



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Mag. Franz Kienast, 1020 Wien, Praterstr. 17, vom 27. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 24. Oktober 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2000 – 2004 nach der am 27. November 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

Der Berufungswerber (Bw) besitzt einen Gewerbeschein zur „Vermittlung von Werkverträgen für Personen, die nach den Bestimmungen des Krankenpflegegesetzes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes (§ 5 Krankenpflegegesetz) berechtigt sind, sowie für Institutionen, die Krankenpflege anbieten und im Rahmen dieser Tätigkeit Pflegehelfer bzw. Pflegehelferinnen zur Verfügung stellen (§ 52 Abs 5 Krankenpflegegesetz)“. Auf Basis dieses Gewerbescheins schloss der Berufungswerber mit diversen Krankenhäusern und Pflegeheimen Verträge ab, denen zufolge er diplomiertes Gesundheits- und Krankenpflegepersonal (im folgenden DGKS oder auch „Pflegefachkräfte“) bei Personalbedarf vermittelte.

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durch Organe der Gebietskrankenkasse des Zeitraumes 10/2000 bis 12/2004 wurde festgestellt, dass in tatsächlicher Hinsicht keine Vermittlung einer freiberuflichen Tätigkeit als Pflegekraft, sondern eine Arbeitskräfteüberlassung vorliege. Das Finanzamt erließ (nach Aufhebung und Zurückverwei-

sung der ursprünglichen Haftungs- und Abgabenbescheide vom 10. Juni 2005 wegen fehlender Bescheidebegründung) am 27. November 2006 die nunmehr angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 – 2004.

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Bei Herrn A.B. bzw. der Firma A.B. wurde über den Zeitraum 1.10.2000 bis 31.12.2004 eine GPLA-Prüfung durchgeführt.

Herr A.B. besitzt einen Gewerbeschein zur „Vermittlung von Werkverträgen für Personen, die nach den Bestimmungen des Krankenpflegegesetzes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes (§ 5 Krankenpflegegesetz) berechtigt sind sowie für Institutionen die Krankenpflege anbieten und im Rahmen dieser Tätigkeit Pflegehelfer bzw. Pflegehelferinnen zur Verfügung stellen (§ 52 Abs. 5 Krankenpflegegesetz)“.

Beim Vergleich der tatsächlichen Verhältnisse mit den teilweise bestehenden schriftlichen Verträgen ist wurden gravierende Differenzen festgestellt.

1.2. Ermittlungen durch die NÖGKK

Der Sachverhalt ergibt sich insbesondere aus Ermittlungen durch die NÖGKK, welche im Detail dargestellt werden und aufgrund welcher das Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 EStG 1988 festgestellt wurde:

Herr Dir. D als Heimleiter des Heim1 gibt in seiner Einvernahme an, dass von der Pflegedienstleitung festgestellt wurde, welche Dienste auf Grund der personellen Unterbesetzung im Haus mit Poolpersonal zu besetzen sind. Grundsätzlich wurde der Bedarf an Poolpersonal für den Folgemonat mit dem genauen Bedarfstag und der genauen Arbeitszeit an die Firma B. übermittelt, bei kurzfristigem Bedarf (Krankenstände) auch zwischenzeitlich. Von der Firma B. wurde die Besetzung der Dienste mit Poolpersonal bestätigt. Nach Ablauf des Monats wurden von der Firma B. die von den Mitarbeitern der Firma B. geleisteten Dienste dem Heim.1 in Rechnung gestellt und von diesem der Betrag nach Überprüfung überwiesen. Ein Geldfluss zwischen dem Pflegeheim und dem Poolpersonal erfolgte niemals.

Nach den Ausführungen von Herrn Dir. D musste sich das Poolpersonal so wie das Stammpersonal verpflichtend pünktlich auf der jeweiligen Station einfinden und auch das Poolpersonal musste bei der Dienstübergabe dabei sein. Zu Dienstbeginn hat sich das gesamte Personal, auch das Poolpersonal, bei der Stationsleitung einzufinden. Die Tätigkeit des Poolpersonals ist dieselbe wie die des Stammpersonals. Weisungen wurden von der Stationsleitung bzw. der Pflegedienstleitung sowohl an das Stamm- wie auch an das Poolpersonal erteilt, ebenso unterlagen sowohl das Stamm- wie auch das Poolpersonal der laufenden Kontrolle durch Stations- und Pflegeleitung. Grundsätzlich wurden nicht bestimmte Personen, sondern nur diplomiertes Krankenpflegepersonal angefordert (mit einer Ausnahme). Pool- und Stammpersonal mussten die verpflichtende Pflegedokumentation führen und sich am Dienstende in das Standesbuch eintragen – mit Gegenzeichnung durch Stations-, Pflegedienst- und Heimleitung. Sämtliche Betriebsmittel wurden vom Heim.1 zur Verfügung gestellt.

Frau Dir. E, Dienststellenleiterin des Heim2, führt Folgendes in ihrer niederschriftlichen Einvernahme am 10.2.2003 aus:

Frau Dir. D. hat die Leitung des Heim,2 vor einem Jahr übernommen. In dieser Funktion ist sie verantwortlich für die Personalführung und die Pflegedienstleitung. Im Heim,2 gibt es zwei Bereiche und zwar den Bereich der Jugendwohlfahrt (hier sind Sozialpädagogen tätig) und den Bereich der Behindertenhilfe (schwerst behinderte Kinder und Jugendliche). Pool-Personal wird ausschließlich im Bereich der Behindertenhilfe eingesetzt. Seitens des Heim,2 es wurde bisher ausschließlich mit Firma:B B. zusammengearbeitet.

Der Einsatz von diplomiertem Personal im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege ist im Dienstpostenplan, welcher vom Land NÖ in Absprache mit mir vorgegeben wird, normiert.

Im Heim,2 existieren im Bereich der Behindertenbetreuung zwei Stationen. Während eines Tages sind mindestens zwei Diplomierte pro Station tätig, während eines Nachtdienstes eine DGKS (diplomierte Gesundheits- und Krankenpflegeschwester-, pfleger).

Die Anforderung von Pool-Personal erfolgt in Notsituationen, z. B. bei lang andauernden Krankenständen oder bei unvorhersehbaren Ereignissen. Bei Bedarf wird über die Direktion bei Frau F (Firma:B) Pool-Personal angefordert. Es wird genau mitgeteilt, für welchen Tag und für welchen exakten Zeitraum eine DGKS benötigt wird. Pool-Personal wird ausschließlich für Tagdienste eingesetzt. Bei Nachtdiensten wird Pool-Personal nicht eingesetzt, da dieses alleine auf der Station anwesend wäre. In der Vergangenheit wurden zwei Nachtdienste vom Pool-Personal getätigt – dies wurde eingestellt, da es nicht in unserem Interesse liegt.

Nach der Anforderung von Personal bei Frau F erfolgt innerhalb weniger Stunden die Rückmeldung, ob der Dienst besetzt werden kann oder nicht. Wenn der Dienst seitens Firma:B besetzt werden kann, so meldet sich die von Firma:B beauftragte Person um 6.45 Uhr zum Dienst. Unsere Tagesdienstzeiten sind fix – von 6.45 bis 19.00 Uhr – dies weiß auch die Firma:B . Von Frau F erfahre ich im Normalfall den Vornamen der für den Dienst vorgesehenen Person. Eine weitere Individualisierung ist nicht gegeben.

Die Pool-Schwester ist bei der morgendlichen Dienstübergabe dabei und versieht in der Folge ihren Dienst mit einer Schwester des Stammpersonals auf der Station. Über die Absolvierung ihres Dienstes führen die Pool-Schwestern keine Aufzeichnungen (Ausnahme: Pflegedokumentation).

Nach dem Ende des jeweiligen Monats schickt die Firma Firma:B an uns eine als Belegnummer XXX bezeichnete Rechnung. Von uns wird die Richtigkeit dieser Rechnung überprüft und bei Entsprechen das Geld an die Firma Firma:B überwiesen. Ein Geldfluss zwischen dem S und dem jeweiligen Pool-Personal besteht nicht.

Vertragsverhältnisse bestehen weder zwischen S und Firma:B noch zwischen S und Pool-Schwestern. Wenn mir nunmehr die allgemeinen Vertragsbedingungen der Firma Firma:B vorgelegt werden, so muss ich dazu bemerken, dass ich diese bis zum heutigen Tag weder erhalten noch gesehen habe.

Wenn wir bei Firma:B eine Anforderung tätigen, so fordern wir diplomiertes Pflegepersonal an. Auf den Rechnungen der Firma Firma:B ist auch vermerkt: Rechnungen des an Sie vermittelten diplomierten Gesundheits- und Krankenpflege-Personals. Falls bei uns bereits bewährtes Pool-Personal einsatzbereit ist, dann bevorzugen wir es bei der Anforderung (z. B. M,C).

Prinzipiell unterscheidet sich die Tätigkeit der Pool-Schwestern nicht von der des Stammpersonals, wir legen aber Wert darauf, dass die heikleren Fälle vom Stammpersonal betreut werden.

