

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Bernd Sommerauer, Plüddemanngasse 77, 8010 Graz, vom 4. Juli 2012, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 19. Juni 2012, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) sowie Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (samt Säumniszuschlag) für die Kalenderjahre 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) –, ob Betreuerinnen (für pflegebedürftige Personen) ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur (vormaligen) Berufungswerberin und nunmehrigen Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am **26. November 2009** hat das Finanzamt Wien 6/7/15 (als Finanzstrafbehörde I. Instanz) die Bf. als Beschuldigte einvernommen. Bei dieser **Einvernahme** hat die Bf. zu ihrer Geschäftstätigkeit Folgendes ausgesagt:

Seit Anfang 2007 vermittelte sie Beutreuerinnen aus dem ehemaligen Ostblock. Die Kunden seien alle in Österreich wohnhaft. Derzeit würden ca. 100 Patienten von ca. 200 Betreuerinnen (durchschnittlich 14-tägiger Wechsel) betreut. Zu den Patienten komme sie über Ärzte, Krankenhäuser und Mundpropaganda anderer Patienten. Nach der Anfrage führe sie – meist mit den Angehörigen der Patienten – ein telefonisches Gespräch oder per Mail. Die Vermittlungstätigkeit werde von ihr (selbst) von der Slowakei aus geführt.

Sollte es einmal schneller gehen müssen oder ein persönliches Gespräch notwendig sein, so übernehme das ihre Schwester, Frau XY. Das komme aber extrem selten vor, vielleicht ein- oder zweimal im Jahr.

Die Bezahlung erfolge mit Tagespauschalen – je nach gesundheitlichem Zustand der Patienten. Die Überweisung erfolge immer auf ihr (eigenes) Bankkonto. Die Auszahlung an die Betreuerinnen erfolge durch sie (selbst), nach Abzug ihrer Vermittlungsprovision. Die Höhe der Provision werde immer mit den Patienten bzw. deren Vertretern im Vorhinein ausgehandelt. Im Jahr 2007 seien die Zahlungen an die Betreuerinnen nahezu ausschließlich in bar abgewickelt worden. Seit 2008 würden diese Zahlungen zunehmend mittels Banküberweisung getätigt.

Im Jahr 2007 hätten nur mündliche Verträge bestanden. Das System sei zunehmend umgestellt worden, sodass ab 2009 möglichst nur mehr schriftliche Übereinkommen vorhanden seien. Dies habe im Jahr 2007 und teilweise 2008 dazu geführt, dass die Betreuerinnen direkt von den Patienten bzw. von deren Angehörigen bezahlt worden seien und sie (selbst) oftmals hohe Verdienstausfälle gehabt habe.

Zu den Betreuerinnen komme sie über Inserate und Mundpropaganda. Diese Betreuerinnen seien selbständig mit österreichischem Gewerbeschein. Eine für den Patienten „passende“ Betreuerin werde von ihr ausgesucht. Sie schaue, ob die Bedürfnisse der zu Pflegenden mit der Betreuerin übereinstimmten. Die letzte Entscheidung, ob von einer Betreuerin die Pflege übernommen werde, liege immer bei der jeweiligen Betreuerin.

In ihrem (an das Finanzamt gerichteten) **Schriftsatz vom 25. April 2012** hat die Bf. den Sachverhalt wie folgt dargelegt:

Die Bf. biete – so wie viele andere große österreichische Träger (Caritas, Volkshilfe, Hilfswerk ...) – die Vermittlung von Pflegekräften an. Dafür schließe sie mit den zu betreuenden Personen oder deren Vertretern einen Vermittlungsvertrag ab. Nach erfolgter Vermittlung einer Pflegekraft schließe dann wiederum die Pflegekraft einen Werkvertrag mit der zu betreuenden Person oder deren Vertreter gemäß § 159 GewO (Personenbetreuung) ab. Bei dieser Vorgangsweise handle es sich um die gängige Praxis sämtlicher Einrichtungen, die Pflegekräfte vermitteln. Im Vermittlungsvertrag werde auf die Kosten für die Pflegekräfte sowie auf das Honorar der Vermittlungsagentur verwiesen.

