



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Vt, vom 1. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes kl vom 22. Juni 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird im Umfang der Berufungsverentscheidung vom 12. Dezember 2006 als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Berufungsverentscheidung abgeändert.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht vom 13. Juni 2006 erfolgte beim Berufungswerber (Bw) über die Kalenderjahre 2000 bis 2005 eine Lohnsteuerprüfung, wobei ua eine bescheidmäßige Nachversteuerung der ausbezahlten Nettobezüge an die beiden Dienstnehmerinnen O und T für den Zeitraum 9. April 2004 bis 21. September 2005 in Höhe von € 8.504,31 erfolgte, da die beiden Dienstnehmerinnen Einkünfte gemäß § 25 EStG 1988 erzielten.

Im Akt befinden sich folgende Unterlagen:

- Ein Vertrag über eine beidseitige Vereinbarung zwischen dem Bw als verpflichtete Person und b, als berechtigte Person, welcher folgende Bestimmungen enthält: Unter Punkt III. wird vereinbart, dass das bereits namentlich genannte e Unternehmen

angegliederte Stiftungspflegeschwestern der Stiftung sv zur fachlichen Hilfe im eigenen Haushalt (Gastgeberfamilie) zur Verfügung stellt. Für die Zurverfügungstellung der Stiftungspflegeschwestern für das laufende Stiftungsbetreuungsjahr wird laut Punkt 1 eine Pauschalgebühr von € 1.100,00 beiderseitig vereinbart. Als Art und Bezeichnung der Stiftungs-Hilfstätigkeit wurde die Hauskrankenpflege „Rund um die Uhr“ angeführt.

- Ein diesbezüglicher Bewerbungsbogen für ein Stiftungspersonal, welcher ua enthält, dass die Stiftungspflegerin pro Tag ca. 2 Stunden Freizeit (meistens nach dem Mittagsessen oder am Nachmittag) hat. Bei den Informationen von der Gastgeberfamilie für die Stiftungspflegerinnen wurde angegeben, dass eine Unterkunft für die Pflegerin vorhanden ist. Die Pflegerin werde außerdem rund um die Uhr benötigt und die monatlichen Anfahrts- und Heimreisekosten sowie der monatliche Versicherungskostenanteil würden ehrenhalber vom Bw in voller Höhe übernommen werden. Beim Punkt „Hinweise und Informationen“ wird darauf hingewiesen, dass ein landesübliches Taschengeld – Tagessatz (24 Stunden) für die Pflegerin zB in Österreich ca. 40,00 bis 60,00 € als Bezahlung empfohlen werde. Dieser Tagessatz werde von der Gastgeberfamilie, auch Stiftungspatient-Klient genannt, netto und in voller Gesamthöhe übernommen. Auf Wunsch der Gastgeberfamilie, Stiftungs-Patient oder Klient, könne die Hilfstätigkeit der karitativen Stiftungs-Pflege-Schwestern tagtäglich beendet werden. Die gemachten Angaben und Mitteilungen würden nur für die Stiftung sv und für das Unternehmen b Privat, s.r.o., verwendet. Alle drei Parteien würden sich verpflichten, die gemachten Angaben und Mitteilungen keiner weiteren Person oder keinem weiteren Unternehmen, im In- oder Ausland, zur Verfügung zu stellen.
- Ein Aufnahmeantrag und Erhebungsbogen, welcher auch einen ärztlichen Fragebogen betreffend die zu betreuende Person enthält und von der behandelnden Ärztin ausgefüllt wurde.
- Ein Schreiben des Unternehmens sv vom 12. Mai 2004 an die behandelnde Ärztin.
- Eine vierseitige Informationsschrift betreffend die Stiftungs-Hauskranken-Kurzzeitpflege für das In- und Ausland der Stiftung sv, welche ua ausführt, dass die Stiftung auf Verlangen ihrer in- und ausländischen angegliederten (angeschlossenen) Stiftungs-Pflegepatienten (Klienten) und im Interesse der jeweiligen Landes-Öffentlichkeit im Sozial-Hauskrankenpflegesektor mit ihrem Zweigbereich Hauskrankenpflege „Rund um die Uhr“ inländischen und ausländischen kranken und bedürftigen Mitmenschen, die anderweitig in ihrer Heimat keine solche Hilfeleistung

erhalten können, Kurzzeit-Stiftungspflegeschwestern oder PflegerInnen zu Verfügung stellt. In dieser Informationsschrift werden ua die bereits in der gegenseitigen Vereinbarung ausgeführten Darstellungen (zB Spendenbeitrag, Taschengeld, Wohn- und Schlafgelegenheit, Verköstigung der PflegerInnen etc) wiederholt.