Die Schwestern des Stammpersonals erteilen auch Weisungen an die Pool-Schwestern. Sowohl das Stammpersonal als auch das Pool-Personal erhält Weisungen von der pädagogischen Leiterin, Frau Dr. G, dem ärztlichen Leiter, Herrn Dr. H, und von mir, Frau Dir. D. .

Die Kontrolle der Tätigkeit des Pool-Personals erfolgt primär durch die gleichzeitig diensthabenden Stammschwestern und in weiterer Folge durch die ärztliche und die pädagogische Leitung bzw. durch die übergeordnete Dienststellenleitung (Frau Dir. D.). Bei der Dienstübergabe an den nachfolgenden Dienst, bei der natürlich auch das Pool-Personal anwesend ist, erfolgt wiederum eine Kontrolle der Tätigkeit des Pool-Personals.

Dienstvorgesetzter in fachlicher Hinsicht sind Frau Dr. G und Herr Dr. H und in dienstrechtlicher Hinsicht bis es ich (Frau Dir. D.).

Ob sich die von der Firma Firma:B ursprünglich zum Dienst vorgesehene Person auch tatsächlich zum Dienst einfindet oder von dieser bzw. von Firma:B eine Vertretung geschickt wird, lässt sich seitens des Heim,2es nicht feststellen. Wie bereits oben erwähnt, haben die Pool-Schwestern eine fixe Arbeitszeit einzuhalten. Es ist bei uns bisher noch nicht vorgekommen, dass eine Pool-Schwester den Dienst früher beendet hätte oder nicht zum Dienst erschienen wäre. Die Kontrolle der Einhaltung der Arbeitszeit wird von Frau Dir. D. durchgeführt.

Das Pool-Personal bringt die eigene Arbeitskleidung mit. Alle anderen für die Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel werden ausschließlich vom Heim,2 zur Verfügung gestellt.

Eine Kontrolle der Diplomzeugnisse des Pool-Personals erfolgte bisher nicht. Von Seiten des Schwedenstiftes wird auch nicht eruiert, ob die Pool-Schwestern zur SV bezüglich ihrer Tätigkeit als Pool-Schwestern gemeldet sind, diese Meldung wäre Aufgabe der Firma Firma:B .

Seitens des Heim,2es wird aktiv die Stammbeschäftigung des Pool-Personals nicht erfragt. In vielen Fällen teilt das Pool-Personal dies von sich aus mit. Das Pool-Personal schuldet die Dienst- bzw. Arbeitsleistung, ein konkreter Erfolg wird nicht geschuldet.

Seitens des Heim,2es wird mit der Bezahlung der Rechnung an die Firma:B die Abgeltung der jeweiligen Dienste als erledigt erachtet. Die Leistung von Steuern, SV-Abgaben ist unserer Ansicht nach Aufgabe der Firma Firma:B .

Ob es sich um Arbeitskräftevermittlung oder um Arbeitskräfteüberlassung handelt, ist für das Heim,2 nicht von Bedeutung. Das Heim,2 kauft bei Bedarf einfach Dienstleistung zu.

Frau Dir. I, Pflegedienstleiterin und Stv. Pflegedienstleiterin des Heim3 und Herr Dir. J, Pflegedirektor des Heim4 geben am 10.2.2003, niederschriftlich einvernommen Folgendes bekannt:

Auf der Anforderung an den Pool ist genau festgelegt, an welchem Tag, von wann bis wann und auf welcher Station Poolpersonal benötigt wird. Die Poolfirma bestätigt die Besetzung der angeforderten Dienste mit Poolpersonal. Das Poolpersonal hat sich zum vereinbarten Zeitpunkt auf der Station einzufinden und ist wie das Stammpersonal bei der obligatorischen Dienstübergabe dabei. Nach Monatsablauf wird vom jeweiligen Pool für die von diesem beschickte Dienste die Rechnung an das Pflegeheim bzw. Heim4 gesendet und von diesem nach einer Kontrolle der Betrag an die Überlassungsfirma überwiesen. Die Verrechnung der vom Poolpersonal geleisteten Dienste erfolgt mit dem Poolbetreiber nach tatsächlich geleisteten Stunden. Ein Geldfluss zwischen dem Poolpersonal und dem Pflegeheim/Krankenhaus findet nicht statt. Seitens des Pflegeheimes bzw. Heim4 werden keine bestimmten Personen angefordert, sondern nur diplomiertes Personal (mit 2 Ausnahmen).

Frau Dir. I und Herr Dir. J. führen weiter aus, dass das Poolpersonal genauso wie das Stammpersonal den Weisungen der Stationsleitung und der Pflegedirektion unterliegt. Die Kontrolle der Tätigkeit des Poolpersonals als auch des Stammpersonals erfolgt durch die Stationsleitung bzw. durch die Pflegedirektion. Dienstbeginn und Dienstende werden bei der Anforderung von Poolpersonal vorgegeben und dieses ist verpflichtet, die vorgegebene Arbeitszeit einzuhalten. Dies wird vom diensthabenden Stammpersonal, von der Stationsleitung und von der Pflegedirektion kontrolliert. Sämtliche Betriebsmittel werden vom Pflegeheim bzw. Heim4 zur Verfügung gestellt. Das Poolpersonal schuldet die Dienstleistung. Nach Ansicht von Frau Dir. I bzw.

Herrn Dir. J. ist die Firma B. bzw. der jeweilige überlassende Poolbetreiber Dienstgeber des Poolpersonals.

Frau K., die mehrmals als diplomierte Krankenschwester von Herrn B. an verschiedene Krankenhäuser/Pflegeheime auf „freiberuflicher“ Basis „vermittelt“ wurde, hat am 28.3.2003 niederschriftlich folgende Aussagen getätigt:

Zwischen Frau K. und der Firma B. wurde keine schriftliche Vereinbarung getroffen. Zwischen Frau K. und dem jeweiligen Krankenhaus oder Pflegeheim wurde ebenfalls keine schriftliche Vereinbarung getroffen. An Arbeiten hat Frau K. alle Arbeiten einer Diplomkrankenschwester im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim verrichtet. Weisungen bezüglich der Art und Weise hinsichtlich der Durchführung der Tätigkeiten hat Frau K. vom Stammpersonal, der Pflegedirektion und den Stationsschwestern erhalten. Diese Weisungen wurden je nach Bedarf des Dienstverlaufes mündlich erteilt. Auch wurden die Patienten bei einer Besprechung bei Dienstantritt und am Dienstende an den Nachfolgedienst übergeben. Dienstvorgesetzte bei den jeweiligen Pooldiensten war die jeweilige Stationsschwester bzw. bei deren Abwesenheit die übrigen Diplomkrankenschwestern. Verantwortlich war Frau K. gegenüber dem jeweiligen Haus in dem sie tätig wurde. Die Verantwortung äußerte sich in einer korrekten Dienstausführung entsprechend den Weisungen des Vorgesetzten bzw. entsprechend den gesetzlichen Richtlinien. Die arbeitsmäßige Beziehung zum Pflegedienstleiter(in) ist ausschließlich durch deren Weisungsrecht gegeben. Die Ausübung der Tätigkeiten wird von den jeweiligen Stationsschwestern kontrolliert. Die Kontrolle ergab sich durch eine gemeinsame Zusammenarbeit mit dem Stammpersonal. Aufzeichnungen wurden teilweise in den Pflegedokumentationen geführt. Frau K. hat grundsätzlich dieselbe Tätigkeit wie das Stammpersonal verrichtet, sie wurde in derselben Art und Weise wie das Stammpersonal tätig. Es bestanden nur unwesentliche geringe Unterschiede zu den Tätigkeiten des Stammpersonals. Frau K. war zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet. Wenn sie für einen Dienst bei Herrn B. zugesagt hatte, konnte sie sich nicht vertreten lassen. Die Einsatzorte wurden von Herrn B. vorgegeben. Auch der Arbeitsbeginn und das Arbeitsende wurden von Herrn B. vorgegeben. Die Arbeitszeit und der Dienstplan waren entsprechend der Vereinbarung mit der Firma B. einzuhalten. Die Diensterteilung im jeweiligen Krankenhaus bzw. Festsetzung der Arbeitszeit erfolgte die durch die Firma B. . Kontrolliert wurde die Arbeitszeit durch das jeweilige Stammpersonal. Die Konsequenz einer Nichteinhaltung der Arbeitszeit war, dass sie nicht mehr vermittelt wurde. Stundenaufzeichnungen hatte Frau K. keine zu führen, dies wurde von der Firma B. erledigt. Das Entgelt erhielt Frau K. von Herrn B. . Die Entlohnung erfolgte stundenweise, der Stundensatz waren ca. ATS x,-. Der monatliche Durchschnittsverdienst richtete sich nach den jeweiligen Einsatztagen. Alle zur ordnungsgemäßen Verrichtung der Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel wurden von den jeweiligen Krankenhäusern/Pflegeheimen zur Verfügung gestellt. Frau K. hat selbst keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt. In die betriebliche Organisation des jeweiligen Krankenhauses/Pflegeheimes war sie nicht eingebunden. Eine Kontrolle der Arbeitspapiere durch das jeweilige Krankenhaus/Pflegeheim erfolgte nicht. Das Diplomprüfungszeugnis wurde durch Herrn B. kontrolliert. Frau K. besitzt keinen Bescheid zur freiberuflichen Berufsausübung. Es gab eine mündliche Vereinbarung mit Herrn B. , dass alle arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Belange von ihm erledigt werden. Diesbezüglich gab es keine Absprache bzw. Vereinbarungen mit dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim.