Die Ausgestaltung der konkreten Pflegedienstleistungen werde ausschließlich zwischen den zu betreuenden Personen und den selbständigen Gewerbetreibenden vereinbart. Zwischen den selbständigen Pflegekräften und der Bf. bestünden keinerlei arbeitsrechtliche Beziehungen, die in irgendeiner Art und Weise auf ein Dienstverhältnis schließen ließen. Der (alleinige) Umstand, dass das Inkasso über das Bankkonto der Bf. erfolge, reiche nicht aus, die Dienstgebereigenschaft der Bf. bzw. die Dienstnehmereigenschaft der Pflegekräfte zu begründen.

Zusammen mit dem Schriftsatz hat die Bf. die in einem Fall abgeschlossenen (im Dezember 2010 unterzeichneten) Verträge als „Muster“ vorgelegt.

Daraus geht hervor, dass die Bf. hat mit einer (Familien)Angehörigen der zu betreuenden Person eine als „Personenbetreuungsvertrag (Vermittlungsvertrag)“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen hat. Darin hat sich die Bf. verpflichtet, der (Familien)Angehörigen ab dem in der Vereinbarung eingesetzten Datum eine Betreuerin für die pflegebedürftige Person zur Verfügung zu stellen. Weiters ist in dieser Vereinbarung die finanzielle Verpflichtung geregelt, wobei das Betreuungsgeld in Höhe von € 55,00 pro Tag (€ 50,00 für die Betreuerin und € 5,00 für die Bf.) ausschließlich an die Bf. zu entrichten ist.

Parallel dazu hat die Betreuerin (als Auftragnehmerin) mit einer (Familien)Angehörigen (als Auftraggeber) eine als „Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen. In dieser Vereinbarung wurde im Wesentlichen festgehalten, welche Tätigkeiten die Betreuerin durchzuführen hat (Zubereitung von Mahlzeiten, Reinigungstätigkeiten, Durchführung von Hausarbeiten, Betreuung von Pflanzen, Wäscheversorgung und diverse Gesellschafterfunktionen [Gesellschaft leisten, Führen von Konversation, Aufrechterhaltung gesellschaftlicher Kontakte, Begleitung bei diversen Aktivitäten]), dass sich die Betreuerin vertreten lassen kann und das (monatliche) Entgelt, welches auf ein auf die Bf. lautendes Konto zu entrichten ist.

Mit den nunmehr angefochtenen **Bescheiden vom 19. Juni 2012** hat das Finanzamt gegenüber der Bf. Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag (sowie Säumniszuschläge) für die Kalenderjahre 2007-2011 festgesetzt und zur Begründung auf den (mit 15. Juni 2012 datierten) Bericht verwiesen, in dem das Finanzamt Folgendes ausgeführt hat:

Seit Anfang 2007 vermittelte die Bf. Betreuerinnen an Patienten in Österreich. Die Auszahlung der Betreuerinnen erfolgte durch die Bf. nach Abzug ihrer Vermittlungsprovision. Lt. Angaben der Bf. würden ca. 100 Patienten von ca. 200 Betreuerinnen betreut. Das Honorar werde von der Bf. und nicht (direkt) von den zu betreuenden Personen an die Betreuerinnen bezahlt. Es werde von einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen, daher fielen die Zahlungen an die Betreuerinnen unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für eine genauere Überprüfung seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben (Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag) sei ein monatlicher Bruttobezug in Höhe von € 800,00 pro Betreuerin zu Grunde gelegt worden. Das ergäbe für 200 Betreuerinnen eine monatliche Bruttolohnsumme in Höhe von € 160.000,00 und – inklusive Sonderzahlungen – eine jährliche Bruttolohnsumme in Höhe von € 2.080.000,00.

