

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Christine Smolle und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Elisabeth Traxler, Dr. Karl Stetter und Mag. Heinrich Witetschka in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch DLA Piper Weiss-Tessbach Rechtsanwälte GmbH, Schottenring 14, 1010 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 26. August 2010, betreffend

- (1) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2006
- (2) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2006
- (3) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2006
- (4) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2006
- (5) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2006
- (6) Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für das Kalenderjahr 2007
- (7) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Lohnsteuer 2007
- (8) Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007
- (9) Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007
- (10) Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007
- (11) Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2007

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. Februar 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) ist zulässig.

## Entscheidungsgründe

An die (vormalige Berufungswerberin und nunmehrige) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) treten sowohl Spitäler/Pflegeeinrichtungen, die einen (zumeist: [nur] kurzfristigen) Bedarf an Pflegefachkräften haben als auch Pflegefachkräfte, die bereit sind, solche Dienste zu übernehmen, heran. Zum Teil bietet die Bf. den Spitätern/Pflegeeinrichtungen ihre Dienste auch von sich aus an.

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 EStG 1988) betreffend die Jahre 2006 und 2007 – ob die Pflegefachkräfte ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) zur Bf. ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Die Bf. hat mit den Pflegefachkräften als „Vermittlungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarungen folgenden Inhaltes abgeschlossen (= **Vermittlungsvertrag „neu“**):  
„Vermittlungsvertrag zwischen ...

als freiberuflich, selbständig tätige Berufsberechtigte des gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege (diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester) einerseits (folgend kurz ‚Berufsberechtigte‘) und [Bf.] welche hier ausschließlich als Vermittler auftritt (folgend kurz ‚Vermittlungsagentur‘).

1. Erklärungen und Zusagen der/Berufsberechtigten

1.1. Persönliche Daten:

Zuname: ...

Vorname: ...

Straße: ...

PLZ, Wohnort: ...

Geburtsdatum: ...

Staatsbürgerschaft: ...

Tel.Nr.: ...

Handy-Nr: ...

Bankverbindung: ...

BLZ: ...

KontoNr.: ...

SV-Nr. ...

1.2. Ich übe den Beruf des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege der diplomierten Gesundheits- und Krankenschwester (*Berufsbezeichnung nach § 12 GuKG einfügen*) freiberuflich als selbständige Unternehmerin aus und bin beim Finanzamt ... zur Steuernummer ... veranlagt.

1.3. Ich bin bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft angemeldet und sozialversichert.

1.4. Ich bin gemäß § 36 GuKG zur freiberuflichen Ausübung des Pflegedienstes aufgrund der Bewilligung des Landeshauptmannes (Bezirksverwaltungsbehörde) berechtigt. Ich habe gemäß § 36 GuKG die Aufnahme einer freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege der zuständigen

Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet. Die Meldung ist bei der Bezirksverwaltungsbehörde eingelangt. Seit der Meldung sind drei Monate vergangen. Eine Untersagung durch die Bezirksverwaltungsbehörde ist bis dato nicht erfolgt. Ich bin daher zur freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege berechtigt. Ich garantiere, dass sämtliche Voraussetzung zur freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege für die oben genannte Berufsbezeichnung ‚Diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester‘, vor allem die gemäß § 27 GuKG, uneingeschränkt vorliegen und dass kein Verfahren auf Entziehung der Berufsberechtigung eingeleitet ist.

Ich verfüge über genügend praktische und somit ausreichende Erfahrung in dieser sozialen Berufssparte.

1.5. Ich habe eine inländische Berufshaftpflichtversicherung im üblichen Umfang abgeschlossen und verpflichte mich die Prämien so einzuzahlen und meine Obliegenheiten so einzuhalten, dass ein permanenter Versicherungsschutz gegeben ist.

1.6. Ich werde allfällige Änderungen meiner persönlichen Daten (1.1.) und meiner Berufsberechtigung (1.4.) unverzüglich der Vermittlungsagentur bekannt geben.

1.7. Ich erkläre mich damit einverstanden, dass meine angegebenen Daten in der Vermittlungsagentur gespeichert und weiterverarbeitet werden, sowie dass die Vermittlungsagentur Kopien meiner Urkunden, wie etwa Diplom etc., an einen vermittelten oder zu vermittelnden Partner ausfolgt.

## 2. Vermittlungsauftrag

2.1. Die Berufsberechtigte bevollmächtigt und beauftragt die [Bf.] als Vermittlungsagentur sie als freiberuflich selbständige Gesundheits- und Krankenschwester im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege an Krankenanstalten, sonstigen unter ärztlicher oder pflegerischer Leitung oder Aufsicht stehenden Einrichtungen gemäß § 35 Abs 1 Z 3 GuKG (z.B. Sanatorien, Heime, etc.), an freiberufliche Ärzten, Einrichtungen der Gebietskörperschaften, die Hauskrankenpflege anbieten oder an physischen Personen (Privatpersonen), (sämtliche folgend kurz ‚vermittelten Partner‘) zu vermitteln und dazu im Namen der Berufsberechtigten ausschließlich Betreuungsverträge in Form von Pflegeaufträgen mit dem jeweiligen vermittelten Partner bzw. dessen Rechtsträger abzuschließen (folgend kurz ‚vermittelte Pflegeaufträge‘). Jegliche Form der Arbeitskräfteüberlassung oder Arbeitsvermittlung ist ausgeschlossen. Die Vermittlungsagentur ist daher zur Vermittlung anderer Verträge weder verpflichtet noch berechtigt.

2.2. Die Berufsberechtigte ist berechtigt auch mit anderen Vermittlungsagenturen Verträge abzuschließen oder selbst Pflegeaufträge anzunehmen, soweit es sich nicht um vermittelte Partner handelt.

2.3. Die Berufsberechtigte nimmt zur Kenntnis, dass dieser Vermittlungsvertrag weder einen Arbeits-, (freien) Dienst- noch einen Werkvertrag darstellt und dass mit der Vermittlungsagentur kein Arbeits- oder sonstiges Dienstverhältnis noch ein Werkvertragsverhältnis eingegangen wird. Die Berufsberechtigte verpflichtet sich auch

gegenüber der Vermittlungsagentur, die vermittelten Verträge vollständig einzuhalten und keine inhaltlichen Änderungen vorzunehmen.

2.4. Die Abführung aller aus der freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege resultierenden Steuern, Gebühren und Abgaben für Finanzamt, Sozialversicherungsträger oder sonstige Behörden, insbesondere Einkommenssteuer, Umsatzsteuer und Sozialversicherungsbeiträge, obliegt ausschließlich der Berufsberechtigten. Gleiches gilt für sämtliche aus der freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege resultieren Anzeige- und Meldepflichten.

### 3. Pflegeleistung

3.1. Die vermittelte Leistung (Pflegeaufträge) beinhaltet den gesamten gesetzlichen Umfang des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege entsprechend der Berufsberechtigten (folgend kurz ‚Pflegeleistungen‘). Die Verträge mit einem vermittelten Partner unterliegen nicht einer vorherigen genauen und detaillierten Festlegung. Die Eckpunkte sind die freie Arbeitszeiteinteilung, insbesondere keine fixen Anwesenheitszeiten, die freie Arbeitsortswahl, soweit sich aufgrund der zu erbringenden Pflegeleistungen kein faktisch zwingender Arbeitsort ergibt, der Einsatz der eigenen Arbeitsmittel, sofern solche überhaupt notwendig sind und soweit nicht aus Zweckmäßigskeitsgründen eine Verwendung der Betriebsmittel des vermittelten Partners unter Berücksichtigung (Gegenverrechnung) bei der Höhe des Honorars geboten ist, ein Vertretungsrecht durch gleich qualifizierte Personen (Vertreter) im Rahmen des Punkt 4.2. sowie eine grundsätzlich weisungsfreie Erbringung der Pflegeleistungen. Ausgenommen davon sind lediglich Anweisungen zur Präzisierung der Pflegeleistungen (z.B. Zuweisung von Patienten) und fachliche Informationen, die zur Erbringung der konkreten Pflegeleistungen notwendig oder zweckmäßig sind (z.B. fachliche Mitteilungen durch den behandelten Arzt).

