedert.

Nach der Beurteilung des Gesamtbildes der gegenständlich zu beurteilenden Tätigkeit kann wohl auch im Hinblick auf die Entscheidung des BVwG vom 16.1.2019, GZ G308 2106284-1/8E, und der Entscheidung des BFG vom 30.10.2020, [RV/2100302/2015](#), mit der die gleiche

Tätigkeit der bei der Sozialmanagement GmbH im Jahr 2009 beschäftigten Sozialarbeiter zu beurteilen war, nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) genannten Merkmale für eine nichtselbständige Tätigkeit überwiegend vorgelegen sind.

Somit war dem Begehren des Bf zu entsprechen und der Beschwerde insgesamt teilweise stattzugeben. Die teilweise Stattgabe beruht darauf, dass mit dem angefochtenen Bescheid nicht nur die Bezüge der freien Dienstnehmer in die Bemessungsgrundlage für den DB miteinbezogen, sondern auch Ausgleichsdifferenzen nachfordert wurden, die jedoch in der Beschwerde nicht angefochten wurden. Die im angefochtenen Bescheid für das Jahr 2008 angeführte Bemessungsgrundlage in Höhe von € 551.539,11 verringert sich nach den zahlenmäßigen Feststellungen im Bericht um € 502.922,01 auf € 48.617,10 und die Nachforderung an DB verringert sich von € 22.631,49 auf € 935,10.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der 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.

Nachdem die gegenständlich strittige Frage anhand der Beurteilung des unstrittigen Sachverhalts und unter Heranziehung der gängigen Judikatur gelöst werden konnte, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Graz, am 15. Februar 2021