In ihrer dagegen eingebrochenen **Berufung vom 4. Juli 2012** hat die Bf. Folgendes ausgeführt:

Es sei zu Unrecht keine Schlussbesprechung (§ 149 BAO) abgehalten worden – die Bf. habe darauf nicht verzichtet. Die Bf. stehe auf dem Standpunkt, dass keine Dienstverhältnisse vorliegen, dementsprechend sei auch keine Lohnverrechnung

durchgeführt worden; diesbezügliche - vom Finanzamt angeforderte – Unterlagen hätten daher auch nicht vorgelegt werden können. Die Bf. sei weiters der Ansicht, dass auch keine Betriebsstätte in Österreich vorliege; lediglich die Umsatzsteuer für die Vermittlungsprovisionen sei dem Finanzamt Graz Stadt gemeldet und auch abgeführt worden. Die damit in Zusammenhang stehenden Unterlagen seien dem Finanzamt bereits übermittelt worden. Ein Vermittlungsvertrag und ein gesonderter Werkvertrag (zwischen Betreuerin und betreuten Person) seien – zur Dokumentation der vorliegenden Vertragsverhältnisse – übermittelt worden.

Im Prüfungsbericht sei – ohne weitere Feststellungen – vom Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen worden. In diesem Bericht sei jedoch auch festgehalten worden, dass die Bf. Betreuerinnen (an Patienten in Österreich) lediglich vermittelt habe. Schon allein diese Feststellung stünde in Widerspruch zur Annahme von Dienstverhältnissen.

Bereits in ihrem Schreiben vom 25. April 2012 habe die Bf. darauf hingewiesen, dass sie – so wie viele andere große österreichische Träger (Caritas, Volkshilfe, Hilfswerk ...) – die Vermittlung von Pflegekräften anbiete und dafür mit den zu betreuenden Personen oder mit deren Vertretern einen Vermittlungsvertrag abschließe und dass nach erfolgter Vermittlung die Pflegekraft (selbst) mit der zu betreuenden Person oder deren Vertreter einen Werkvertrag gemäß § 159 GewO (Personenbetreuung) abschließe. Im Vermittlungsvertrag werde auf die Kosten für die Pflegekräfte sowie auf das Honorar der Vermittlungsagentur hingewiesen. Die Ausgestaltung der konkreten Pflegedienstleistungen werde ausschließlich zwischen den zu betreuenden Personen und den selbständigen Gewerbetreibenden vereinbart. Auch die EStRL (Rz 1616) würden – bei so einer Gestaltung – von einer „grundsätzlich gewerblichen Betätigung“ der Pflegekraft sprechen. Zwischen den selbständigen Pflegekräften und der Bf. bestünden keinerlei arbeitsrechtlichen Beziehungen, aus denen in irgendeiner Art und Weise auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden könnte. Die Pflegekräfte seien der Bf. gegenüber nicht weisungsgebunden und auch nicht organisatorisch eingegliedert. Die Bf. biete den Pflegekräften lediglich die Vermittlung einer Familie an. Die Pflegekraft entscheide selbst, ob sie mit der Familie einen Vertrag abschließe. Die Pflegekraft könne sich völlig selbständig durch eine qualifizierte Person vertreten lassen; auch diesbezüglich gäbe es keine Vorgaben seitens der Bf. Die Bf. stelle auch keine Betriebsmittel zur Verfügung. Den vertraglichen Ausgestaltungen und deren Umsetzung zufolge, gehe die Bf. vom Fehlen von Dienstverhältnissen aus.

In seinem an die Bf. gerichteten **Schriftsatz vom 7. November 2012** hat das Finanzamt dazu Folgendes ausgeführt:

Eine Schlussbesprechung sei irrtümlich nicht abgehalten worden. Eine Schlussbesprechung diene der Wahrung des Parteiengehörs und der Erörterung der Prüfungsergebnisse. Daher würden – zur Wahrung des Parteiengehörs - (mit dem gegenständlichen Schriftsatz) der Bf. die maßgeblichen Umstände, die zur Annahme einer nichtselbständigen Tätigkeit geführt hätten, (nochmals) übermittelt und der Bf. die Gelegenheit eingeräumt, sich (bis zum 15.12.2012) dazu zu äußern.