Frau L. hat am 17.5.2003 in ihrer Niederschrift folgende Aussagen getätigt:

Eine schriftliche Vereinbarung mit der Firma B. hat es nicht gegeben. Auch mit dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim gab es keine schriftlichen Vereinbarungen. Es wurden bei ihren Tätigkeiten als Poolschwester dieselben Tätigkeiten wie das Stammpersonal verrichtet. Weisungen wurden entweder von der Oberschwester oder von der Stationsschwester erteilt. Die Patienten wurden bei Dienstantritt übernommen. Wenn erforderlich, wurden Weisungen von der Oberschwester oder Stationsschwester erteilt. Dienstvorgesetzte im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim waren die Ober- bzw. Stationsschwester. Verantwortlich war sie den Patienten und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim. Geäußert hat sich diese Verantwortung da-

rin, dass man für weitere Dienste nicht mehr angefordert wurde, wenn der Dienst nicht entsprechend war. Es bestand keine arbeitsmäßige Beziehung zum jeweiligen Pflegedienstleiter(in). Die Kontrolle der Tätigkeit wurde von der Stationsschwester ausgeübt. Diese Kontrolle erfolgte während des laufenden Dienstes. Für die Patienten wurde eine Pflegedokumentation geführt. Frau L. hat grundsätzlich dieselbe Tätigkeit wie das Stammpersonal verrichtet, sie wurde in derselben Art und Weise wie das Stammpersonal tätig. Es bestanden keine Unterschiede zu den Tätigkeiten des Stammpersonals. Frau L. war zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet. Sie konnte sich nicht vertreten lassen, wenn sie für einen Dienst bei Herrn B. zugesagt hatte - das ist in der Praxis nie vorgenommen. Alle Einsatzorte wurden von der Firma B. vorgegeben. Arbeitsbeginn und -ende wurden vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim vorgegeben. Die Arbeitszeit, die vom Krankenhaus/Pflegeheim vorgegeben wurde, war auch einzuhalten. Die Diensterteilung hat die jeweilige Stationsschwester festgelegt. Die Einhaltung der Arbeitszeit wurde von der Stationsschwester bzw. vom Stammpersonal kontrolliert. Bei Nichteinhaltung der Arbeitszeit war die Konsequenz, dass man für weitere Dienste nicht mehr gebucht wurde. Stundenaufzeichnungen wurden in einer eigenen, für Pooldienste aufgelegten Liste geführt. Die Stundenaufzeichnungen wurden von der Stationsschwester gegengezeichnet. Auf Abruf musste sich Frau L. nicht bereit halten. Das Entgelt für die geleisteten Dienste hat sie von Herrn B. erhalten. Die Entlohnung erfolgte nach Stunden, pro Stunde wurden ca. ATS x,-bis-x,- bezahlt. Der monatliche Durchschnittsverdienst ist nicht mehr bekannt. Alle zur ordnungsgemäßen Verrichtung einer Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel wurden vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim zur Verfügung gestellt, ausgenommen davon waren Schuhe und Dienstkleidung, Kugelschreiber und Verbandsschere. Eine Einbindung in die betriebliche Organisation des jeweiligen Krankenhauses/Pflegeheimes erfolgte nicht. Die Kontrolle der Arbeitspapiere und des Diplomprüfungszeugnisses erfolgte durch Herrn B. . Frau L. besitzt einen Bescheid zur freiberuflichen Berufsausübung, diesen hat sie sich auf eigene Veranlassung ausstellen lassen. Dieser wurde auch von der Firma B. kontrolliert. Die Stammbeschäftigung hat sie im Landeskinderheim Heim,2 in Österreich. Bezüglich arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Behandlung gab es keine Absprachen bzw. Vereinbarungen mit Herrn B., ebenso nicht mit dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim.

Frau M wurde am 9.4.2003 niederschriftlich einvernommen und hat dabei Folgendes ausgesagt:

Eine schriftliche Vereinbarung zwischen Frau M. und Herrn B. existiert nicht. Ebenso nicht solche zwischen Frau M. und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim. Frau M. hat im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim alle Pflegetätigkeiten die angefallen sind verrichtet. Weisungen bezüglich der Art und Weise hinsichtlich der durchzuführenden Tätigkeiten hat sie entweder von der Stationsschwester oder vom übrigen Pflegeperson der Station erhalten. Diese Weisungen wurden bei Dienstübergabe und dann je nach Bedarf während des Dienstes erteilt. Dienstvorgesetzte(r) im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim waren üblicherweise die Stationschwester bzw. die Hauptdienstschwester. Verantwortlich war Frau M. dem Stationspersonal und den zu betreuenden Patienten. Diese Verantwortung hat sich in der Verpflichtung geäußert, Informationen über die Patienten an das Stammpersonal weiter zu leiten. Eine arbeitsmäßige Beziehung zum jeweiligen Pflegedienstleiter(in) bestand nicht. Die Ausübung der Tätigkeiten im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim wurde vom Stammpersonal des jeweiligen Hauses kontrolliert. Diese Kontrolle erfolgte durch Information von Frau M. und Kontrolle des Pflegeberichtes sowie durch gemeinsames Arbeiten mit dem Stammpersonal. Frau M. musste sich in die Anwesenheitsliste der jeweiligen Station eintragen. Bezüglich der Tätigkeiten führte Frau M. aus, dass sie betreffend der Pflegehandlungen grundsätzlich dieselbe Tätigkeit wie das Stammpersonal ausgeübt hat. Die Tätigkeit im medizinischen Bereich wurde vom Stammpersonal durchgeführt, z. B. das Ausgeben der Medikamente oder das Spritzen von Insulin. Frau M. war zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet. Wenn sie für einen Dienst bei Herrn B. zugesagt hatte, konnte sie sich nicht vertreten lassen. Dies ist in der Praxis auch nie vorgekommen. Grundsätzlich war es so, dass ein Dienst entweder angenommen oder abgelehnt wurde. Bei Verhinderung wurde von der Firma B. ein Ersatz gesucht. Von der Firma B. wurden

zu bestimmten Tagen Dienste zur Auswahl angeboten. Arbeitsbeginn und -ende wurde von Herrn B. vorgegeben. Die Dienstzeiten entsprechen den Diensten im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim. Die Dienstenteilung im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim nimmt die jeweilige Station vor, diese setzt auch die Arbeitszeit fest. Die Einhaltung der Arbeitszeit wird vom Stammpersonal im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim kontrolliert. Die Konsequenz einer Nichteinhaltung der Arbeitszeit war die Nichtberücksichtigung bei weiteren Diensten. An Stundenaufzeichnungen wurden nur die Termine zu Kontrollzwecken aufgezeichnet. Frau M. musste sich nicht auf Abruf bereit halten. Das Entgelt für ihre geleisteten Dienste hat sie von Herrn B. erhalten. Die Entlohnung erfolgte stundenweise, der Stundensatz betrug ATS 150,00. Alle zur ordnungsgemäßen Verrichtung der Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel wurden, mit Ausnahme der Arbeitskleidung, vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim zur Verfügung gestellt. Eine direkte Eingliederung in die betriebliche Organisation des jeweiligen Krankenhauses/Pflegeheimes erfolgte nicht. Es erfolgte auch keine Kontrolle der Arbeitspapiere. Das Diplomprüfungszeugnis wurde von Herrn B. kontrolliert. Frau M. besitzt keinen Bescheid zur freiberuflichen Berufsausübung, sie wurde von Herrn B. mehrmals dazu aufgefordert. Bezüglich arbeits-, steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Behandlung der Bezüge gab es eine mündliche Information der Firma B., dass sie sich selbst darum kümmern muss. Es gab mit dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim keine Absprachen oder Vereinbarungen in arbeits-, steuer- oder sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht.

Frau N gibt in ihrer Niederschrift vom 6.3.2003 an, dass sie beim Tätigwerden über die Firma B. im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim alle Arbeiten wie das Stammpersonal verrichtet hat, z. B. Infusionen anlegen, Pflegearbeiten wie Bettenmachen, Waschen der Patienten, Hilfestellung für das Stammpersonal. Das Stammpersonal hat eine höhere Verantwortlichkeit, deshalb ist keine eigenständige Arbeit möglich. Die Arbeitsleistung wurde ausschließlich über Anweisung des Stammpersonals verrichtet. Weisungen bezüglich der Art und Weise der Durchführung der Tätigkeiten wurden ihr von der Pflegedienstleitung, den Stationsschwestern und der zugeteilten Schwester des Stammpersonals erteilt. Gegenüber dem Stammpersonal war sie weisungsgebunden. Bei Dienstantritt wurden die Patienten mittels Übergabebesprechung vom Vordienst übernommen, bei Dienstende gab es eine Schlussbesprechung und die Übergabe der Patienten an den Nachfolgedienst. Die laufende Aufsicht wurde von der zugeteilten Schwester des Stammpersonals ausgeübt, die Oberaufsicht von der Stationsschwester. Direkte Anweisungen zum Dienstablauf hat die Pflegedienstleiterin gegeben. Die Kontrolle der Ausübung der Tätigkeit vor/während/nach dem Dienst im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim wurde vom Stammpersonal, der Stationsschwester und der Pflegeleitung wahrgenommen.