3.2. Die Berufsberechtigte erbringt die vermittelten Pflegeleistungen ausschließlich auf eigene Rechnung und Gefahr. Die Pflegeleistungen haben durch die Berufsberechtigte oder den Vertreter persönlich und unmittelbar zu erfolgen. Nur zur Unterstützung können Pflegehelfer herangezogen werden.

3.3. Die Berufsberechtigte erklärt, dass eine Risikoeinschätzung bezüglich der Gefahren, die den Pflegeleistungen nach Punkt 3.1. verbunden sind, vorweg von ihr selbst erstellt bzw. vorgenommen wird. Die Vermittlungsagentur ist von der Haftung bezüglich der Beschreibung der von der Berufsberechtigten zu erbringenden Leistungen befreit; die von ihr mitgeteilten Informationen sind ohne Gewähr. Bezüglich etwaiger Besonderheiten der von der Berufsberechtigten zu erbringenden Leistungen, verpflichtet sich diese, diese selbständig durch Vereinbarung und vorheriger Absprache mit dem behandelten Arzt festzulegen und diese im Rahmen der zur Verfügung stehenden technischen und räumlichen Ausstattungen, sowie im Einvernehmen mit dem vermittelten Partner durchzuführen. Die Vermittlungsagentur ist somit von der Verpflichtung befreit, besondere Informationen zu besorgen und bezüglich der Vermittlung über Art der zu praktizierenden Pflege- und Betreuungsleistung zu informieren, aufzuklären oder zu beraten.

3.4. Die Berufsberechtigte erklärt sich damit einverstanden, mit einem vermittelten Partner jedenfalls kein Arbeits- oder dienstnehmerähnliches freies Dienstverhältnis einzugehen. Die Berufsberechtigte erklärt, dass sie sich gegenüber dem vermittelten Partner lediglich zur Verrichtung von Pflegeaufträgen verpflichtet wird.

#### 4. Ablehnung und Verhinderung

4.1. Die Vermittlungsagentur wird die Berufsberechtigte von einem vermittelten Pflegedienst unverzüglich verständigen. Die Berufsberechtigte ist bei Namhaftmachung eines vermittelten Partners jederzeit und ohne Angabe von Gründen berechtigt, die den/ die vermittelten Pflegedienst/e abzulehnen.

4.2 Die Berufsberechtigte kann sich jederzeit und ohne Rücksprache mit der Vermittlungsagentur oder dem vermittelten Partner durch einen gleichwertigen fachlich qualifizierten freiberuflich selbständige Gesundheits- und Krankenschwester im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege vertreten lassen. der diplomierten Gesundheits- und Krankenschwester

4.3. Im Falle einer Verhinderung hat die Berufsberechtigte den vermittelten Partner und die Vermittlungsagentur davon unverzüglich zu informieren; andernfalls wird die entgangene Provision für die entfallene Tätigkeit verrechnet.

#### 5. Haftung

5.1. Die Vermittlungsagentur übernimmt keine Haftung für einen Vermittlungserfolg oder für die Einbringlichkeit der Honorare. Eine Überprüfung der Bonität der vermittelten Partner wird nicht geschuldet.

5.2. Die Berufsberechtigte erklärt, die Vermittlungsagentur von Ersatzansprüchen der Vertragspartner, deren Patienten und Dritter aus Nicht-, Teil- oder mangelhafter Erfüllung der vermittelten Verträge, aus positiver Vertragsverletzung oder aus Nichteinhaltung der Verschwiegenheitspflichten vollständig schad- und klaglos zu halten. Die Berufsberechtigte verpflichtet sich, die Vermittlungsagentur bei einem Verstoß gegen die berufsrechtlichen Vorschriften, vor allem bei Überschreitung der gesetzlich festgelegten Berufsbefugnisse, gegenüber jedermann, insbesondere den Behörden, vollständig schad- und klaglos zu halten.

5.3. Bei Übergehen der Vermittlungsagentur (direkter Vertragsabschluss durch die Berufsberechtigte mit einem vermittelten Partner), auch nach Beendigung des Vertrages, ist die Berufsberechtigte verpflichtet eine verschuldensunabhängige, Konventionalstrafe von Euro 730,- zu bezahlen. Ein die Konventionalstrafe übersteigenden Schaden ist zusätzlich zu ersetzen.

5.4. Die Berufsberechtigte verpflichtet sich die Vermittlungsagentur, für sämtliche Ansprüche ihr gegenüber sowie Verbindlichkeiten jeglicher Art, die aus einer Änderung der vermittelten Verträge oder aus einer faktischen Abweichung – mag sie auch im Einvernehmen mit dem vermittelten Partner oder dessen Rechtsträger erfolgen – von den vermittelten Verträgen entstammen gegenüber jedermann, insbesondere den Finanzbehörden, den Sozialversicherungsträgern und den Arbeitsmarktsinstitutionen sowie dem vermittelten Partner bzw. dessen Rechtsträger vollständig schad- und klaglos zu halten und aus diesen Umständen keine Ansprüche gegenüber der Vermittlungsagentur

und dem vermittelten Partner bzw. dessen Rechtsträger abzuleiten oder geltend zu machen.

## 6. Vermittlungshonorar

6.1. Der Vermittlungsagentur gebührt für jeden durch ihre Vermittlung oder sonstige Tätigkeit zustande gekommenen Pflegeauftrag ein Vermittlungshonorar. Dies gilt auch, wenn ein Pflegeauftrag zwischen dem vermittelten Partner und der Berufsberechtigten ohne Zutun zustande kommt und der vermittelte Partner zum Kundenkreis der Vermittlungsagentur gehört.

6.2. Die Höhe des Vermittlungsentgelts wird einmal jährlich und im Vorhinein einvernehmlich geregelt. Kommt keine Einigung zustande gilt das Entgelt des Vorjahres um den nach dem Verbraucherpreisindex angepassten Wert. Maßgeblich ist dabei stets die für den Monat Jänner verlautbare Indexzahl. Zumindest wird jedoch ein angemessenes Entgelt geschuldet.

6.3. Das Vermittlungsentgelt ist erst nach Bezahlung des Pflegeentgelts durch den Auftraggeber der Berufsberechtigten fällig.

## 7. Geheimhaltung

7.1. Die Berufsberechtigte verpflichtet sich, die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse der Vermittlungsagentur zu wahren, sowie die zur Verfügung gestellten bzw. bei der Vermittlung oder der vermittelten Pflegeleistung bekannt gewordenen Umstände hinsichtlich der Vermittlungsagentur, vermittelter Partner sowie vermittelter Berufskollegen geheim zu halten. Die Weitergabe etwaiger Informationen an Dritte ist somit untersagt.

7.2. Bei Verletzung dieser Geheimhaltungspflicht ist die Berufsberechtigte verpflichtet der Vermittlungsagentur den daraus entstehenden Schaden zu ersetzen. Bei allfälligen Forderungen Dritter hat die Berufsberechtigte die Agentur schad- und klaglos zu halten.

## 8. Beendigung des Vertrages

8.1. Dieser Vermittlungsvertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen und endet durch einvernehmliche Auflösung, Kündigung oder Auflösung aus wichtigem Grund.

8.2. Als ein wichtiger Grund zur vorzeitigen Auflösung ist insbesondere anzusehen, wenn die Berufsberechtigte Punkt 1.6., 2.2., 4.3., 5.2., 7.1. und andere wesentliche Vertragsbestimmungen verletzt oder die Berechtigung zur freiberuflichen Berufsausübung verloren.

## 9. Schlussbestimmungen

9.1. Sollten Bestimmungen dieses Vertrages ungültig sein oder werden, so berührt dies die Gültigkeit des Restvertrages nicht. Die ungültigen Regelungen werden durch solche Bestimmungen ersetzt, die den beabsichtigten wirtschaftlichen Zweck möglichst umfassend erreichen.