Nach der Wiedergabe von Rechtssätzen aus der zu § 47 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat das Finanzamt – auf den Sachverhalt bezogen – Folgendes ausgeführt: Die Bf. habe mit den Pflegekräften Verträge abgeschlossen – zwischen den Pflegekräften und den zu betreuenden Personen seien keine Verträge abgeschlossen worden. Ebenso sei die Bezahlung der Pflegekräfte durch die Bf. und nicht durch die zu betreuenden Personen erfolgt.

Im gegenständlichen Fall würden weiters folgende Merkmale auf das Vorliegen von Dienstverhältnissen schließen lassen:

- eine freie Arbeitseinteilung der Pflegekräfte liege im Wesentlichen nicht vor; die Arbeiten der Pflegekräfte erfolgten nach den Vorgaben der Bf.;
- die Pflegekräfte könnten sich auch nicht vertreten lassen; für die Vertretung sorge die Bf.;
- das Verlustrisiko (bezüglich der Einnahmen) trage die Bf. und nicht die Pflegekräfte;
- die Zahlungen erfolgten an die Bf. (und nicht an die Pflegekräfte); dies sei ein weiteres Indiz für die nichtselbständige Betätigung und Eingliederung der Pflegekräfte in den wirtschaftlichen Organismus der Bf.

In ihrem **Schriftsatz vom 13. Dezember 2012** hat die Bf. (nochmals) auf die gegenständlichen Vertragsgestaltungen – Vermittlungsvertrag zwischen der Bf. und den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertreter einerseits und Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO zwischen den Pflegekräften und den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertreter andererseits – hingewiesen und dazu (nochmals) ausgeführt, dass zwischen ihr und den Pflegekräften kein Dienstverhältnis oder dienstnehmerähnliches Vertragsverhältnis bestanden habe und dass daher auch keine (schriftlichen oder mündlichen) Dienstverträge abgeschlossen worden seien.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2013** hat das Finanzamt der Berufung insofern teilweise stattgegeben, als es hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Abgabenberechnung den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt ist. Die Begründung dieses Bescheides erschöpft sich (nur) in einer Wiedergabe des Schriftsatzes vom 7. November 2012.

In ihrem **Vorlageantrag vom 7. März 2013** hat die Bf. auf ihre bereits in der Berufung vorgebrachten Argumente verwiesen und diese noch wie folgt ergänzt: Die Bf. habe mit den zu betreuenden Personen einen Vermittlungsvertrag abgeschlossen, in dem sie diesen (selbständige) Betreuerinnen vermittelt habe. In weiterer Folge hätten die Betreuerinnen mit den zu betreuenden Personen einen Werkvertrag (Personenbetreuung gem. § 159 GewO) abgeschlossen. Die Arbeitseinteilung der Betreuerinnen habe sich nach den Bedürfnissen der zu betreuenden Personen und nicht nach den Vorgaben der Bf. gerichtet. Die Betreuerinnen hätten die Bf. (nur) mit dem Rechnungskonto beauftragt. Die Betreuerinnen hätten erst im Nachhinein von der Bf. Beträge nur für jene Leistungen erhalten, die sie auch tatsächlich erbracht haben und hätten damit auch das Unternehmerrisiko getragen.

Mit ho. **Schriftsatz vom 31. Oktober 2017** hat das Bundesfinanzgericht an das Finanzamt einen Vorhalt gerichtet und darin - nach der (zusammengefassten) Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens - Folgendes ausgeführt:

In seiner Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt ausgeführt, dass zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen keine Verträge abgeschlossen worden seien, die Betreuerinnen hätten sich nicht vertreten lassen können und dass die Arbeitseinteilung der Betreuerinnen nach den Vorgaben der Bf. erfolgt sei. Diesen Ausführungen könne angesichts des vorliegenden Sachverhaltes – Werkvertrag gemäß § 159 GewO zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertretern, darin: Vertretungsrecht, Auflistung der durchzuführenden Tätigkeiten – nicht gefolgt werden. Das Finanzamt werde daher gebeten, dazu Stellung zu nehmen.