In weiterer Folge führt Frau N. in der Niederschrift vom 6.3.2003 aus, dass sie in der Praxis zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet war und ein bei der Firma B. zugesagter Dienst nur persönlich durchgeführt werden konnte. Die Einsatzorte wurden sowohl von der Firma B. als auch von den einzelnen Krankenhäusern/Pflegeheimen direkt telefonisch angeboten. Arbeitsbeginn und Arbeitsende wurden von der Firma B. oder vom Krankenhaus/Pflegeheim vorgegeben und waren einzuhalten, die diesbezügliche Kontrolle erfolgte durch die Stationschwestern. Das Entgelt wurde ausschließlich von der Firma B. ausbezahlt, die Entlohnung erfolgte nach Stunden, wobei ein Dienst grundsätzlich zwölf Stunden umfasste. Sämtliche Betriebsmittel, mit Ausnahme der Arbeitskleidung, wurden vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim zur Verfügung gestellt.

Herr A.B., Frau C.B., Frau F. und Herr O (Steuerberater der Firma K.) haben für die Firma B. am 18.9.2002 ausgesagt, dass die über die Firma B. tätig werdenden diplomierten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger im Vorhinein ihre freien Termine bekannt geben. Wenn ein Pflegeheim Bedarf meldet, wird eruiert, welche diplomierte Kraft zur Verfügung steht. Diese wird kontaktiert und kann zu- oder absagen. Bei Verhinderung trotz Zusage kann entweder die diplomierte Kraft selbst für Ersatz sorgen oder sie teilt der Firma B. die Absage mit und von dieser wird für Ersatz gesorgt. Bezüglich der Verrechnung wird ausgeführt, dass die Firma B. für jedes mit Poolpersonal beschickte Krankenhaus/Pflegeheim monatlich eine

Rechnung (inklusive Provision der Firma B.) erstellt, wobei das diplomierte Personal die Rechnung an das jeweilige Krankenhaus/Pflegeheim adressiert, aber an die Firma B. übergibt. Das jeweilige Krankenhaus/Pflegeheim überweist den Betrag dann an die Firma B. , diese überweist bzw. zahlt in bar an die jeweilige Person (abzüglich der Provision) aus. Ein direkter Geldfluss zwischen den jeweiligen Krankenhäusern/Pflegeheimen (in denen das diplomierte Personal den Dienst versehen hat) und dem Poolpersonal selbst findet nicht statt. Das „Werk“ des Diplompersonals ist das Versorgen der Patienten mit Medikamenten, die Körperpflege, die richtige Lagerung der Patienten, die Inkontinenzversorgung, die Mobilisation und dergleichen. Dem Diplompersonal wird die Arbeitszeit, für die sie vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim angefordert wurden, mitgeteilt und diese wird zu 90 % eingehalten. Im Merkblatt zum Vermittlungsvertrag ist unter Punkt 2 fixiert, dass die Dienstübergabe zehn Minuten vor Dienstbeginn erfolgt und daher pünktliches Erscheinen erforderlich ist. Das Poolpersonal hat unter anderem die Anordnungen der Ärzte in der Pflegedokumentation zu vollziehen. Die Pflegedokumentation wird von der Stationsleitung kontrolliert. Nach Aussage der Vertreter der Firma B. besteht hinsichtlich der zu verrichtenden Arbeiten kein Unterschied zwischen dem Personal der Firma B. und den angestellten Schwestern der Häuser. Sämtliche Betriebsmittel werden vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim zur Verfügung gestellt. Die Entlohnung erfolgt pro geleisteter Stunde. 95 % des Poolpersonals der Firma B. ist nach Angaben von Herrn A.B. in seiner Niederschrift im Hauptberuf beim Magistrat X (Krankenhäuser und Pflegeheime) als Dienstnehmer beschäftigt.

1.3. Auf Grund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

1.3.1. Arbeitskräfteüberlassung:

Die Firma B. als Überlasser hat die DienstnehmerInnen (im Folgenden kurz DN) als Arbeitskräfte zur Arbeitsleistung an verschiedene Krankenhäuser/Pflegeheime zur Verfügung gestellt, z. B. Krankenhaus und Pflegeheim Heim.4, Heim.1 S, Heim5, Heim6, Pflegeheim 7. Die jeweiligen Krankenhäuser/Pflegeheime als Beschäftiger haben die DN für betriebseigene Aufgaben eingesetzt.

1.3.2. Vertragliche Verhältnisse:

Vertragliche Verhältnisse bestehen einerseits zwischen der Firma B. und den jeweiligen DN und andererseits zwischen der Firma B. und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim. Zwischen dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim und den DN der Firma B. bestehen keine arbeitsvertraglichen Beziehungen.

1.3.3. Entgeltpflicht:

Die Entlohnung der DN erfolgte nach geleisteten Stunden, wobei grundsätzlich ein Dienst zwölf Stunden umfasst. Das Entgelt für die geleisteten Dienste wurde ausschließlich von der Firma B. an die DN ausbezahlt. Ein Geldfluss zwischen dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim und den DN fand nicht statt.

1.3.4. Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften/Arbeitszeit:

Die DN waren verpflichtet, die vom Poolbetreiber bzw. Krankenhaus/Pflegeheim vorgegebene Arbeitszeit exakt einzuhalten. Die DN mussten auch bei den Dienstübergaben zu Beginn und am Ende ihres Dienstes aktiv dabei sein.

1.3.5. Arbeitsort:

Die DN mussten die Arbeit am vom Poolbetreiber bzw. vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim vorgegebenen Arbeitsort verrichten, und zwar jeweils auf der zugeteilten Station im beschäftigenden Krankenhaus/Pflegeheim.

1.3.6. Arbeitsbezogenes Verhalten:

Die Reihenfolge, den Ablauf und die Art und Weise der Durchführung der Arbeiten wurde den DN von den Stationsschwestern bzw. von der Pflegedienstleitung vorgegeben. Die DN hatten dieselben Arbeiten wie das jeweilige Stammpersonal – das Dienstnehmer im Sinne von § 47 EStG 1988 ist - verrichtet.

1.3.7. Weisungen und Kontrolle:

Hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und des arbeitsbezogenen Verhaltens unterlagen die DN sowohl den Weisungen als auch der Kontrolle durch die Pflegedienstleitung, die Stationsschwestern und das diensthabende Stammpersonal. Bei Dienstantritt wurden die Patienten im Rahmen einer Übergabebesprechung vom Vordienst übernommen und von der Stationschwester der Dienst eingeteilt. Die Überaufsicht wurde von der Stationsschwester ausgeübt. Die DN waren gegenüber dem Stammpersonal weisungsgebunden. Von der Pflegedienstleitung bzw. anderen Vorgesetzten wurden direkte Anweisungen zum Dienstablauf gegeben. Die Arbeitsleistung wurde ausschließlich über Anweisung der Heim- bzw. Pflegedienstleitungen oder des Stammpersonals verrichtet. Auch aus diesem Grund war eine eigenständige Arbeit von den DN nicht möglich. Die Kontrolle der Ausübung der Tätigkeit erfolgte ebenfalls durch Heim- bzw. Pflegedienstleitung bzw. durch das Stammpersonal. Zu Dienstende erfolgte eine Schlussbesprechung und die Übergabe an den Nachfolgedienst.

1.3.8. Persönliche Arbeitspflicht:

Die DN waren zur persönlichen Erbringung ihrer Arbeitsleistung verpflichtet. Ein zugesagter Dienst konnte nur persönlich durchgeführt werden – eine Vertretungsmöglichkeit war nicht gegeben.

1.3.9. Betriebsmittel:

Die für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel sind den DN vom jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim zur Verfügung gestellt worden (ev. mit Ausnahme der Dienstkleidung).

1.4. Sachverhalt wurde erhoben durch:

die niederschriftliche Einvernahme von Fr. M ,

die niederschriftliche Einvernahme von Fr K ,

die niederschriftliche Einvernahme von Fr. L ,

die niederschriftliche Einvernahme von Frau N ,

die niederschriftliche Einvernahme von Herrn A.B. und Frau C.B. und Frau F. unter Teilnahme des Steuerberaters Herrn O ,

die niederschriftliche Einvernahme von Frau Dir. I., Pflegedienstleiterin des Pflegeheim Heim.4 und stv. Pflegedienstleiterin des KAV Heim8 und Herrn Dir. J , Pflegedirektor des KAV Heim8

die niederschriftliche Einvernahme von Herrn Dir. D , Heimleiter des Heim.1 s (Y Landes-Pensionisten- und Pflegeheim)

die niederschriftliche Einvernahme von Fr. Dir. E , Leiterin des Landeskinderheimes Heim,2 Österreich .