9.2. Zur Entscheidung aller aus diesem Vertrag entstehenden Streitigkeiten ist das für Innere Stadt Wien in Handelssachen sachlich zuständige Gericht ausschließlich zuständig.“

Dieser Vermittlungsvertrag „neu“ entspricht im Wesentlichen dem – ebenfalls den Prüfungszeitraum betreffenden – **Vermittlungsauftrag „alt“**. Im Folgenden werden daher

nur jene Punkte des Vermittlungsvertrages "alt" wiedergegeben, auf die in weiterer Folge Bezug genommen wird.

"...

2.2. Ich verpflichte mich, während der Vertragsdauer keiner anderen Agentur einen Auftrag zu erteilen. Es ist somit seitens der Vermittlungsagentur mit allen Bemühungen zu rechnen, eine positive und erfolgreiche Vermittlung zu erzielen.

...

3.4. Ich erkläre mich damit einverstanden, dass mit einem vermittelten Vertragspartner (z.B. Pflegeinstitut, Privatperson) kein Dienstverhältnis eingegangen wird.

...

4.3. Ich kann mich jederzeit durch einen gleichwertigen fachlich qualifizierten Gesundheits- und Krankenpfleger gleichen Geschlechts vertreten lassen. Mein Vertreter erhält einen gleichwertigen Vermittlungsvertrag mit [Bf.] und hat bei Dienstantritt alle erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

4.4. Im Falle meiner Verhinderung habe ich den vermittelten Partner und die Vermittlungsagentur davon unverzüglich zu informieren; andernfalls wird die entgangene Provision für die entfallene Tätigkeit verrechnet.

...

6.3. Im Falle eines Verstoßes gegen das Konkurrenzverbot oder des Übergehens der Vermittlungsagentur, auch nach Beendigung des Vertrages, habe ich eine Konventionalstrafe von Euro 730,- zu bezahlen. Einen diesen Betrag übersteigenden Schaden habe ich zusätzlich zu ersetzen.

...

8.3. Ich verpflichte mich, auch innerhalb eines halben Jahres nach Beendigung dieses Vertrages weder eine andere Agentur mit der Vermittlung zu beauftragen noch direkt mit einem mit der Vermittlungsagentur in Geschäftsbeziehung stehenden Pflegeinstitut, Privatperson etc. Verträge, sei es auch Dienstverträge, über Pflegedienste abzuschließen.

...“

Der wesentliche inhaltliche Unterschied zwischen den beiden Vermittlungsverträgen besteht daher darin, dass es den Pflegefachkräften im Vermittlungsvertrag „alt“ (gänzlich) untersagt war, auch eine andere Agentur zu beauftragen (2.2.). Im Vermittlungsvertrag „neu“ war es den Pflegefachkräften zwar gestattet, auch mit anderen Agenturen Verträge abzuschließen (oder selbst Pflegeaufträge anzunehmen), jedoch nur, „soweit es sich nicht um vermittelte Partner“ gehandelt hat (ebenfalls: 2.2.).

Frau **XY-1** hat in der am 18. Jänner 2008 von der Wiener Gebietskrankenkasse (WGKK) mit ihr aufgenommenen Niederschrift (wegen: Überprüfung der Versicherungspflicht) zu ihrer Tätigkeit als „Poolschwester“ befragt Folgendes ausgesagt:

Sie sei zur Zeit noch immer als „Poolschwester“ tätig, sie sei von der Bf. vermittelt worden bzw. werde von dieser vermittelt. Über diese Firma fänden „Vermittlungen“ an diverse Pflegeheime, Seniorenheime, Krankenhäuser und sonstige ähnliche Einrichtungen statt. Sie sei gelernte diplomierte Krankenschwester. Vor ihren Karenzurlauben sei sie als diplomierte Krankenschwester im Krankenhaus Ort-1 im Angestelltenverhältnis tätig

gewesen. Da sie sich um ihre Kinder kümmern möchte, habe sie nach einer Tätigkeit gesucht, wo sie mit wenig Zeitaufwand etwas dazuverdienen könne. Im Krankenhaus hätte man ihr nur eine Teilzeitbeschäftigung mit 20 Wochenstunden angeboten, diese Stundenanzahl sei ihr zu viel gewesen, sie habe weniger arbeiten wollen. Durch eine ehemalige Kollegin vom Krankenhaus Ort-1 , welche auch über den Pooldienst der Bf. im Krankenhaus gearbeitet habe, sei sie dann zu dieser Vermittlungs firma gekommen. Die (ehemalige) Kollegin habe ihr erzählt, dass sie dort tageweise arbeiten und sich die Anzahl der Tage selbst einteilen könne. Von ihrer (ehemaligen) Kollegin habe sie auch gewusst, dass solche Schwesterntätigkeiten nur über Vermittlung möglich seien. In der Firma der Bf. habe man ihr erklärt, dass man ihr Arbeit vermitteln könne, dass sie jedoch zuerst eine Bewilligung des Landeshauptmannes zur freiberuflichen Ausübung des Pflegedienstes vorlegen müsse und dass sie eine inländische Berufshaftpflichtversicherung im üblichen Umfang abschließen müsse. Außerdem müsse sie sich bei der SVA der Gewerblichen Wirtschaft anmelden und dort ihre Beiträge selbst einzahlen. Ebenfalls sei sie aufgeklärt worden, dass sie ihr Einkommen selbst versteuern müsse – was sie auch tue.

Eine Berufsausübungsbewilligung habe sie erhalten und der Bf. vorgelegt, eine Berufshaftpflichtversicherung habe sie privat ebenfalls abgeschlossen. Sie habe dann einen Vermittlungsvertrag unterfertigt und ihr sei der weitere Ablauf erklärt worden.

Die Bf. erfahre von den Spitätern, Seniorenheimen, Pflegeheimen etc., dass Personal benötigt werde. Dann melde sich die Bf. bei ihr und sage ihr, wann und wo ein Dienst zu machen wäre; sie könne dann selbst entscheiden, ob sie diesen Dienst annehme oder nicht. Für nicht angenommene Dienste habe sie natürlich kein Honorar erhalten.

Bei Dienstantritt habe sie sich dann in der Einrichtung (Pflegeheim) bei der Oberschwester melden müssen.

Sie habe 2007 nur im Pflegeheim Ort-2 gearbeitet. Dort sei sie (und das andere Poolpersonal) auch in den Dienstplänen eingetragen gewesen. Zu Hause habe sie selbst Zeitaufzeichnungen geführt. Einmal im Monat sei in die Station des Pflegeheimes eine Stundenliste von der Poolfirma gekommen, in welcher alle Poolmitarbeiter eingetragen gewesen seien, dort habe sie dann die von ihr geleisteten Stunden unterfertigen müssen. Die Honorarnoten habe sie nicht selbst erstellt, diese seien von der Bf. erstellt worden – anhand der unterfertigten Stundenlisten. Diese Honorarnoten habe sie dann im Nachhinein zur Kontrolle erhalten – sie seien ihr per Post zugeschickt worden.

Anhand der Stundenliste sei auch die Bezahlung erfolgt. Sie habe eine stundenweise Bezahlung vereinbart gehabt mit einem fixen Stundensatz in Höhe von € 17,00 für Pooldienste in Bundesland-1 und € 13,00 für Pooldienste in Bundesland-2 . Ein Fahrtkostenersatz für die Fahrten von zu Hause ins Pflegeheim und retour sei nicht vereinbart, auch nicht auf den Honorarnoten verrechnet und auch nicht ausbezahlt worden.

Die Bf. habe monatlich eine Honorarnote erstellt und die Bezahlung dieser monatlichen Honorarnote sei auf ihr Konto erfolgt.

Es sei lt. Vermittlungsvertrag auch eine Vermittlungsprovision in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes vereinbart worden, welche von den Stundensätzen abgezogen werden sollte. Bis dato habe sie keine solche Abrechnung der Vermittlungsprovisionen erhalten. Laut Vertrag sei ein Inkassomandat vereinbart worden, d.h., die Bf. kassiere in ihrem Namen die abgerechneten Stunden von dem Pflegeheim. Dieses Inkassomandat sei ein Vorschlag der Poolfirma, stehe so im Vertrag und sei von ihr nicht verlangt worden. Ihr persönlich sei es egal gewesen, von wem sie ihr Geld erhalte, ob von der Poolfirma oder vom Pflegeheim.