In seiner Entscheidung vom 31. März 2017, Ro 2015/13/0015, habe der Verwaltungsgerichtshof einen ähnlich gelagerten Fall beurteilt. Anders als im ggstdl. Fall sei in dem der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegenden Fall der Vermittlungsvertrag jedoch direkt zwischen der Revisionswerberin des dortigen Verfahrens (einer Vermittlungsagentur) und den Pflegefachkräften abgeschlossen worden. Zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen(Krankenhäuser, Sanatorien, Heime udgl.), in denen diese tätig geworden sind, seien keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden. Dessen ungeachtet habe der Verwaltungsgerichtshof nicht ausgeschlossen, dass zwischen diesen beiden Parteien – den Pflegefachkräften und den Einrichtungen – (tatsächlich) vertragliche Beziehungen zustande gekommen sein könnten und habe daher den Ausschluss einer (bloßen) Vermittlungstätigkeit der Revisionswerberin des dortigen Verfahrens als nicht erwiesen erachtet. Zusammengefasst gehe aus dieser Entscheidung hervor, dass dann, wenn vertragliche Rechtsbeziehungen zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen, in denen diese tätig werden, vorhanden seien und die Tätigkeit der Pflegefachkräfte durch Merkmale der persönlichen Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung gekennzeichnet sei, Weisungen und Eingliederung (und damit im Ergebnis: die Arbeitgebereigenschaft) dieser Einrichtung und nicht der Vermittlungsagentur zuzurechnen seien.

Im gegenständlichen Fall seien zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertretern schriftliche Verträge abgeschlossen worden („Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO“). Vor dem Hintergrund der angesprochenen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes bedeute dies Folgendes: Sollte die Beschäftigung der Betreuerinnen (tatsächlich) Merkmale eines Dienstverhältnisses (Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung) aufgewiesen haben, dann kämen als Arbeitgeber (nur) die in den Werkverträgen gemäß § 159 GewO als Auftraggeber bezeichneten Personen (= die zu betreuenden Personen bzw. deren Vertreter), nicht jedoch die Bf. (als Vermittlerin) in Betracht.

In seinem **Schriftsatz vom 4. Dezember 2017** hat das Finanzamt dazu wie folgt Stellung genommen:

Da auf den Konten der Bf. immer hohe Haben-Umsätze und entsprechende Barabhebungen gewesen seien, sei seitens der Bank im Februar 2009 eine

Verdachtsmeldung an das BMI ergangen. Die Bf. sei zum damaligen Zeitpunkt steuerlich nicht erfasst gewesen. In weiterer Folge seien dann eine Lohnsteuer- und eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. Bei ihrer damaligen Einvernahme (November 2009 durch die damalige KIAB) habe die Bf. ausgesagt, dass sie seit Beginn 2007 Betreuerinnen aus dem ehemaligen Ostblock an pflegebedürftige Personen in Österreich vermittelte. Die Bezahlung sei 2007 ausschließlich in bar abgewickelt worden und erst ab 2008 zunehmend per Überweisung. Die Bezahlung sei ausschließlich über sie erfolgt, sie habe die Betreuungsentgelte nach Abzug ihrer Provision an die Betreuerinnen ausbezahlt. Verträge mit den Betreuerinnen seien ursprünglich nur mündlich abgeschlossen worden, erst ab 2009 habe man versucht, Verträge in schriftlicher Form abzufassen.

Erst mit Februar 2010 sei seitens des steuerlichen Vertreters in Graz-Stadt eine Steuernummer beantragt und eine Selbstanzeige hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 und 2009 eingebracht worden. Ab Jänner 2010 sei in Graz-Stadt Umsatzsteuer laufend gemeldet und entrichtet worden.