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übereinstimmenden Aussagen von Frau M. , Frau L. , Fr. K. und Frau N. , und den einvernommenen Heim- bzw. Pflegeverantwortlichen, Frau Dir. I. , Herrn Dir. J , Fr. Dir. D. sowie Herrn Dir. D . Die Aussagen dieser Personen sind glaubwürdig, plausibel und nachvollziehbar.

Auch die Aussagen der Vertreter der Firma B. stimmen zu einem erheblichen Teil damit überein. So wird u. a. bestätigt, dass zwischen dem über den Pool tätig werdenden Personal und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim kein Vertrag besteht, sowie dass kein Geldfluss zwischen den Krankenhäusern/Pflegeheimen stattfindet. Auch wird ausdrücklich erklärt, dass hinsichtlich der zu verrichtenden Arbeiten kein Unterschied zwischen den Poolschwestern und den angestellten Schwestern besteht. Wenn in den Aussagen der Firma K die Medikamentenversorgung der Patienten, die Körperpflege, die richtige Lagerung der Patienten, Inkontinenzversorgung, Mobilisation u. dgl. als „Werk“ der Krankenschwestern/-pfleger bezeichnet wird, und der „Erfolg“ der zufriedene Patient und das zufriedene Pflegeheim sind, so kann dies als Bestätigung der Dienstnehmereigenschaft der DienstnehmerInnen gewertet werden – das angebliche „Werk“ ist die Erbringung von Arbeitsleistungen von DienstnehmerInnen und der angebliche „Erfolg“ eine Selbstverständlichkeit eines Arbeitskräfteüberlassers, um weitere Aufträge zu lukrieren.

2. Rechtliche Beurteilung:

Die DN wurden von der Firma B. zur Arbeitsleistung u. a. für das Heim.1, das Krankenhaus Heim.4, das Pflegeheim Heim.4, das Heim5 in Wien, das Heim6 und das Pflegeheim 7 zur Verfügung gestellt. Die Firma B. hat die DN als Arbeitnehmerin zur Arbeitsleistung an verschiedene Krankenhäuser/Pflegeheime mittels (mündlichem) Vertrag verpflichtet. Die DN wurden von den jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim als diplomierte Krankenschwestern an Stelle des Stammpersonals zur Betreuung und Pflege der Patienten und Aufrechterhaltung des Betriebes – mithin für betriebseigene Aufgaben – eingesetzt.

§ 4 AÜG hat folgenden Inhalt:

„(1) Für die Beurteilung, ob eine Überlassung von Arbeitskräften vorliegt, ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Arbeitskräfteüberlassung liegt insbesondere auch vor, wenn die Arbeitskräfte ihre Arbeitsleistung im Betrieb des Werkbestellers in Erfüllung von Werkverträgen erbringen, aber

kein von den Produkten, Dienstleistungen und Zwischenergebnissen des Werkbestellers abweichendes, unterscheidbares und dem Werkunternehmer zurechenbares Werk herstellen oder an dessen Herstellung mitwirken oder

die Arbeit nicht vorwiegend mit Material und Werkzeug des Werkunternehmers leisten oder

organisatorisch in den Betrieb des Werkbestellers eingegliedert sind und dessen Dienst- und Fachaufsicht unterstehen oder 4. der Werkunternehmer nicht für den Erfolg der Werkleistung haftet.“

Die Firma B. besitzt einen Gewerbeschein für folgendes Gewerbe:

„Vermittlung von Werkverträgen für Personen, die nach den Bestimmungen des Krankenpflegegesetzes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes (§ 5 Krankenpflegegesetz) berechtigt sind sowie für Institutionen, die Krankenpflege anbieten und im Rahmen dieser Tätigkeit Pflegehelfer bzw. Pflegehelferinnen zur Verfügung stellen (§ 52 Abs. 5 Krankenpflegegesetz)“.

Mit der dargestellten Konstruktion (Pool – Krankenhaus/Pflegeheim – Arbeitskraft) wird der Eindruck suggeriert, dass die Firma B. Werkverträge vermittelt und die DN keine DN der Firma B. sind.

Wie bereits weiter oben ausgeführt wurde, ergibt sich demgegenüber aus den Aussagen der DN, den involvierten Heim- bzw. Pflegedienstleiter sowie partiell der Vertreter der Firma B. eindeutig, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit der Firma A.B. um Arbeitskräfteüberlassung handelt.

Zwischen der Firma B. und den DN besteht eine Vereinbarung, mit der sich diese verpflichtet haben, ihre Arbeitskraft als ArbeitnehmerInnen der Firma B. zur Verfügung zu stellen und ihre Arbeitsleistung in von der Firma B. bezeichneten Beschäftigerunternehmen nach den dort zu erteilenden Weisungen zu erbringen. Die Anordnung, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Krankenhaus/Pflegeheim die DN einen Dienst zu verrichten hatten, haben sie von der Firma B. erhalten. Für die organisatorische Eingliederung in ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen spricht es, wenn die Arbeitskraft den Anordnungen über den jeweiligen Tätigkeitseinsatz folgt. Die DN haben dann in den jeweiligen Krankenhäusern/Pflegeheimen dieselben und für eine diplomierte Pflegekraft typischen Arbeiten wie das Stammpersonal des jeweiligen Hauses verrichtet. Mit der Überlassung ihrer Arbeitskraft schuldeten die DN auch nicht die Herstellung eines Werkes im Sinne eines Werkvertrages nach § 1151 ABGB zweiter Halbsatz. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft und woraus geschlossen werden kann, dass die DN dem Arbeitskräfteüberlasser ihre Arbeitskraft schuldeten und dafür auch bezahlt wurden. Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stellt für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit gewertet werden.

Vertragliche Beziehungen bestehen einerseits zwischen der Firma B. und den DN und andererseits zwischen der Firma B. und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim. Zwischen dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim und den DN besteht keine arbeitsvertragliche Beziehung. Das Fehlen arbeitsvertraglicher Beziehungen zwischen überlassener Arbeitskraft und Beschäftiger (jeweiliges Krankenhaus/Pflegeheim) ist ein Wesensmerkmal der Arbeitskräfteüberlassung.

Den DN wurde sowohl der Arbeitsort (die jeweilige Station im jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim) als auch die Arbeitszeit exakt vorgegeben, ebenso wie ihr arbeitsbezogenes Verhalten. Die DN unterlagen auch strengen Weisungen und Kontrollen in Bezug auf Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten. Auch bestand die Verpflichtung zur persönlichen Arbeitspflicht. Sämtliche Betriebsmittel wurden von den jeweiligen Krankenhäusern/Pflegeheimen zur Verfügung gestellt. Die abgeschlossenen Vereinbarungen sind als Schein- bzw. Umgehungsverträge zu qualifizieren, da nach den Aussagen der DN und den jeweiligen Heimverantwortlichen die tatsächlichen Gegebenheiten sich völlig anders darstellen.

Resümierend kann festgehalten werden, dass das Ziel der Beteiligten bei der dargestellten Personalabwicklung die Vermeidung von Sozialversicherungsabgaben, Steuern und dgl. entgegen der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ist. Eine freiberufliche Tätigkeit ist nach der erhobenen tatsächlichen Gestaltung auszuschließen. Sinn und Zweck der Arbeitskräfteüberlassung ist es, Spitzen an Personalbedarf bzw. den vorübergehenden Ausfall von Stammpersonal abzudecken. Genau dies geschieht auch beim Poolpersonal, das Dienste des Stammpersonals übernimmt und dieselbe Tätigkeit wie dieses, größtenteils unter Anleitung vom Stammpersonal, verrichtet.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wie z. B. Bindung an Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten sowie Weisungsgebundenheit und fehlende Vertretungsmöglichkeit sind klar gegeben. Die Beurteilung sämtlicher Umstände in einer Gesamtbetrachtung ergibt zweifelsfrei das Vorliegen von Arbeitskräfteüberlassung. Bei der Überlassung (Gestellung) von Arbeitskräften an Dritte ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlassen hat und sie entlohnt (Überlasser), und nicht jener (Beschäftiger), der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (VwGH 20.12.1972, 2340/71). Bei der Überlassung von Arbeitskräften treffen daher die steuerlichen Verpflichtungen als Arbeitgeber den Überlasser, also denjenigen, der die Arbeitnehmer zur Arbeitsleistung an Dritte vertraglich verpflichtet.