Das Konkurrenzverbot laut Vermittlungsvertrag habe sie eingehalten, sie sei nur bei der Bf. zur Vermittlung gemeldet bzw. gemeldet gewesen und habe nur mit diesem Unternehmen einen Vermittlungsvertrag abgeschlossen.

Ihr Arbeitsort sei, wie bereits erwähnt, das Pflegeheim Ort-2 und im Jahr 2008 auch gelegentlich das Landespflegeheim Ort-3 gewesen. Dort sei sie als diplomierte Krankenschwester auf den diversen Pflegestationen tätig bzw. tätig gewesen.

Ihr Tätigkeitsbereich habe die Essensausgabe, die Grundpflege, die Körperpflege, die Mobilisierung, die Wundversorgung, das Blutdruck- und Fiebermessen, die Medikamentenausgabe sowie auch das Einsortieren der Medikamente in die Tagesschachteln lt. Anweisung auf der Patientenkartei umfasst. Der Tagesablauf unterscheide sich nicht bzw. habe sich nicht unterschieden von dem des hauseigenen, dort angestellten Schwesternpersonals.

Besondere Anweisungen erhalte sie bzw. habe sie erhalten von der Oberschwester oder den diensthabenden Ärzten, wie z.B. für die Medikamentenversorgung. Andere Anweisungen würden sich aus der spitalsinternen Pflegedokumentation (Patientenkartei) ergeben. Sie selbst habe keine eigene Dokumentationsaufzeichnung geführt bzw. führe keine. Es habe diesbezüglich auch keine Anweisungen des Pflegeheims oder des Vermittlers gegeben.

Die benötigten Betriebsmittel seien vom Pflegeheim zur Verfügung gestellt worden, z.B. Blutdruckmesser, Fieberthermometer; sie selbst habe keine eigenen Betriebsmittel verwendet. Einzig die Arbeitsbekleidung habe sie selbst beistellen müssen, diese habe sie weder vom Pflegeheim noch von der Vermittlungsfirma erhalten. Auch reinigen habe sie diese selbst müssen.

Ein Vertretungsrecht sei nicht schriftlich vereinbart worden, nur mündlich. Bei einer Dienstverhinderung (für einen Dienst, den sie schon vereinbart gehabt habe) müsse sie sich bei der Poolfirma melden und diesen Dienst absagen. Die Poolfirma hätte dann für Ersatz gesorgt und diese Person auch bezahlt. So sei ihr das zumindest erklärt worden. Ihres Wissens nach hätten auch diese Ersatzkräfte Vermittlungsverträge unterfertigen müssen oder es habe sich um Personal gehandelt, welches schon im Pool gemeldet gewesen sei und bereits einen solchen Vertrag gehabt habe. Sie selbst habe nie einen Dienst, der bereits vereinbart gewesen sei, absagen müssen.

Im März 2008 hat die WGKK an die **Einrichtung-1** (in der Folge nur: Seniorenresidenz) einen „Fragebogen betreffend Pooldienste“ gesandt. Die darin gestellten Fragen hat die Seniorenresidenz wie folgt beantwortet:

Im März 2004 habe die (Vorgängerfirma der) Bf. der Seniorenresidenz ein Angebot über Pflegepersonal übermittelt. Seit diesem Zeitpunkt sei die Seniorenresidenz (ua. auch) mit der Bf. in Geschäftsverbindung. Durch das Poolpersonal werde folgender Personalbedarf abgedeckt: diplomierte Gesundheits- und Krankenschwestern/Pfleger (DGKS/P). Das Poolpersonal werde für die Abdeckung von Engpässen benötigt. Je nach Zuweisung handle es sich bei den Poolkräften sowohl um fluktuierendes Personal als auch um dieselben Personen. Die Seniorenresidenz lasse sich zu Arbeitsbeginn keine Berufsbewilligung des Poolpersonals vorlegen (werde durch die Poolfirma garantiert). Vom Poolpersonal würden Nachtdienste im Ausmaß von 10 Stunden verrichtet. Die Aufzeichnung der durch das Poolpersonal geleisteten Arbeitsstunden erfolge so: es gäbe eine eigene Liste der Poolfirma, die nach jedem Dienst vom Poolpersonal unterschrieben werde.

Wenn eine zum Einsatz eingeteilte Poolkraft z.B. erkranke und kein Ersatzpersonal zugewiesen werden könne, dann erfolge der Rückgriff auf das hauseigene Stammpersonal. Die Poolkräfte seien nicht im Dienstplan eingetragen und im laufenden Dienst nur insoweit integriert, als es für die Verrichtung ihres Dienstes notwendig sei. Die von der Seniorenresidenz benötigten (Pool)Dienste würden an die Poolfirma gefaxt und von dieser koordiniert und bestätigt. Die Diensteinteilung (Stamm- und Poolpersonal) erfolge durch die Pflegedienstleitung. Der Dienstplan für das Stammpersonal werde ein Monat im Voraus erstellt. Die Tätigkeiten des Poolpersonals unterschieden sich von der Tätigkeit des (hauseigenen) Stammpersonals dadurch, dass das Poolpersonal ausschließlich den Pflegedienst und keine zusätzlichen hausinternen Tätigkeiten verrichte. Das Poolpersonal sei bei Dienstbesprechungen nicht anwesend, sei jedoch verpflichtet, das Dienstbesprechungsprotokoll zu lesen. Das Poolpersonal erhalte von der Pflegedienstleitung Arbeitsanweisungen. Die Pflegedienstleitung kontrolliere auch die Tätigkeit der Poolkräfte. Die Poolkräfte seien nicht verpflichtet, eine eigene Patientendokumentation zu führen; es gäbe nur die hausinterne Patientendokumentation. Die Seniorenresidenz stelle den Poolkräften keine Dienstkleidung zur Verfügung. Es seien kaum Arbeitsmittel notwendig. Aus hygienischen Gründen müssten die hausinternen Arbeitsmittel verwendet werden. Die Poolfirma stelle der Seniorenresidenz die Dienste der DGKS/P am Ende des Monats gesammelt in Rechnung. Diese (Rechnung) werde anhand der von der Seniorenresidenz geführten Liste mit den Unterschriften kontrolliert. Die Abrechnung erfolge nach Stunden. Die Poolfirma verrechne der Seniorenresidenz Fahrtkostenpauschalien. Die Seniorenresidenz habe für das Poolpersonal keine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen. Einen Schadensfall (verursacht durch eine Poolkraft) habe es bis jetzt noch nicht gegeben; in diesem Fall würde sich die Seniorenresidenz an der Poolfirma schadlos halten.

Herr **XY-2** – Geschäftsführer des Einrichtung-2 (in der Folge nur: Pflegeeinrichtung) – hat in der von der WGKK am 4. März 2009 (in der Pflegeeinrichtung) mit ihm aufgenommenen Niederschrift Folgendes ausgesagt:

In der Pflegeeinrichtung seien neben dem Stammpersonal auch überlassene Poolkräfte der Bf. tätig. Um den Pflegebetrieb auf den Bettenstationen, in der Tagesstätte und im

Elternheim im vollen Umfang aufrecht zu erhalten bzw. um allfällige Krankenstands- und Urlaubszeiten des hauseigenen (ständigen) Personals (diplomierte Gesundheits- und Krankenpfleger) abzudecken, werde seit Beginn des Jahres 2007 über Vermittlung der Bf. diplomierte Personal eingesetzt. Auch werde auf längerfristige Aushilfen zurückgegriffen, weil kein bzw. kaum Personal am Markt vorhanden sei, welches hauptberuflich arbeiten möchte. Vom Poolpersonal selbst seien fixe Anstellungen auch nicht gewollt, da diese ihre Pooldienste meist nebenberuflich ausübten.