Im Zuge beider Prüfungen habe die Bf. keinerlei Kooperationsbereitschaft gezeigt. Unterlagen wie auch abverlangte Verträge seien nicht übermittelt worden. Lt. steuerlichem Vertreter sei die Ablage sämtlicher Unterlagen chronologisch – kassa- und bankbelegsmäßig – erfolgt, daher sei es auch nicht möglich, Verträge geordnet nach betreuten Personen oder Betreuerinnen vorzulegen. Überdies würden sämtliche Unterlagen im Ausland aufbewahrt. Der damaligen Betriebsprüferin sei angeboten worden, stichprobenartige Belege zur Verfügung zu stellen.

Es sei unwahrscheinlich anzunehmen, dass Verträge mit Betreuerinnen und zu betreuenden Personen ausschließlich bei einzelnen Bar- oder Bankvorgängen aufbewahrt würden und daher nicht leicht auffindbar seien, zumal zum Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsabschlusses noch keine Zahlungsflüsse stattgefunden hätten. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die Bf., die auch niemals Namenslisten der Betreuerinnen und der zu betreuenden Personen übermittelt habe, bewusst die tatsächliche Betätigung im Inland und deren Umfang verschleiern habe wollen.

Nur einer (von nur drei vorliegenden) Verträgen beträfe den Prüfungszeitraum, nämlich das Kalenderjahr 2010. Die Bf. sei aber ab dem Jahre 2007 in Österreich tätig und es seien durchschnittlich 100 Personen betreut worden. Dies bedeute bei einem 14-tägigen Wechsel, dass 200 Betreuerinnen für sie tätig gewesen seien. Es müssten pro zu betreuender Person vier Verträge bestehen (zu betreuende Person/Bf., 2x zu betreuende Person/Betreuerin, Betreuerin/Bf.), somit insgesamt ca. 500 Verträge. Auch wenn in der Anfangszeit nur mündliche Verträge abgeschlossen worden seien, so verbliebe dennoch eine große Anzahl an angeblich bestehenden schriftlichen Verträgen. Aus den drei aufliegenden Vertragskopien könne nicht geschlossen werden, dass alle Verträge gleich gelagert gewesen seien. Dies insbesondere, da in der ersten Zeit nur mündliche Verträge abgeschlossen worden seien und keine Betreuerinnen und zu betreuende Personen benannt worden seien, sodass das Finanzamt die Behauptungen der Bf. hinsichtlich der reinen Vermittlungstätigkeit nicht überprüfen und schon gar nicht verifizieren könne. Aus der standhaften Weigerung der Bf., die Verträge zwecks Untermauerung ihrer

Behauptungen zu übermitteln, könne nur abgeleitet werden, dass der tatsächliche Sachverhalt ein anderer gewesen sei als der behauptete.

Es sei jedenfalls unüblich, dass das Entgelt für die Pflege bei selbständigen Betreuerinnen an den „Vermittler“ und nicht an die Betreuerinnen, die ja Vertragspartner der jeweiligen zu betreuenden Person gewesen seien, bezahlt werde. Dies nur mit der Gefahr des Verdienstentgangs zu begründen erscheine als schwaches Argument, zumal ja auch andere Vermittler von Pflegeleistungen, wo es zu direkten Bezahlungen an die Betreuerinnen komme und diese dann ihren Beitrag an den Vermittler abführten, dann auch ständig mit diesem Problem zu kämpfen hätten. Es sei als eher unwahrscheinlich anzusehen, dass die Betreuerinnen ihren Beitrag nicht bezahlten, da sie ja ansonsten nicht mehr vermittelt würden.

Diese und die in der Berufungsvorentscheidung genannten Abgrenzungskriterien würden nach Ansicht des Finanzamtes sehr wohl für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechen.