Mit der Berufung beantragte der Bw die Aufhebung der angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide (mit Ausnahme einer Rechendifferenz). Als Begründung führte der Rechtsvertreter an, dass Beweisaufnahme und rechtliche Beurteilung unrichtig erfolgt seien. Dazu führte er im Wesentlichen folgende Gründe an:

Unrichtige Sachverhaltsaufnahme:

Auf die vom Vertreter vorgelegten Vertragsmuster sei nicht eingegangen worden, die Finanzverwaltung habe die Ermittlungen der Gebietskrankenkasse ungeprüft übernommen, es seien Suggestivfragen an das Pflegepersonal gestellt worden, die Niederschriften seien trotz mangelhafter Deutschkenntnisse der Befragten (namentlich Frau N.) aufgenommen worden und es sei nicht darauf eingegangen worden, dass das Pflegepersonal eigene Arbeitskleidung (=Arbeitsmittel) verwendet habe.

Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

Zwischen dem Bw und dem von ihm vermittelten Pflegepersonal bestünde kein Dauerschuldverhältnis. Vielmehr handle es sich um eine Vielzahl von Werkverträgen, allenfalls freien Dienstverträgen, da die Pooldienstleistung nicht auf Dauer ausgerichtet, sondern jeweils mit Erfüllung der Pflegedienstleistung abgeschlossen und erfüllt sei. Zwar gebe es zwischen dem vermittelten Personal und den Krankenanstalten keinen gesonderten schriftlichen Vertrag, sehr wohl aber eine vertragliche Beziehung. Bezüglich des geleisteten Entgelts liege zwar kein direkter Geldfluss zwischen vermittelter Stelle und Pflegepersonal vor, jedoch sei der Beschwerdeführer auch nur mit bloßer Inkassobevollmächtigung ausgestattet worden.

Das Pflegepersonal habe die Möglichkeit, die durch den Berufungswerber angebotenen Dienste sanktionslos abzulehnen. Bei angenommenen Diensten sei das Pflegepersonal nicht aus der persönlichen Abhängigkeit, sondern aus den allgemeinen Vertragsgrundsätzen (pacta sunt servanda) ab dem Zeitpunkt der Zusage zur Einhaltung von Arbeitszeit- und Arbeitsort verpflichtet. Es bestehe keine Pflicht zur persönlichen Arbeitserbringung, bei Dienstverhinderung könne ein geeigneter Vertreter bestimmt werden. Das Risiko sei vom verhinderten Poolpersonal zu tragen.

Das vermittelte Pflegepersonal handle eigenständig und eigenverantwortlich. Die für ein Arbeitsverhältnis typischen Merkmale wie z.B. die Weisungsgebundenheit oder persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit seien nicht gegeben, auch habe das „Stammpersonal“ kein Weisungsrecht.

Überdies sei das Pflegepersonal mit eigenen Arbeitsmitteln (Kleidung und zT Uhr zum Puls-messen) tätig geworden.

Nicht zuletzt lasse die Erbringung der Pflegeleistungen in mehr als einem Krankenhaus auf eine unternehmerische Tätigkeit schließen. Der Bw biete dem Poolpersonal keine regelmäßigen Angebote und kein regelmäßiges Einkommen. Ihn treffe keine Pflicht Personal zu vermitteln, zu beschäftigen und auch ohne eine entsprechende Leistung zu bezahlen. Da das vermittelte Personal weder im Auftrag noch auf Rechnung des Beschwerdeführers handle, seien die notwendigen Merkmale für eine Arbeitskräfteüberlassung nicht erfüllt.

Im Handakt des Prüfers finden sich Abrechnungsbelege an das Heim1a (Beleg Nr 03/17), an das Heim.1 (Beleg Nr 03/18), an das Heim5 (Beleg 03/19), an das Seniorenzentrum 8 (Beleg 03/20) bzw. an die Senioren Wohnanlage 9 (Beleg 03/22) sowie an das Heim5 (Beleg 5/044) u.a. Mit diesen Belegen werden Pflegestunden „lt. beiliegendem Dienstplan“ abgerechnet. Das Vermittlungshonorar ist gesondert ausgewiesen. Der beiliegende Dienstplan enthält Namen (zT nur Vornamen) und Eintragungen über vorgenommene Dienste. Rechnungen des Pflegepersonals an die jeweilige Krankenanstalt/das jeweilige Heim sind nicht aktenkundig.

In der am 27. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Bw. erläuterte nochmals wie die Vermittlungen üblicherweise zustande kamen: Die DGKS hätten bei ihm angerufen und erklärt, an welchen Tagen sie gerne Dienste übernehmen würden. Ebenso hätten die Krankenhäuser/Pflegeheime angefragt, ob an gewissen Tagen ein Dienst besetzt werden könne. Der Bw. habe nun versucht, diese zwei Meldungen in Einklang zu bringen. Bezüglich der Höhe der Stundensätze sei er dabei einerseits mit den Forderungen der Pflegefachkräfte und andererseits mit jenen der Krankenhäuser/Pflegeheime konfrontiert worden und habe dabei versucht, Einvernehmen zwischen den Parteien herzustellen. Die Stundensätze seien im Laufe der Zeit beinahe überall gleich hoch gewesen.

Die Pflegefachkräfte hätten öfters zugesagte Dienste untereinander getauscht und seien vereinzelt auch Dienste ohne sein Wissen vereinbart worden (dazu wurden Unterlagen vorgelegt). Das Finanzamt verwies diesbezüglich auf anderslautende Aussagen von einzelnen Pflegefachkräften.

Zusammenfassend stellt sich der Sachverhalt – soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist – im Wesentlichen wie folgt dar:

Zwischen dem Bw. und den Pflegefachkräften wurden keine aktenkundigen schriftlichen Vereinbarungen abgeschlossen. Ebenso wenig sind abgeschlossene schriftliche Verträge mit den Auftraggebern des Bw. aktenkundig. Der vorgelegte „Entwurf“ von Allgemeinen Geschäftsbedingungen war auch den Auftraggebern (zB Heim,2) nicht bekannt.

Der Bw. nahm nach einer Übermittlung des Pflegekräftebedarfs durch die Pflegeheim-/Krankenhäuser mit den Pflegefachkräften, die zuvor ihre Bereitschaft erklärt hatten, Kontakt auf und vereinbarte mit diesen die Dienste (wann und wo) zu einem fixen Stundensatz. Die Pflegefachkräfte konnten selbst entscheiden, ob bzw. welchen Dienst sie annehmen oder ablehnen. Gelegentlich wurden Dienste direkt zwischen den Pflegekräften und dem Pflegeheim vereinbart. Auch wurden unter einzelnen Pflegefachkräften Dienste getauscht (nicht durch alle). Bestand ein Verhinderungsgrund – z.B. durch Krankheit – kontaktierten die Pflegefachkräfte auch den Bw., der sich im Regelfall um einen Ersatz kümmerte. Die Entlohnung erfolgte nach tatsächlich geleisteten Stunden wobei der Bw nach seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung die monatliche Auszahlung nur tätigte, wenn die Pflegekräfte ihm eine entsprechende Rechnung gestellt hatten. Der Bw. kassierte von den Krankenhäusern/Pflegeheimen nach Kontrolle der geleisteten Stunden (die ihm von den Krankenhäusern/Pflegeheimen und den Pflegefachkräften mittels Abrechnung bekannt gegeben wurden) den „Lohn“ für die Pflegefachkräfte zuzüglich seiner „Vermittlungsprovision“. Die Provision des Bw. wurde inkl. Mehrwertsteuer verrechnet, die Entgelte für die Pflegefachkräfte behandelte der Bw. als durchlaufende Posten.

Die Pflegefachkräfte hatten ihre Stammbeschäftigungen in diversen Krankenhäusern und Pflegeheimen.

Die Tätigkeit des Poolpersonals in den jeweiligen Krankenhäusern/Pflegeheimen unterschied sich im Wesentlichen nicht von dem des im Dienstverhältnis tätigen „Stammpersonals“: Nach pünktlichem Dienstantritt zur Dienstübergabe waren Tätigkeiten wie waschen, wickeln, Mobilisation der Patienten, Medikamentenversorgung etc. lt. Bedarf durchzuführen. Lediglich die heikleren Fälle wurden vom Stammpersonal erledigt. Weisungen wurden von der Stationsleitung bzw. der Pflegedienstleistung sowohl an das Stamm- als auch an das Poolpersonal erteilt. Die laufende Kontrolle des Pool- und Stammpersonals erfolgte durch die Stations- und Pflegeleitung. Pool- und Stammpersonal mussten eine verpflichtende Pflegedokumentation führen und sich zu Dienstende in das Standesbuch eintragen. Die Kontrolle der Einhaltung der Dienstzeit wird durch das Krankenhaus/Pflegeheim vorgenommen. Bis auf die Dienstkleidung wurden sämtliche Betriebsmittel von der jeweiligen Krankenanstalt/dem jeweiligen Pflegeheim zur Verfügung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensrügen:

Soweit der Bw. vorbringt, der Sachverhalt sei unrichtig aufgenommen worden, weil auf die vom Vertreter vorgelegten Vertragsmuster nicht eingegangen worden sei, ist zu bemerken,

dass dies nur Muster sind, die aktenkundig nie zur Anwendung kamen. Dies wurde im übrigen selbst vom Bw nicht behauptet. Zur ungeprüften Übernahme der Ermittlungen der Gebietskrankenkasse darf nur klargestellt werden, dass es sich um eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben gehandelt hat. Inwieweit die angeblichen „Suggestivfragen“ an das Pflegepersonal bzw. die mangelhaften Deutschkenntnisse der Befragten (namentlich Frau M) Einfluss auf die Richtigkeit der Aussagen haben, wurde nicht dargelegt. Nachdem sich die Aussagen des Pflegepersonals mit den Aussagen der Entscheidungsträger (mit deutscher Muttersprache) decken (vgl die in den entscheidungswesentlichen Punkten übereinstimmenden Aussagen von Frau E , Frau I , Herrn J. , Frau K. , Frau L. und Frau M.) konnte die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass es sich dabei um die Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse handelt.