Die Pflegeeinrichtung verfüge über 120 Personen fixes Stammpersonal, davon seien 65 im Pflegebereich beschäftigt. Monatlich würden durchschnittlich 3-4 Arbeitsplätze im diplomierten Krankenpflegebereich durch Poolpersonal abgedeckt. Wenn das hauseigene Personal den Ausfall (Krankheit, Urlaub) nicht abdecken könne, werde ebenfalls auf das Poolpersonal zurückgegriffen. Es würden sowohl einzelne Tag- und Nachtdienste als auch längerfristige Ausfälle durch das Poolpersonal abgedeckt.

Der Geschäftsführer der Bf., Herr XY-3 , sei an die Pflegeeinrichtung herangetreten und habe die Pooldienste dieses Unternehmens angeboten. Es gäbe ein schriftliches Angebot der Bf. samt allgemeinen Geschäftsbedingungen und eine entsprechende Auftragsbestätigung der Pflegeeinrichtung. Laut Angebot und Auftragsbestätigung werde der Pflegeeinrichtung diplomierte Pflegepersonal für den Tagdienst zu € 17,80 pro Stunde und für den Nacht-, Sonn- und Feiertagsdienst zu € 19,60 inkl. USt angeboten. Für Nacht-, Sonn- und Feiertagsdienste seien also höhere Sätze vereinbart.

Durchschnittlich würde eine Pflegekraft aus der Poolgruppe ca. € 3.100,00 für ein ganzes Monat kosten, eine hauseigene Kraft würde inkl. der Lohnnebenkosten rund € 2.900,00 kosten (ohne Sonderzahlungen). Die Poolkraft koste also im Vergleich mit dem hauseigenen Stammpersonal kaum mehr. Die Ersparnis liege nur darin, dass die Poolkräfte nur stundenweise abgerechnet würden und dass bei den Poolkräften keine Sonderzahlungen anfielen.

Wenn die Pflegeeinrichtung also Personal benötige, dann rufe sie bei der Bf. an und melde telefonisch ihren Bedarf. Diese Bedarfsmeldung finde ca. 10-14 Tage vor dem tatsächlichen Personaleinsatz statt, manchmal auch kurzfristiger. Von der Bf. werde der Pflegeeinrichtung dann eine Dispoliste geschickt, auf welcher bereits das Personal namentlich eingetragen sei, welches zum Einsatz in der Pflegeeinrichtung erscheinen soll. Diese Liste diene gleichzeitig auch der Stundenaufzeichnung, sowohl für die Bf. als auch für die Pflegeeinrichtung. Die Stunden in der Liste müssten vom Poolpersonal, nachdem sie geleistet worden seien, mit Unterschrift bestätigt werden. Die Stundenaufzeichnungen des hauseigenen Stammpersonals erfolgten über ein elektronisches Zeiterfassungssystem, die Poolschwester würden in diesem Zeiterfassungssystem nicht erfasst. Für sie diene nur die Dispoliste zur Stundenaufzeichnung.

In den Dienstplänen sei das Poolpersonal schon berücksichtigt – allerdings nicht namentlich, da zum Zeitpunkt der Erstellung der Dienstpläne (mindestens 1 Monat im vorhinein) nicht bekannt sei, welche Poolschwester zum Dienst erscheinen werde. Das

überlassene Personal sei jedoch stellenmäßig im laufenden Dienstplan angeführt. Dies sei in den Dienstplänen auch ersichtlich.

Wenn eine zum Einsatz eingeteilte Poolkraft erkranke, habe die Pflegeeinrichtung keine Möglichkeit, eine neue zu ordern. Der Platz bleibe dann unbesetzt. Manchmal sei bereits durch die Vermittlungsfirma für Ersatz gesorgt worden. Dann sei auf der Displiste der Name der Poolkraft korrigiert worden. Abgerechnet worden sei dann ebenfalls die Ersatzkraft.

Beim Poolpersonal handle es sich nicht immer um die gleichen Personen. Die Bf. schicke jenes Personal, welches gerade zur Verfügung stehe. Es komme jedoch auch vor, dass einige Poolkräfte öfter bzw. über einen längeren Zeitraum in der Pflegeeinrichtung eingesetzt würden.

Die Arbeitsleistungen der diplomierten Poolkräfte würden im Pflegebereich in den Bettenstationen, in der Tagesstätte und im Elternheim erbracht. Um die geforderte Arbeitsleistung erbringen zu können, sei die genaue Kenntnis des Tätigkeitsbereiches im Betrieb grundsätzlich erforderlich. Das überlassene diplomierte Personal der Bf. arbeite am Patienten wie das hauseigene Stammpersonal. Es erhalte seine Arbeitsanweisungen durch die Pflegedienstleitung oder die jeweilige Stationsleitung. Diese Anweisungen erfolgten in der Form, dass dem Poolpersonal bestimmte Patienten/Klienten zugewiesen (und auch vorgestellt – Tagesstätte) würden. Es werde z.B. über die Essenszeiten informiert und auch, wo das Arbeitsmaterial zu finden sei. Genauere Daten zur Pflege würden der hauseigenen Pflegedokumentation entnommen, welche den Pflegekräften genauso wie dem Stammpersonal zur Verfügung stehe. Genauere Anweisungen erfolgten nicht, da das diplomierte Poolpflegepersonal aufgrund seiner Ausbildung selbstständig die Routinetätigkeiten durchführe (da es selbst wisse, wie die Pflege zu erfolgen habe). Das Tätigkeitsfeld der Poolkräfte umfasse die Getränke/Speisenverteilung, die Körperpflege und die Therapie der Patienten (Mobilisation usw.), aber auch Blutdruck und Blutzucker messen, Inkontinenzversorgung und auch die Erstversorgung bei Notfällen. Der einzige eventuelle Unterschied zum (hauseigenen) Stammpersonal im Bereich der Bettenstationen sei, dass die Poolkräfte hier nur reine Pflegetätigkeiten erledigten, das (hauseigene) Stammpersonal auch andere Tätigkeiten wie z.B. Verbandwechsel nach Anweisung des Arztes. Die Tätigkeiten der Poolkräfte würden auch durch die jeweilige Stationsleitung bei Bedarf kontrolliert.

An Dienstbesprechungen/Stationsbesprechungen nehme das Poolpersonal nicht teil, die Poolkräfte würden jedoch durch die Stationsleitung über eventuelle Änderungen oder Neuerungen, welche die Tätigkeit oder den Ablauf der Tätigkeit beträfen, informiert.

Die Arbeitsmittel der Poolkräfte würden in der Regel von der Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt (Blutdruckmessgeräte, Blutzucker-Messgeräte, Fieberthermometer, Inkontinenzprodukte, Pflegeprodukte, etc.). Im Bereich der Tagesstätte sei es jedoch auch üblich, dass die Klienten/Patienten selbst die Arbeitsmittel zur Verfügung stellten. Es würden z.B. die eigenen Blutzucker-Messgeräte der Klienten verwendet. Die diplomierte Pflegekraft leiste in der Tagesstätte Kontrolle und Hilfestellung am Klienten.

Arbeitsbekleidung sollte die Poolkraft selbst beistellen. Wenn keine eigene vorhanden sei, werde die Arbeitsbekleidung natürlich von der Pflegeeinrichtung zur Verfügung gestellt. Ausgenommen sei die Tagesstation, hier trage das Personal keine Schwesternbekleidung, nur für die Essensausgaben würden Arbeitsmäntel und Kopfbedeckungen (aufgrund der Hygienevorschriften) zur Verfügung gestellt.

Eine Haftungs- und Sorgfaltspflicht für das Poolpersonal bestehe nur im üblichen Ausmaß, das Poolpersonal sollte selbst berufshaftpflichtversichert sein. Dies werde nicht von der Pflegeeinrichtung überprüft. Seitens der Pflegeeinrichtung werde nur für das Stammpersonal eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen. Wie in einem eventuellen Schadensfall, welcher durch eine Poolkraft verursacht werde, vorgegangen würde, könne nicht gesagt werden, dies sei noch nie der Fall gewesen. Das einzige, was von der Pflegeeinrichtung überprüft werde, sei, ob das überlassene Personal tatsächlich eine Berufsbewilligung habe. Da die Pflegeeinrichtung diplomierte Personal benötige, möchte sie natürlich auch sicher gehen, dass das Personal, welches geschickt worden sei, auch den Anforderungen der Pflegeeinrichtung entspreche und dass eine entsprechende Berufsbewilligung vorhanden sei.