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

In seinem an das Finanzamt gerichteten Schriftsatz vom 31. Oktober 2017 hat das Bundesfinanzgericht die Widersprüche zwischen den Ermittlungsergebnissen und der Bescheidbegründung des Finanzamtes aufgezeigt: Dass zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen ein Werkvertrag gemäß § 159 GewO abgeschlossen worden sei, das Finanzamt aber ausgeführt habe, dass zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen keine Verträge abgeschlossen worden seien. Dass in diesem Werkvertrag den Betreuerinnen ein Vertretungsrecht eingeräumt worden sei, das Finanzamt aber ausgeführt habe, dass diese kein Vertretungsrecht gehabt hätten. Das Finanzamt habe ausgeführt, dass die Arbeitseinteilung der Betreuerinnen nach den Vorgaben der Bf. erfolgt sei, dem habe die Bf. entgegen gehalten, dass die Arbeitseinteilung nach den Vorgaben der zu betreuenden Personen erfolgt sei. Auf die aufgezeigten Widersprüche ist das Finanzamt jedoch überhaupt nicht eingegangen sondern hat seinerseits (nur) vorgebracht, dass die Bf. nicht kooperativ gewesen sei und abverlangte Unterlagen nicht vorgelegt habe. Daraus hat das Finanzamt den Schluss gezogen, dass die Bf. die näheren Umstände und den Umfang ihrer Betätigung verschleiern habe wollen. In seinen Ausführungen hat das Finanzamt nicht einmal ansatzweise erkennen lassen, welche „näheren Umstände“ oder welchen – von der Darstellung der Bf. abweichenden – Sachverhalt es vermutet. Dem Finanzamt ist jedoch darin beizupflichten, dass die Bf. bei der Vorlage von Beweismitteln äußerst zurückhaltend gewesen ist – es wurde für den gesamten Prüfungszeitraum lediglich ein einziges Vertragswerk vorgelegt – und dass es der Bf. möglich und ihr auch zumutbar gewesen sein müsste, aus der vom Finanzamt zu Recht vermuteten Vielzahl an Verträgen weitere Vertragswerke vorzulegen. Dessen ungeachtet lässt der Umstand, dass die Bf. keine weiteren Beweismittel vorgelegt hat nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht zwingend auf das Vorliegen eines Sachverhaltes schließen, der von der

Sachverhaltsdarstellung der Bf. abweicht. So hat die Bf. im gesamten Verfahren wiederholt darauf hingewiesen, dass sich ihre Vorgehensweise von der anderer Träger sozialer Einrichtungen (Caritas, Volkshilfe, Hilfswerk) nicht unterscheide. Darauf ist das Finanzamt überhaupt nicht eingegangen.

Ein von der Darstellung der Bf. abweichender Sachverhalt wird daher als nicht erwiesen erachtet.

Folgender Sachverhalt wird daher als erwiesen erachtet:

Die Bf. hat mit den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertretern als „Personenbetreuungsvertrag (Vermittlungsvertrag)“ bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen und sich darin verpflichtet, (ab einem in der Vereinbarung eingesetzten Datum) eine Betreuerin zur Verfügung zu stellen. In weiterer Folge haben die Betreuerinnen (als Auftragnehmerinnen) mit den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertretern (als Auftraggeber) als „Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO“ bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen. In diesen Vereinbarungen ist im Wesentlichen festgehalten worden, welche Tätigkeiten die Betreuerinnen durchzuführen haben (zB Zubereitung von Mahlzeiten, Reinigungstätigkeiten, Hausarbeiten usgl.), dass sich die Betreuerinnen vertreten lassen können und das (gesamte) Entgelt, welches auf ein auf die Bf. lautendes Konto zu entrichten ist. Von diesem Gesamtentgelt hat die Bf. ihre Vermittlungsprovision einbehalten. Die auf die Betreuung entfallenden Entgelte hat die Bf. an die Betreuerinnen ausbezahlt.

Der dargestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (VwGH vom 31. März 2017, Ro 2015/13/0015, mw Judikaturhinweisen).