Dienstverhältnisse:

Im Berufungsfall ist das Finanzamt von einer Kombination zweier atypischer Beschäftigungssituationen ausgegangen und zwar von der Kombination einer nur stundenweisen Beschäftigung und einer Arbeitskräfteüberlassung.

Ein Dienstverhältnis liegt 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 (§ 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988).

In den Fällen, in denen anhand der beiden Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit getroffen werden kann, ist auf das Gesamtbild der Tätigkeit abzustellen. Dabei kommt dem Unternehmerwagnis, das die tätige Person trägt (in Form der ausgabenseitigen Aufwendungen und der Art der Entlohnung nach Stunden oder nach Werk) besondere Bedeutung zu.

Schulden der Arbeitskraft

- Arbeitsleistung

Die Pflegekräfte schulden - nach den übereinstimmenden Aussagen der Heimleiter und der Pflegekräfte selbst - während der zugesagten Dienste ihre Arbeitskraft. Dabei müssen sie die Arbeiten entsprechend ihrem Anfall erledigen. Die Tätigkeit der Pflegekräfte entspricht der des (in einem Dienstverhältnis stehenden) Stammpersonals: Nach der Dienstübergabe waren Tätigkeiten wie waschen, wickeln, Mobilisation der Patienten, Medikamentenversorgung etc lt.

Bedarf durchzuführen. Darüber war eine verpflichtende Pflegedokumentation zu führen und das Dienstende in das Standesbuch einzutragen.

Ein abgeschlossenes bzw. abschließbares „Werk“ kann es schon aufgrund der Art der übernommenen Tätigkeit per definitionem nicht geben. Auch der vom Bw vorgebrachte „zufriedene Patient“ kann durch die einzelnen Pflegekräfte nicht erreicht werden, weil ja mehrere Personen für den Pflegebedarf, der gerade anfällt, zuständig sind und daher nicht eine Pflegekraft für einen Patienten zuständig ist.

Dem weiteren Vorbringen des Bw., es liege auch deshalb ein Werkvertrag vor, weil jeder Pflegeeinsatz für sich eine Einheit darstelle (die mit dem Ende des Pflegeeinsatzes abgeschlossen sei) kommt deshalb keine Bedeutung zu, weil eine dauernde oder auf unbestimmte Zeit vorgesehene Bindung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht entscheidend ist. Selbst eine nur vorübergehende Arbeitsleistung kann bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ein Dienstverhältnis im Sinne der angeführten Gesetzesstelle begründen (VwGH 4.3.1986, 84/14/0063).

- Arbeitszeit und Arbeitsort

Die Verpflichtung zur Einhaltung von Arbeitszeit und Arbeitsort ist entgegen dem Vorbringen des Bw. kein sich aus den allgemeinen Vertragsgrundsätzen („pacta sunt servanda“) abzuleitendes Merkmal, sondern ein auf persönlicher Abhängigkeit beruhendes und ein die Abgrenzung zwischen Selbstständigkeit und Unselbstständigkeit entscheidendes Merkmal. Selbstständige sind nach dem Grundsatz „pacta sunt servanda“ verpflichtet, das in Auftrag gegebene Werk zu liefern. Wo und wann sie ihre Arbeit ausführen, ist ihnen selbst überlassen. Nichtselbstständige hingegen sind über die allgemeinen arbeitsvertraglichen Bestimmungen („pacta sunt servanda“) hinaus verpflichtet, ihre Arbeitskraft an einem bestimmten Ort, zu einer bestimmten Zeit zur Verfügung zu stellen. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu: Haben die Pflegefachkräfte einen Dienst übernommen, mussten sie diesen im Pflegeheim/Krankenhaus antreten (fixer Arbeitsort) und waren verpflichtet, während den Dienststunden (fixe Arbeitszeit) primär ihre Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Durch die stundenweise Entlohnung war es unerheblich, wie viel tatsächlich gearbeitet wurde, zumal der tatsächliche Arbeitsaufwand nicht in der Sphäre der Pflegefachkräfte gelegen sein konnte. Eine zu pflegende Person benötigt einmal mehr, einmal weniger Betreuung.

Unternehmerwagnis

- Ablehnungsrecht

Die Möglichkeit, angebotene Dienste abzulehnen, begründet für sich allein kein Unternehmerisiko. Es besteht weder eine (rechtliche) Verpflichtung, ein Dienstverhältnis einzugehen, noch eine (rechtliche) Verpflichtung, einen (selbstständigen) Auftrag zu übernehmen. Ist aber ein Arbeitnehmer ein Dienstverhältnis eingegangen bzw. hat ein selbstständig Tätiger einen Auftrag übernommen, so wird weder die Weigerung des Dienstnehmers zur Übernahme (einzeln) ihm aufgetragenen Arbeiten, noch die Weigerung des selbstständig Tätigen, den Auftrag (zur Gänze) durchzuführen, ohne Folgen bleiben: Der Dienstnehmer wird mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen (z.B. Kündigung, Entlassung) rechnen müssen, der selbstständig Tätige wird damit rechnen müssen, das vereinbarte Entgelt nicht (zur Gänze) zu erhalten. Aus dem Umstand, dass die Annahme eines angebotenen Auftrages auch abgelehnt werden kann, ist für die Unterscheidung zwischen selbstständiger oder unselbstständiger Tätigkeit nichts zu gewinnen.

Soweit der Bw. vorbrachte, die Pflegefachkräfte hätten bei kurzfristiger Absage von bereits zugesagten Diensten eine Pönalzahlung leisten müssen (siehe „Vermittlungsvertrag“), hätten aber andererseits bei kurzfristiger Übernahme von Diensten Zuschläge zu ihrem Grundlohn erhalten, kann ihm zunächst entgegengehalten werden, dass das tatsächliche Vorliegen solcher Zahlungen nicht erwiesen ist, zumal sich aus den Einvernahmen der Pflegefachkräfte diesbezüglich keine Anhaltspunkte ergaben. Selbst beim Vorliegen von Zuschlägen würde dies keine selbstständige Tätigkeit begründen, weil zusätzliche (zu einem Grundlohn ausbezahlte) Leistungsentgelte bei Dienstverhältnissen nicht unüblich sind (VwGH 18.03.2004, 2000/15/0079; 24.09.2003, 2000/13/0182; 30.11.1993, 89/14/0300). Aus der Leistung allfälliger Pönalzahlungen kann umgekehrt weder der (isolierte) Schluss auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses noch auf die rechtliche Zulässigkeit dieser Vorgehensweise geschlossen werden (Vgl. VwGH 19.01.1999, 96/08/0350; 17.01.1995, 93/08/0092).

- Entlohnung

Entscheidend für das einnahmenseitige Unternehmerwagnis ist nicht, ob das Pflegepersonal generell mit schwankenden Einnahmen zu rechnen hatte (weil sie ihre Tätigkeit nicht regelmäßig ausübten), sondern ob sie in den tatsächlichen Beschäftigungszeiten ein Unternehmerwagnis getragen haben. Das ist in Anbetracht des Umstandes, dass die Entlohnung nach einem (fixen) Stundensatz erfolgt ist, zu verneinen (VwGH 2.02.2010, 2009/15/0191; 18.03.2004, 2000/15/0079; 02.07.2002, 2000/14/0148). Die – wie auch im gegenständlichen Fall vorliegende – Entlohnung nach tatsächlich geleisteten Stunden begründet kein Unternehmerwagnis (VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163; 02.07.2002, 2000/14/0148).

- Vertretungsrecht

Eine generelle Vertretungsbefugnis, die das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit ausschließt, liegt dann vor, wenn der Beschäftigte berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen. Keine generelle Vertretungsbefugnis stellt die bloße Befugnis dar, sich im Fall der Verhinderung, z.B. im Fall der Krankheit oder eines Urlaubes vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigten Personen (VwGH 16.11.2011, 2008/08/0152).