In jeder Station der Pflegeeinrichtung gäbe es eine hausinterne Pflegedokumentation, welche laut gesetzlichen Bestimmungen zu führen sei. Diese Pflegedokumentation werde durch das Poolpersonal ergänzt, genauso wie auch das Stammpersonal die Dokumentation ergänze. Eine eigene Pflegedokumentation durch die Poolkräfte erfolge wissentlich nicht. Die Poolkräfte würden von der Pflegeeinrichtung auch nicht verpflichtet, eine eigene Dokumentation zu führen.

Die Pflegeeinrichtung erhalte keine Honorarnoten von den Poolkräften. Die Pflegeeinrichtung bekomme nur Abrechnungen von der Bf. über das an die Pflegeeinrichtung überlassene diplomierte Pflegepersonal. Die Abrechnung der Arbeitsleistung des Poolpersonals erfolge ausnahmslos zeitbezogen (stundenweise) und nicht fallbezogen (pro Patient). Nach Dienstende müsse die Poolkraft ihren Einsatz in der Dispoliste (welche von der Bf. zur Verfügung gestellt werde) abzeichnen. Es gäbe pro Monat zwei Dispolisten, eine vom 1. bis 15. des Monats und eine ab 16. bis Monatsende. Diese Listen dienten der Pflegeeinrichtung zur Zeitaufzeichnung und zur Kontrolle der Eingangsrechnung der Bf. Diese Listen verblieben bei der Pflegeeinrichtung und würden nicht an die Bf. übermittelt. Die Pflegeeinrichtung erhalte dann zweimal pro Monat (entsprechend dem Zeitraum der Dispoliste) eine Abrechnung der Bf. Auf dieser Rechnung seien der Einsatztag, die Einsatzzeit, die Art des Dienstes, der Name und die Adresse des eingesetzten Personals, die tatsächlich geleistete Stundenanzahl und der Betrag je Einsatz ersichtlich. Die Rechnungen würden dann mit den bei der Pflegeeinrichtung verbliebenen Dispolisten abgeglichen, nötigenfalls würden Korrekturen veranlasst. Wenn die Rechnungen für in Ordnung befunden worden seien, würden sie in der Buchhaltung verarbeitet und die Zahlung veranlasst.

Die Organe der WGKK haben am 4. März 2009 in dieser Pflegeeinrichtung auch zwei Poolkräfte angetroffen, die – zu ihrer Tätigkeit befragt – Folgendes ausgesagt haben (Aktenvermerk der Organe der WGKK):

Frau **XY-4** : Sie kenne die Pflegegruppe seit dem Jahr 2007. Hauptberuflich sei sie im Krankenhaus Ort-4 tätig. Die Einsätze als Poolkraft mache sie nebenberuflich. Sie sei beim Finanzamt gemeldet und veranlage ihr zusätzliches Einkommen. Sie erhalte € 13,00 pro geleisteter Stunde, egal welche Stunde, ob Tag-, Nacht- oder Sa, So, Feiertagsdienst.

Frau **XY-5** : Hauptberuflich sei sie im Krankenhaus Ort-4 tätig. Durch eine Kollegin sei sie zur Firma der Bf. gekommen. Seit 2007 sei sie über diese Poolfirma tätig um nebenbei etwas dazu zu verdienen. Sie leiste nur in dieser Pflegeeinrichtung Einsätze. Durchschnittlich mache sie zurzeit ca. 3-4 Tage im Monat Tagdienste und ca. einmal alle drei Monate einen Nachtdienst. Sie erhalte von der Bf. € 13,00 pro geleisteter Stunde, egal ob Tag- oder Nachtdienst oder Samstag-, Sonntags- oder Feiertagsdienst. Die Honorarnoten über ihre geleisteten Stunden würden durch die Bf. erstellt, diese dienten zur Vorlage beim Finanzamt. Sie habe einen Bescheid über die Bewilligung zur freiberuflichen Beschäftigung, dieser Bescheid ergehe ihres Wissens nach automatisch an das Finanzamt und an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Der Stundenlohn in Höhe von € 13,00 sei mit der Bf. mündlich vereinbart worden. Es gäbe darüber keinen schriftlichen Vertrag, der Stundensatz stehe auch nicht im Vermittlungsvertrag, den sie unterfertigt habe. Gleichfalls zahle sie an die Bf. keine Vermittlungsgebühr.

Am 11. März 2009 hat Frau **XY-6** (Funktion: Pflegedienstleitung und Heimleitung) von der Einrichtung-3 (in der Folge: E-3), von der WGKK zu ihrem Vertragsverhältnis zur Bf. befragt, Folgendes ausgesagt:

Es bestehere bereits seit einigen Jahren ein Vertragsverhältnis zwischen der Bf. und der E-3. Bis Jänner 2008 seien der E-3 von der Bf. diplomierte freiberuflich tätige Gesundheits- und Krankenpfleger/innen vermittelt worden (kein schriftlicher Vertrag; nur mündliche Vereinbarung). Ab Februar 2008 sei das überlasse Pflegepersonal ausschließlich über die GmbH-1 geordert worden.

In letzter Zeit habe sich herauskristallisiert, dass es sich bei dem vermittelten freiberuflich tätigen Pflegepersonal eigentlich um Arbeitnehmer und nicht um Selbständige handle. Da die E-3 stets bemüht sei, nach den gesetzlichen Bestimmungen zu handeln, sei mit der Pflegegruppe, in diesem Fall: mit der GmbH-1, dieser neue Vertrag abgeschlossen worden. Seit diesem Zeitpunkt werde in der E-3 nur mehr überlassenes Personal eingesetzt.

In der E-3 seien derzeit ca. 100 Personen im Pflegebereich beschäftigt, wobei ausschließlich Personalengpässe bei längeren Krankenständen, bei Karenzurlaub und bei Kündigung, durch Poolpersonal der Pflegegruppe abgedeckt würden. Engpässe oder Personalausfälle durch Gebührenurlaub würden nicht durch das Poolpersonal abgedeckt. Im Regelfall werde am Monatsbeginn bei Erstellung der Dienstpläne, wenn der Bedarf an Poolkräften bekannt werde, der Pflegegruppe telefonisch und per Fax mitgeteilt, an welchen Tagen und in welchem Ausmaß (Dienstdauer) Poolkräfte benötigt würden. Die entsprechenden Pooleinsätze würden immer in den (am Anfang des Monats erstellten) Dienstplan der jeweiligen Station, in einer eigenen Rubrik, eingetragen.

Poolkräfte würden ausnahmslos für Tagdienste eingeteilt, da Nachtdienste nur vom erfahrenen, eigenen, dem Patienten vertrauten Stammpersonal, geleistet würden. Bezuglich der Vertrautheit zwischen Patienten und Pflegepersonal sei anzumerken, dass die Pflegegruppe stets bemüht sei, immer die gleichen Poolmitarbeiter zur Verfügung zu stellen.

Nach Bestellung der Poolkräfte erfolge eine Bestätigung der Pflegegruppe, in der für jeden Poolmitarbeiter je ein Tätigkeitsnachweis übermittelt werde. Dieser Tätigkeitsnachweis liege auf der jeweiligen Station, wo der Mitarbeiter eingesetzt werde, auf. Auf diesem Tätigkeitsnachweis seien der Name des Mitarbeiters, der Einsatztag und die Einsatzzeit angeführt. Nach geleistetem Einsatz sei dieser am Tätigkeitsnachweis durch die Poolkraft mittels Unterschrift zu bestätigen und werde von der Pflegeleitung gleichfalls bestätigt. Die Tätigkeitsnachweise würden an die Pflegegruppe zur Rechnungslegung retourniert. Wenn eine Poolkraft (z.B. aufgrund einer Erkrankung) nicht zum Einsatz erschienen sei, sei versucht worden, kurzfristig über die Pflegegruppe einen adäquaten Ersatz zu bekommen. Sei kein Ersatz zu bekommen gewesen, sei die Stelle unbesetzt geblieben. Manchmal sei bereits durch die Vermittlungsfirma für Ersatz gesorgt worden. Dann sei ein neuer Tätigkeitsnachweis mit dem Namen der neuen Poolkraft erstellt worden. Abgerechnet worden sei dann ebenfalls die „Ersatz“-Poolkraft.