In seiner Entscheidung vom 31. März 2017, Ro 2015/13/0015, hat der Verwaltungsgerichtshof über einen ähnlich gelagerten Fall (siehe: Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7. April 2015, GZ. RV/7103323/2010) abgesprochen und ist darin (zusammengefasst) zu folgendem Ergebnis gelangt: Tritt eine Vermittlungsagentur an Einrichtungen (Krankenhäuser, Sanatorien, Heime usgl.) heran, um diesen namens von Pflegefachkräften deren "Beauftragung" anzubieten und ist die (beauftragte) Tätigkeit eine solche, die durch Merkmale der persönlichen Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung am Ort der Dienstverrichtung gekennzeichnet ist, so lässt sich die Zurechnung dieser Weisungen und der Eingliederung an die Vermittlungsagentur nicht darauf gründen, dass zwischen den Einrichtungen und den Pflegefachkräften keine Rechtsbeziehungen vorgesehen gewesen sind. Kurz zusammengefasst bedeutet dies - wie bereits im ho. Vorhalt vom 31. Oktober 2017 ausgeführt -, dass dann, wenn vertragliche Rechtsbeziehungen zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen, in denen diese tätig werden, vorhanden sind und die Tätigkeit der Pflegefachkräfte durch Merkmale der persönlichen Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung (am Ort der Dienstverrichtung) gekennzeichnet ist, Weisungen und Eingliederung (und damit im Ergebnis: die Arbeitgebereigenschaft) dieser Einrichtung und nicht der Vermittlungsagentur zuzurechnen sind.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: Unstrittig ist, dass zwischen den Betreuerinnen und den zu betreuenden Personen bzw. deren Vertretern schriftliche Verträge („Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gemäß § 159 GewO“) abgeschlossen worden sind. Sollte die Beschäftigung der Betreuerinnen daher Merkmale eines Dienstverhältnisses (Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung am Ort der Dienstverrichtung) aufgewiesen haben, dann kämen als Arbeitgeber (nur) die in den Werkverträgen gemäß § 159 GewO als Auftraggeber bezeichneten Personen (= die zu betreuenden Personen bzw. deren Vertreter), nicht jedoch die Bf. (als Vermittlerin) in Betracht.

Zum Einwand des Finanzamtes, dass es jedenfalls als unüblich anzusehen sei, dass die Pflegeentgelte an die "Vermittlerin" (= die Bf.) und nicht an die Betreuerinnen, die ja Vertragspartner der zu betreuenden Personen gewesen seien, bezahlt worden seien: In seinem Erkenntnis vom 7. April 2015, GZ. RV/7103323/2010, hat das Bundesfinanzgericht (unter Bezugnahme auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 47, Stichwort "Poolschwestern") den Umstand, dass die Pflegefachkräfte nicht von den Einrichtungen, in denen sie tätig geworden sind, sondern von der Beschwerdeführerin des dortigen Verfahrens (= Vermittlungsagentur), bezahlt worden sind, zur Begründung für die Arbeitgebereigenschaft der Beschwerdeführerin explizit ins Treffen geführt. Diesem Umstand hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch keine Bedeutung beigemessen.

Vor dem Hintergrund der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seiner Entscheidung vom 31. März 2017, Ro 2015/13/0015, war der Beschwerde daher Folge zu geben.

Zu den Säumniszuschlägen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind für Abgaben, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurden, Säumniszuschläge zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen (Abs. 8 leg. cit.). Eine derartige Herabsetzung liegt auch bei ersatzloser Aufhebung des (Stamm)Abgabenbescheides vor (Ritz, BAO, Kommentar<sup>6</sup>, Rz 52 zu § 217). Da im gegenständlichen Fall Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag für die Kalenderjahre 2007-2011 zu Unrecht (bescheidmäßig) festgesetzt worden sind, die Bf. hinsichtlich der Entrichtung dieser Abgaben daher nicht säumig gewesen ist, waren daher auch die Bescheide betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen (ersatzlos) aufzuheben.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage "Vermittlungstätigkeit - Arbeitgeber - Dienstverhältnis" im Zusammenhang mit Pflegekräften gibt es die mehrfach angesprochene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 30. Jänner 2018