Im Berufungsfall haben nach den Angaben des Bw. die Pflegefachkräfte gelegentlich ihre Dienste getauscht oder ihre Verhinderung dem Bw. mitgeteilt, damit dieser für einen Ersatz sorgen kann. Weder aus den Einvernahmen der Pflegeheimleiter noch aus jenen des Poolpersonals lässt sich ableiten, dass sich die Pflegefachkräfte jederzeit und nach Gutdünken vertreten hätten lassen können. Der Bw hätte diesen Umstand überdies im eigenen Interesse der Krankenanstalt/dem Pflegeheim gegenüber mitteilen müssen, weil sich diese auf die Überprüfung der fachlichen und persönlichen Eignung der Pflegekräfte durch den Bw verlassen haben. Eine Vertretung durch ungeprüfte Pflegekräfte steht mit § 11a des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten (KAKuG) im Widerspruch, wonach für jede Krankenanstalt mit bettenführenden Abteilungen ein geeigneter Angehöriger des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege als verantwortlicher Leiter des Pflegedienstes zu bestellen ist und damit ein Weisungszusammenhang über die Hierarchieebenen bis zu jeder einzelnen Pflegeperson gegeben sein muss, um der Gesamtverantwortung für Pflegequalität und –sicherheit zu entsprechen (vgl. *Klein*, Beschäftigung im Rahmen von „Pflegepools“ – freiberufliche Tätigkeit oder Arbeitsvertrag“, RdA 2006, 431). Die im Berufungsfall tatsächlich gelebte Vertretung (durch andere vom Bw vermittelte Pflegekräfte) vermag in ihrer Ausprägung ein Dienstverhältnis nicht auszuschließen (VwGH 16.11.2011, 2008/08/0152).

- Arbeitsmittel

Der Umstand, dass das Pflegepersonal die eigene Arbeitskleidung (weißer Mantel, Uhr) verwendete, kann ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis nicht begründen. Jeder Dienstnehmer hat sich entsprechend der zu leistenden Arbeit zu kleiden (zB Kellner in der im Betrieb üblichen Form wie schwarze Hose weißes Hemd, Bauarbeiter gegebenenfalls mit speziellen Eisenkappenschuhen etc). Die verwendeten Betriebsmittel (zB Verbandsmaterial, Salben, Waschlappen oder auch Bettpfannen, Medikamente etc) wurden durch das Krankenhaus/Pflegeheim bereitgestellt. Der gesamte Betriebsmitteleinsatz des Krankenhauses/Pflegeheimes kann dabei mit jenem des vermittelten Pflegepersonals verglichen werden, weil sich deren Tätigkeit von jener des Stammpersonals nicht unterschied. Ein nennenswertes

(ausgabenseitiges) Unternehmerrisiko ist im Bereich der Beistellung von eigener Arbeitskleidung durch die Arbeitskräfte jedenfalls nicht zu erkennen (VwGH 15.09.1999, 97/13/0164).

Diesbezüglich ist dem Vorbringen des Bw., die Pflegekräfte seien unternehmerisch tätig gewesen, weil sie nicht nur von einem Krankenhaus/Pflegeheim abhängig gewesen seien, zu entgegen, dass wirtschaftliche Abhängigkeit nicht im Sinne von „Lohnabhängigkeit“ sondern dahingehend zu verstehen ist, dass der Dienstnehmer mit den Betriebsmitteln des Arbeitgebers arbeitet (VwGH 16.9.1997, 93/08/0171).

Aus dem Gesamtbild der Tätigkeit ergibt sich, dass Pflegedienstleistungen in einem Krankenhaus/einer Pflegeanstalt ihrer Ausprägung nach eine selbständige Erbringung nicht zulassen. Dies auch dann nicht, wenn die Pflegeleistungen nur tageweise oder stundenweise erbracht werden.

Arbeitgeber

Arbeitgeber ist nach § 47 EStG derjenige, der Arbeitslohn ausbezahlt.

Bei der Arbeitnehmergestellung ist die Arbeitgeberereignis nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, nach dem Machtverhältnis des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer zu beurteilen (BFH 29.9.1967, VI 158/65, BStBl. II 1968,84). Entscheidend ist vor allem, wer über die Höhe der ausbezahlten Bezüge entscheidet, wem gegenüber Abfertigungs- und Pensionsansprüche erwachsen, wer den Arbeitnehmer kündigen bzw. entlassen kann, wem das ausschließliche Weisungsrecht zukommt, wer dem Arbeitnehmer gegenüber als Arbeitgeber auftritt, in welche betriebliche Organisation der Arbeitnehmer stärker integriert ist und wer auch bei Unproduktivität des Arbeitnehmers zur Zahlung von Löhnen und Gehältern verpflichtet ist (BFH 24.1.1941, V 332/39; VwGH 20.12.1972, 2340/71; Quantschnigg/Schuch, § 98 Tz 8.7; VwGH 19.4.1988, 85/14/0145; 31.3.1987, 84/14/0147; 17.11.1966, 27.6.1961, 2271/58).

Im Berufungsfall können - anders als bei einer klassischen Arbeitnehmergestellung - aus dem Gesamtbild der Umstände keine Abgrenzungsmerkmale wie Abfertigungsansprüche, Urlaubsansprüche, Kündigungsrecht etc gewonnen werden, weil die Tätigkeit nur kurze Zeit (wann es den Pflegekräften möglich ist) ausgeübt wird.

Machtverhältnis

An einem Zuverdienst interessierte Pflegekräfte wurden in den „Pool“ des Bw. aufgenommen und haben dem Bw. die Tage, an denen sie Dienste übernehmen konnten bzw. wollten, bekannt gegeben. Bei Bedarf wurden vom Bw. Dienste angeboten, die von den Pflegekräften angenommen bzw. abgelehnt werden konnten. Der Bw. hatte bei dieser Konstellation kein Machtverhältnis über die Pflegekräfte das sich beispielsweise in der Vorgabe des Arbeitsortes

ausdrückt zumal die Tätigkeit an sich örtlich gebunden ist. Auch kann von einer Eingliederung in die betriebliche Organisation des Bw. bei einer bloßen Aufnahme in eine Liste („Pool“) nicht ausgegangen werden. Auch der Umstand, dass die Dienste zum Teil zwischen den Pflegekräften und den Krankenhäusern/Pflegeheimen ausgemacht wurden, schließt ein Machverhältnis des Bw über die Pflegekräfte aus.

Entscheidung über Höhe der Bezüge

Bei der Bestimmung der Höhe der Bezüge hat der Bw. zwischen dem Pflegepersonal und dem jeweiligen Krankenhaus/Pflegeheim eine rein vermittelnde Position eingenommen. Wie sich aus seinen unwidersprochenen Aussagen in der mündlichen Berufungsverhandlung am 27. November 2013 ergibt, sind die Pflegekräfte und auch die Krankenhäuser/Pflegeheime mit ihren Vorstellungen an ihn herangetreten und er hat in weiterer Folge versucht, zwischen den Parteien ein Einvernehmen herzustellen. Von einer Bestimmung der Höhe der Bezüge durch den Bw. kann also nicht ausgegangen werden, selbst wenn sich die Höhe der Bezüge mit der Zeit für alle Beteiligten auf dem gleichen Niveau eingependelt hat.

Auszahlung der Bezüge

Der Begriff des „Auszahlen“ knüpft nicht an den tatsächlichen Geldfluss an. Entscheidend ist vielmehr, wer den entsprechenden Aufwand trägt bzw. auf wessen Rechnung die Auszahlung der Arbeitslöhne geht. Die rein manipulative Tätigkeit des „Auszahlens“ allein begründet noch keine Arbeitgebereigenschaft (VwGH 27.6.1961, 2271/58; 19.4.1988, 85/14/0145).

Bei der Auszahlung der Entgelte hat der Bw. im vorliegenden Fall lediglich eine Inkassofunktion eingenommen. Die Krankenhäuser/Pflegeheime haben dem Bw. die Entgelte der Pflegefachkräfte nach der Anzahl der geleisteten Stunden überwiesen und der Bw. hat nach Kontrolle der Aufzeichnungen der Pflegekräfte diesen das Geld bar ausbezahlt bzw. überwiesen. Von einer „wirtschaftlichen Tragung“ der Entgelte durch den Bw. kann in diesem Fall nicht ausgegangen werden, da dessen Vermittlungshonorar nicht in den Beträgen für die geleisteten Stunden inkludiert, sondern gesondert ausgewiesen (inkl. MwSt) und berechnet wurde.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die rechtliche Beziehung zwischen dem Bw und den Pflegekräften nicht so ausgestaltet, wie zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer: Der Bw hat kein allgemeines Weisungsrecht gegenüber den Pflegekräften und die Pflegekräfte sind auch nicht so in sein Unternehmen eingegliedert, dass sie in einem Abhängigkeitsverhältnis stünden. Insbesondere trägt der Bw. nicht die wirtschaftliche Last der ausbezahlten Bezüge. Die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse spiegeln sich auch in den Abrechnungen wider: Die Pflegekräfte stellen ihre Honorare an die Auftraggeber, bei denen sie tätig waren. Der Bw leitet diese Forderung weiter und verrechnet die ihm zustehende Vermittlungsprovision ge-

sondert. Dadurch wird unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er nur als Vermittler tätig ist. Eine Umdeutung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kommt aus den oben dargelegten Gründen nicht in Betracht.

Der Berufung war daher – wie im Spruch angeführt – statt zu geben.

Graz, am 12. Dezember 2013