In regelmäßigen Abständen von 14 Tagen erfolge die Rechnungslegung durch die Pflegegruppe an die E-3 . Jede Station im Haus werde getrennt abgerechnet.

Bis Jänner 2007 [*gemeint wohl: 2008*] sei für die ausschließlich freiberuflich beschäftigten Pflegekräfte ein fixer Stundensatz von € 13,00 für Tag-, Sonntags- oder Feiertagsdienste zuzüglich einer entsprechenden Vermittlungsgebühr verrechnet worden. Ab Februar 2008 würden nur noch Pflegekräfte, welche bei der GmbH-1 gemäß dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz beschäftigt seien, vermittelt. Hierbei würden (auf dem Kollektivvertrag basierende) höhere Stundensätze in Rechnung gestellt.

Seit Beginn des Einsatzes von Poolkräften (seit wann genau sei ihr nicht mehr erinnerlich) unterscheide sich die Tätigkeit der Poolmitarbeiter nicht von der Tätigkeit des Stammpersonals. D.h. unabhängig von der Vertragsgestaltung (freiberuflich vermitteltes oder überlassenes Personal) seien der Tätigkeitsumfang und die Tätigkeitsmerkmale gleich geblieben. Aufgrund der im Pflegebereich üblichen strukturierten Arbeitsabläufe sei es unerlässlich, dass die Poolkräfte organisatorisch in den Pflegebetrieb integriert seien. Einzig die Pflegeleistung bei Problempatienten (Patienten mit besonderem Pflegeaufwand und/oder persönlicher Bindung an bestimmte Pflegepersonen) werde nur vom Stammpersonal verrichtet.

Mitarbeiter von Arbeitskräfteüberlassern würden – so sie anwesend seien – an Dienstübergaben und Fallbesprechungen teilnehmen, nicht aber an stattfindenden Teambesprechungen.

In jeder Station der E-3 gäbe es eine hausinterne Pflegedokumentation, welche laut gesetzlichen Bestimmungen zu führen sei. Diese Pflegedokumentation werde durch das Poolpersonal genauso ergänzt, wie auch das hauseigene Stammpersonal diese Dokumentation ergänze. Eine eigene Pflegedokumentation durch die Poolkräfte erfolge

ihres Wissens nach nicht. Die Poolkräfte würden von der E-3 auch nicht verpflichtet, eine eigene Dokumentation zu führen.

Arbeitskleidung werde bei Bedarf von der E-3 zur Verfügung gestellt, manche Poolmitarbeiter würden ihre eigene Arbeitskleidung mitbringen. Es sei aber nicht unbedingt notwendig, Arbeitsbekleidung zu tragen. Auch die Arbeitsmittel für das Poolpersonal würden ausschließlich von der E-3 zur Verfügung gestellt.

Die bis Jänner 2008 eingesetzten diplomierten Gesundheits- und Krankenpfleger und Pflegehelfer hätten über eine Bewilligung zur freiberuflichen Tätigkeit verfügt. Dies sei von der E-3 auch kontrolliert worden. Seit Februar 2008 erfolge der Nachweis über die entsprechende Qualifikation des diplomierten Pflegepersonals durch Vorlage der entsprechenden Zeugnisse/Diplome an die GmbH-1 .

Beim freiberuflich beschäftigten Poolpersonal sei davon auszugehen gewesen, dass diese über eine private Berufshaftpflichtversicherung verfügt haben. Die Vorlage eines entsprechenden Nachweises sei nicht verlangt worden, da grundsätzlich davon ausgegangen worden sei, dass bei eventuellen Schadensfällen die hauseigene Haftpflichtversicherung für das im Haus beschäftigte Pflegepersonal (auch für Poolmitarbeiter) in Anspruch genommen werden könne. Tatsächlich sei im Bereich der beschäftigten Poolkräfte bis dato kein einziger Schadensfall bekannt geworden. Daher sei auch keine Haftpflichtversicherungsleistung in Anspruch genommen worden.

Frau XY-7 (ungarische Staatsbürgerin) hat in der am 23. März 2009 vom Finanzamt mit ihr aufgenommenen Niederschrift Folgendes ausgesagt):

Sie sei von Beruf diplomierte Krankenschwester. Durch eine ehemalige Kollegin sei sie auf die Bf. aufmerksam gemacht worden und darauf, dass die Bf. Personal suche. Sie könne sich nicht mehr genau erinnern, glaube aber, Ende 2006 erstmals Dienst für die Bf. gemacht zu haben. Sie bekomme immer Mitte des Monats einen Anruf von der Bf., wann sie für Dienste des Folgemonats eingeteilt sei. Wenn sie einen Tag keine Zeit habe, sage sie dies gleich.

Sie habe bei einem älteren Mann - der Name sei ihr nicht bekannt – einen Vertrag unterschrieben. Dieser Mann habe auch die vertraglichen Leistungen festgelegt. Als Entgelt seien € 13,- netto pro Stunde vereinbart worden.

Im Pflege- und Pensionistenheim Einrichtung-2. habe sie sich bei Dienstbeginn eintragen müssen. Wenn ihr Dienst beendet gewesen sei, habe sie das Dienstende sowie die Stunden eintragen müssen. Diese Eintragungen seien von ihr unterschrieben worden. Am Monatsende habe sie die Dienste mit den Stunden kontrolliert. Diese hätten immer übereingestimmt. Das Einrichtung-2. habe diese Stunden an die Bf. gefaxt und sie habe das Geld auf ihr Konto überwiesen bekommen. In einem kleinen Taschenkalender führe sie immer Aufzeichnungen, den für das Jahr 2007 habe sie bereits weggeworfen, den für 2008 könne sie noch vorlegen.

Meist werde zwischen 8. und 12. des Folgemonats ausbezahlt (immer: Banküberweisung). Sie sei immer nur an das Einrichtung-2. vermittelt worden. Von anderen Firmen sei sie nicht vermittelt worden.

Sie verrichte die gleiche Tätigkeit wie die Schwestern des Einrichtung-2 , da gäbe es keinen Unterschied. Die Haupttätigkeiten an den Patienten seien: Waschen, Essensvorbereitung, Essensverabreichung, Ankleiden, Duschen, Verbände anlegen. Arbeitsbeginn und Arbeitsende würden ihr von der Bf. vorgegeben. Arbeitszeit und Arbeitsqualität würden von der Stationsleiterin kontrolliert. In der Pflegeeinrichtung habe sie einen Spind, Umkleideraum und Aufenthaltsraum. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen möchte, dann rufe sie immer bei der Bf. an, damit diese einen Ersatz besorgen könne. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen wolle, dann könne sie keine andere Person mit der Verrichtung der Arbeiten beauftragen. Ihr sei von der Bf. gleich gesagt worden, dass sie nicht selber eine Vertretung schicken dürfe, sondern dass sie immer gleich die Bf. anrufen müsse.

Sie selbst habe keine Stundenaufzeichnungen geführt. Die Stundenaufzeichnungen würden im Einrichtung-2. aufliegen. Sie selbst stelle keine Betriebsmittel zur Verfügung. Das Pflegeheim stelle ihr die Betriebsmittel zur Verfügung.