- Informationsblatt der Stiftung sv, in welchem ua die Aufgaben, der Werdegang und die Zusammenarbeit der Stiftung mit anderen Unternehmen etc angeführt sind.
- Informationsblatt betreffend Hauskrankenpflege „RUND um die UHR“ (An eine GASTGEBERFAMILIE im AUSLAND): hier werden ua der Betreuungsablauf und die Fürsorge für den Patienten und seinen Haushalt (in Abhängigkeit vom Gesundheitszustand) angeführt.
- Stiftungsurkunde über den Erwerb des Statutes „zugeordneter Mitarbeiter der Stiftung“ mit folgendem Inhalt: „Die Stiftung sv bescheinigt hiermit der unten angeführten Person (= Berufungswerber), aufgrund eines Beitragsempfanges zur Tätigkeitsunterstützung und Zielerreichung der Stiftung, dass die namentlich genannte Person hiermit das Statut eines zugeordneten Mitarbeiters der Stiftung sv im Zweigbereich der Betreuung und häuslichen Pflege erworben hat. Die Person mit dem Statut eines Beitragszahlers der Stiftung weist durch diese Bescheinigung ihre Zusammengehörigkeit mit den Zielen der angeführten Stiftung in ihren Statuten nach, und aufgrund dessen genießt sie alle Vorteile des kommerziellen Service von den mitarbeitenden Firmen und Stiftungen die zum Zwecke der Zielerfüllung der Stiftung, die sv gewährt werden.“
- Vereinbarungsverlängerung, wobei der Berufungswerber ua darauf hingewiesen wird, dass er für die Einzahlung der Vermittlungspauschale den beigelegten Zahlschein benützen solle.
- Feedback-Rückmeldung;
- Verschiedene Zahlscheinkopien (€ 1.100,00, bezahlt am 7. April 2005; € 550,00, bezahlt am 2. Juni 2004; € 350,00, bezahlt am 7. April 2004; € 550,00, bezahlt am 7. April 2004);
- Kopien der Empfangs- bzw Zahlungsbestätigungen der PflegerInnen, wo der jeweilige Zeitraum, die Höhe der Versicherung und die Kosten für die Hin- und Rückfahrt sowie die bezahlten Tagessätze (pro Tag € 50,00) angeführt sind.
- Eine Kopie der Rechnung des Bezirkskrankenhauses s vom 13. August 2004 betreffend die namentlich genannte Pflegerin;

- Der Entlassungsbericht obgenannten Krankenhauses vom 13. August 2004 betreffend die namentlich angeführte Pflegerin;
- Eine Befundzusammenstellung;

Gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes vom 22. Juni 2006 betreffend die Kalenderjahre 2004 und 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter rechtzeitig mit seiner Eingabe vom 12. Juli 2006 Berufung erhoben und hiezu eingewandt, dass der Berufungswerber nur einen Vertrag mit der Stiftung sv und nicht mit den Pflegerinnen selbst abgeschlossen habe. Ein Dienstverhältnis zum Berufungswerber (Bw) liege somit nicht vor. Der Bw könne sich erinnern, dass mit dem Auftragnehmer ein Werkvertrag vereinbart worden ist. Darin sei ausdrücklich bestimmt, dass sich der Auftragnehmer selbst um die Versteuerung der ausbezahlten Honorare zu kümmern hat, und dass hier kein Dienstverhältnis vorliege. Es sei von Seiten des steuerlichen Vertreters nicht möglich, in den erwähnten Vertrag einzuschauen, weil dieser mit anderen Unterlagen der KIAB übergeben wurde und diese bisher mit der Begründung nicht zurückgestellt worden sind, dass es zu aufwendig sei, alle Unterlagen zu kopieren. Auch von Seiten der sv sei keine Kopie zu erhalten, weil die Unterlagen beim vorjährigen Hochwasser in ü zerstört wurden. Aus demselben Grund sei die Höhe der vom Prüfer festgelegten Bemessungsgrundlagen für den Steuerberater nicht nachvollziehbar. Für die vereinbarten Leistungen sei ein Honorar von € 350 pro Woche bezahlt worden. Daraus ergebe sich für 2004 ein Gesamthonorar von € 350 x 38 Wochen = € 13.300,00, sowie für 2005 ein Gesamthonorar von € 350 x 36 Wochen = € 12.600,00. Die in der Beilage zum Bericht ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen von € 21.161,36 für 2004 und € 19.031,51 für 2005 seien daher aus seiner Sicht viel zu hoch. Er ersuche auf diesem Weg, die der KIAB übergebenen Unterlagen wieder an den Bw zurückzugeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass der in der Berufung angesprochene Vertrag mit der Stiftung sv nicht die Bezahlung der Pflegerinnen betreffe. In diesem Vertrag gehe es vielmehr darum, dass diese Stiftung entsprechend geschulte Pflegerinnen vermittelt und für diese Vermittlungsleistung eine vereinbarte Provision erhält. In diesem Vertrag sei unter Punkt IV ausdrücklich angeführt, dass hinsichtlich der Pflegerinnen auf die jeweiligen Arbeits- und Ausländergesetze verwiesen wird, und dass sich um die Einhaltung dieser Gesetze der jeweilige Pflegepatient zu kümmern hat. Laut Punkt V des Vertrages sei vereinbart, dass das Stiftungspersonal (Pflegerinnen) unentgeltlich bei der jeweiligen Landesgastgeberfamilie (verpflichtete Person) untergebracht ist. Andererseits gehe nach Ansicht der belangten Behörde aus dem Bewerbungsbogen klar hervor, dass ein landesüblicher Lohn (als Taschengeld-Tagsatz bezeichnet) „Netto und in voller Gesamthöhe“ zu bezahlen ist. Dieser

Tagsatz sei wöchentlich oder 14tägig an die Stiftungspflegerinnen persönlich auszuzahlen. Nach Auffassung der Behörde liege bei der gegebenen Fallkonstellation keinesfalls ein Werkvertrag vor. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 3.7.2002, 2000/08/0161, 2000/08/0162, ausgeführt hat, begründe der Werkvertrag in der Regel ein Zielschuldverhältnis mit der Verpflichtung eine genau umrissene Leistung – in der Regel bis zu einem bestimmten Termin – zu erbringen. Im vorliegenden Fall könne eine solche Erbringung eines abgeschlossenen Werkes nicht erblickt werden, sondern es handle sich vielmehr um einen Dienstvertrag, der primär auf die Verfügungsmacht des Dienstgebers über die Arbeitskraft des Dienstnehmers abzielt.

Gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Ausübung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen verpflichtet ist. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen daher:

1. Organisatorische Eingliederung:

Diese werde ua in der Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel zum Ausdruck gebracht. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringe die Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck. Insofern sei ein Dienstverhältnis gegeben, da im Bewerbungsbogen ersichtlich ist, dass die tägliche Freizeit der Pflegerinnen ca 2 Stunden betragen soll. Die übrige Zeit habe sie somit für die „Rund um die Uhr“-Betreuung zur Verfügung zu stehen. Auch hinsichtlich des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel sei die Eingliederung klar erkennbar.

2. Weisungsgebundenheit:

Das persönliche Weisungsrecht fordere einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit. Die persönlichen Weisungen seien auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Dienstnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Das Weisungsrecht nehme somit Einfluss auf die zeitliche Koordination der verschiedenen Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes, die Vorgabe der ca zweistündigen Freizeit usw. Unter diesem Gesichtspunkt könne auch die Vertretungsmöglichkeit subsumiert werden, welche auf Grund des Informationsblattes (Punkt 8) nicht möglich scheint, wenn es heisst: „...es ist nicht vereinbart und möglich ... einen geeigneten Pflegeersatz ausfindig zu machen oder bereit zu stellen.“

3. Unternehmerrisiko:

Ein solches liege insbesondere dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Arbeitgeber ersetzt, sondern vom Unternehmer (diesfalls Pflegerin) selbst getragen werden müssen.

Da das „Taschengeld“ von vornherein feststeht, bestehet diesfalls auf der Einnahmenseite keine Möglichkeit die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, was auch durch die tatsächlich geleisteten Zahlungen dokumentiert ist. Die Ausgaben würden sowieso vom Arbeitgeber getragen. Abschließend komme die belangte Behörde somit zur Auffassung, dass ein Dienstverhältnis gegeben ist und somit die Beträge an Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zu Recht vorgeschrieben worden seien. Die Vorschreibung des Dienstgeberzuschlages (richtigerweise wohl des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag) sei jedoch nicht richtig, da von einem privaten Arbeitgeber auszugehen ist, der naturgemäß nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ist und somit auch kein Dienstgeberzuschlag anfallen könne. Die Dienstgeberzuschläge (richtigerweise wohl Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag) 2004 in Höhe von € 93,11 und 2005 in Höhe von € 83,74 würden daher storniert.

Zu den nicht nachvollziehbaren Bemessungsgrundlagen werde hiermit ausgeführt: Jene Beträge, die von den Pflegerinnen quittiert wurden, stellten Nettobeträge dar und seien somit auf Bruttbeträge umzurechnen, wobei noch die unterschiedliche Dauer berücksichtigt werden musste. Die genaue Berechnung sei der Beilage zu entnehmen.

Mit Anbringen vom 15. Dezember 2006 wurde im gegenständlichen Berufungsfall um Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 25 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 zufolge 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.

Nach gängiger Rechtsprechung (VwGH 19. Dezember 1990, 89/13/0131, VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223, VwGH 24. September 2003, 2000/13/0182) ist bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis besteht, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18. Oktober 1989, 88/13/0185).

Ein Dienstverhältnis ist somit auch dann gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Sie zeigt sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Kontrolle des Auftraggebers hinsichtlich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung spricht für Nichtselbständigkeit.

Im Einzelfall ist für die Beurteilung das Gesamtbild der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit maßgeblich.

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs 2 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung dieser gesetzlichen Bestimmung (Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818) 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.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Die Regelungen des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, finden sich in § 57 Abs 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw § 57 Abs 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Eine Weisungsgebundenheit bedingt, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat bereits die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. VwGH 16.2.1994,

Zl. 92/13/0149; 9.7.1997, Zl. 95/13/0289). Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, dann handelt es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann. Ebenso ist die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet.

Das sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. 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 (VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103; VwGH 23. Mai 2000, 97/14/0167; VwGH 20. Dezember 2000, 99/13/0223). So nimmt das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers etwa auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw. Einfluss.

Im vorliegenden Berufungsfall hat der Bw mit dem Unternehmen b einen Vertrag über eine beiderseitige Vereinbarung betreffend die Zurverfügungstellung einer Hauskrankenpflege „RUND um die UHR“ abgeschlossen. Für die Zurverfügungstellung der angegliederten Stiftungspflegeschwestern zum Stiftungspflegepatient, deren Gesamtjahreskoordinierung und für einen Kostenersatz betreffend Barauslagen wurde eine Pauschalgebühr von € 1.100,00 verrechnet (siehe Punkt 1 des eingangs im Sachverhalt dargestellten Vertrages). Das obgenannte Unternehmen handelte laut Punkt III. im Auftrage und in Zusammenarbeit mit der Stiftung sv: „Im Auftrage und in Zusammenarbeit mit der Stiftung sv, Zweigbereich: Hauskrankenpflege „RUND um die UHR“, Stiftungsaktion: „Nachbar hilf mir“, für den angegliederten Stiftungspflegepatienten, (Erwerbsrecht für die Angliederung an die Stiftung als Stiftungspflegepatient durch die einmalige Stiftungsspende) stellt ihnen das Unternehmen b angegliederte Stiftungspflegeschwestern der Stiftung sv zur fachlichen Hilfe in ihrem eigenen Haushalt (Gastgeberfamilie) zur Verfügung.“

Die hier in Rede stehenden Pflegerinnen waren nach den Ausführungen sämtlicher im Akt befindlicher Informationsblätter, vertraglicher Vereinbarungen und Zusatzinformationen und Ausführungen hiezu, derart an die „Weisungen“ des Bw betreffend ihrer Tätigkeiten während der gesamten Beschäftigungsdauer (Hauskrankenpflege „RUND um die UHR“), welche täglich nur durch ca zwei Stunden Freizeit unterbrochen wurde (siehe hiezu Bewerbung für ein Stiftungspflegepersonal), und ihres Arbeitsortes (die Pflegerinnen waren sogar im eigenen Haushalt der Gastgeberfamilie untergebracht) gebunden, dass infolgedessen keinesfalls davon

gesprochen werden kann, dass sie während der Vertragsdauer weder in ihrem Arbeitsablauf noch betreffend ihres Beschäftigungsortes vollkommen selbstbestimmt handeln hätten können (siehe hiezu auch die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006). Auch der Einwand des steuerlichen Vertreters, der Bw hätte ja einen Vertrag nur mit der Stiftung sv und nicht mit den Pflegerinnen selbst abgeschlossen, kann diesbezüglich der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da es sich – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt – betreffend die Vereinbarung bzw den Vertrag zwischen der Stiftung sv bzw dem Unternehmen b und dem Bw nur um die Zurverfügungstellung von Pflegepersonal handelte, welche mit dem bereits genannten Pauschalbetrag vom Bw abgegolten wurde. Auch der Hinweis, der Bw könne sich daran erinnern, dass mit den Auftragnehmern ein Werkvertrag vereinbart worden ist und darin ausdrücklich bestimmt worden sei, dass sich der Auftragnehmer selbst um die Versteuerung der ausbezahlten Honorare zu kümmern hat, kann im vorliegenden Fall nicht verhindern, dass der rechtlich zu würdigende Sachverhalt nach den tatsächlichen Gegebenheiten und vorliegender Unterlagen beurteilt wird. Außerdem widersprechen diese Angaben, der Bw habe mit den Pflegerinnen einen Werkvertrag abgeschlossen, dem Einwand des steuerlichen Vertreters, der Bw habe lediglich einen Vertrag mit der Stiftung sv abgeschlossen.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt waren die Pflegerinnen in den „geschäftlichen Organismus“ des Arbeitgebers derart eingebunden, dass ihnen durch die Hauskrankenpflege nur eine tägliche Freizeit von ca. zwei Stunden zugebilligt wurde und ihnen jedenfalls der Arbeitsplatz und auch die Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt wurden. Sie waren derart eng in die „Gastgeberfamilie“ eingebunden, dass sie auch noch laut vorliegender Unterlagen in deren gemeinsamen Haushalt untergebracht wurden. Die Pflegerinnen waren damit unbestrittenweise zur Gänze in das Organisationsgefüge der Familie des Bw eingefügt.

Betreffend des Vorliegens eines Unternehmerrisikos hat bereits das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass das sogenannte „Taschengeld“ je nach Tätigkeitsstaat (siehe hiezu die Rückseite der Informationen von der Gastgeberfamilie für die Stiftungspflegerinnen sowie die Ausführungen zur Stiftungs-Hauskranken-Kurzzeitpflege für das In- und Ausland auf Seite 3) von vornherein fest stand und deshalb der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen nicht weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit der jeweiligen Pflegerin abhängig

gemacht werden konnte. Sämtliche Auslagen der Pflegerinnen wurden laut vorliegender Unterlagen und Abrechnungen vom Bw finanziell getragen (Kosten für Hin- und Rückreise, Versicherung etc). Somit steht aber auch fest, dass die Möglichkeit die Höhe der Einnahmen zu beeinflussen, keinesfalls gegeben war.

Betreffend Vorschreibung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag werden die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zum Inhalt dieser Entscheidung erhoben und wird abschließend ebenfalls auf die Berechnungen in der dort angeführten Beilage verwiesen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes jedenfalls Vorhaltscharakter zukam. Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet. Die Richtigkeit der Sachverhaltsfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung, welcher Vorhaltcharakter zukam, blieb im Vorlageantrag somit unwidersprochen, weshalb im weiteren Verfahren unbedenklich davon ausgegangen werden darf (vgl. VwGH 9.2.1982, 81/14/96, 100, 101, VwGH 10.3.1994, 92/15/0164, VwGH 27.6.1994, 92/16/0195, 0201, 92/16/0196, 0202 und VwGH 23.5.1996, 94/15/0024).

Im vorliegenden Berufungsfall ist nach vorstehenden Ausführungen eindeutig davon auszugehen, dass Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 betreffend der in Rede stehenden Pflegerinnen vorlagen, und es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juni 2007