Frau **XY-8** (österreichische Staatsbürgerin) hat in der am 24. März 2009 vom Finanzamt mit ihr aufgenommenen Niederschrift Folgendes ausgesagt:

Sie sei von Beruf diplomierte Krankenschwester und arbeite bei der Gemeinde Bundesland-2 ( Einrichtung-4 [ E-4 ]). Zur Bf. sei sie durch Gespräche mit Freundinnen gekommen. Seit Jänner 2007 werde sie von der Bf. vermittelt. Sie habe einen Vertrag mit einer Frau unterschrieben, der Name sei ihr nicht bekannt. Die Dame von der Bf. lege die vertraglichen Leistungen fest. Als Entgelt seien € 13,- netto pro Stunde für Tagdienste vereinbart worden; es gäbe nur einen Zuschlag für Sonn- und Feiertagsdienste. Sie habe im Jahre 2007 einmal zu Weihnachten und einmal zu Silvester Dienst gemacht und dafür einen Zuschlag von je € 36,- bekommen. Sie mache keine Nachtdienste, nur Tagdienste, daher wisse sie nicht, ob es für Nachtdienste einen Zuschlag gäbe. Sie müsse bei jedem Pooldienst im Pflegezentrum ihren Dienstbeginn und ihr Dienstende eintragen und mit ihrer Unterschrift bestätigen. Wenn das Monat aus sei, komme ihres Wissens nach ein Fax vom Pflegezentrum an die Bf. mit der Anzahl der Dienste und der geleisteten Stunden. Spätestens am 15. des Folgemonats bekomme sie das Geld von der Bf. auf ihr Konto überwiesen. Im Jahr 2007 sei sie immer nur an das „Einrichtung-3.“ ( E-3 ) und an das „ Einrichtung-2. “ vermittelt worden. Von anderen Firmen sie nicht vermittelt worden. Sie verrichte überwiegend folgende Tätigkeiten: Essensvorbereitung- und verabreichung, Körperpflege, Medikamentenausteilung und Verbandwechsel. Arbeitsbeginn und Arbeitsende werde ihr von der Bf. vorgegeben. Ihre Arbeitszeit und Arbeitsqualität werde von der Stationsschwester kontrolliert. In den Pflegeeinrichtungen gäbe es eigene Räumlichkeiten, wo man sich umziehen könne. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen wolle, dann müsse sie das immer sofort telefonisch der Bf. melden. Die Kontaktaufnahme zwischen ihr und der Bf. laufe wie folgt ab: von der Dame der Bf. werde sie meist Mitte des Monats angerufen und gefragt, ob sie im Folgemonat zB am 17. und 23. Dienst machen könne. Entweder stimme sie zu oder sie sage ab, wenn sie zB Dienst habe. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen möchte, dann sei es nicht möglich, dass sie (selbst) eine andere Person mit der Verrichtung der

Arbeiten beauftrage. Sie müsse immer sofort die Bf. telefonisch verständigen, damit diese eine Vertretung suche. In den Pflegeeinrichtungen verrichte sie dieselbe Tätigkeit wie das (dortige) Stammpersonal; da gäbe es keine Unterschiede. Sie könne sich erinnern, dass sie darauf hingewiesen worden sei, dass sie betreffend ihres Zusatzverdienstes selbst Sorge zu tragen habe (Sozialversicherung, Finanz). Das habe sie selbstverständlich gemacht. Sie habe nur Eintragungen in einem alten Taschenkalender gemacht, wo sie eingetragen habe, wo und wann sie Dienste habe machen müssen. Betriebsmittel würden zur Verfügung gestellt – sie selbst stelle keine Betriebsmittel zur Verfügung. Bei der E-3 bekomme sie eine Bluse, damit sie dieselbe Bekleidung habe wie das Stammpersonal.

Frau XY-5 (österreichische Staatsbürgerin) hat in der am 31. März 2009 vom Finanzamt mit ihr aufgenommenen Niederschrift Folgendes ausgesagt:

Sie sei von Beruf diplomierte Krankenschwester und arbeite bei der Gemeinde Bundesland-2 (Einrichtung-4 [E-4]). Zur Bf. sei sie durch Gespräche mit KollegInnen gekommen. Seit August 2006 werde sie von der Bf. vermittelt. Mit Herrn XY-3. *[gemeint offensichtlich: der damalige Geschäftsführer der Bf.]* habe sie einen schriftlichen Vertrag abgeschlossen. Dieser habe auch die vertraglichen Leistungen festgelegt. Als Entgelt seien € 13,00 netto pro Stunde vereinbart worden, egal ob Tag- oder Nachtdienst.

Zuschläge seien nicht vereinbart worden. Die Abrechnung sei immer monatlich erfolgt. Im Pflegeheim habe sie jeden Dienst mit ihrer Unterschrift bestätigen müssen. Am Ende des Monats seien die Dienste und Stunden vom Pflegeheim an die Bf. übermittelt worden. Die Entgeltauszahlung sei meist bis zum 15. des Folgemonats – durch Überweisung auf ihr Konto – erfolgt. Sie sei an das Einrichtung-2. vermittelt worden. Einen halben Tag im September 2006 habe sie auch im Pflegeheim Ort-5 gearbeitet. Sie werde nur von der Bf. vermittelt.

Sie verrichte überwiegend folgende Tätigkeiten: Körperpflege und Essensverabreichung. Arbeitsbeginn und Arbeitsende werde ihr von der Bf. vorgegeben. Ihre Arbeitszeit und Arbeitsqualität werde von der Stationsleitung kontrolliert. In der Pflegeeinrichtung habe sie einen Kasten in der Garderobe, wo sie sich umziehen und ihre Privatsachen versperren könne. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen wolle, dann müsse sie das telefonisch der Bf. melden.

Die Kontaktaufnahme zwischen ihr und der Bf. laufe wie folgt ab: von der Bf. erhalte sie meist Mitte des Monats einen Anruf, ob sie im Folgemonat an gewissen Tagen Dienst machen könne. Sie vergleiche dies dann mit ihren Diensten im E-4 und sage zu oder lehne ab. Dienstbeginn und Dienstende würden da natürlich schon von der Bf. bekannt gegeben. Es könne auch kurzfristig sein; heute bekomme sie einen Anruf, ob sie morgen Dienst machen könne. Wenn sie krank sei oder auf Urlaub gehen möchte, dann sei es nicht möglich, dass sie (selbst) eine andere Person mit der Verrichtung der Arbeiten beauftrage. Sie müsse sich immer sofort bei der Bf. telefonisch melden, damit diese einen Ersatz besorge. In der Pflegeeinrichtung verrichte sie dieselben Tätigkeiten wie das (dortige) Stammpersonal.

Sie notiere ihre Dienste zu Hause auf kleinen Zetteln. Genaue Stundenaufzeichnungen führe sie nicht; dies liege alles im Pflegeheim auf.

Sie stelle keine (eigenen) Betriebsmittel zur Verfügung; alle Betriebsmittel stünden im Pflegeheim zur Verfügung. Sie habe nur ihre eigenen weißen T-Shirts und weißen Hosen.

Im Mai 2009 hat die WGKK an das **Einrichtung-5** (in der Folge: Landesklinikum) einen „Fragebogen betreffend Pooldienste“ gesandt. Die darin gestellten Fragen hat das Landesklinikum wie folgt beantwortet:

Die Pflegedirektion des Landesklinikums sei vor einigen Jahren an die Bf. herangetreten (schriftliches Angebot der Bf.). Im Landesklinikum würden folgende Tätigkeiten durch das Poolpersonal abgedeckt: DGKS im stationären Bereich, Pflegehelfer im stationären Bereich und DGKS im OP-Bereich. Die Gründe für das benötigte Poolpersonal seien Krankenstandsabdeckungen und Personalengpässe in Einschulungsphasen. Im stationären Bereich flukturiere das Poolpersonal, im OP-Bereich würden dieselben Personen überwiegen. Zu Arbeitsbeginn lasse sich das Landesklinikum die Berufsbewilligung des Poolpersonals sowie das Zeugnis über die Sonderausbildung im OP-Bereich vorlegen. Das Ausmaß der Dienste des Poolpersonals betrage: Tagdienste bis maximal 12 Stunden, Nachtdienste bis maximal 12 Stunden. Die vom Poolpersonal geleisteten Stunden würden sowohl vom Landesklinikum als auch von der Bf. aufgezeichnet. Die Stundenaufzeichnung des hauseigenen Stammpersonals werde elektronisch (durch die Stationsleitung) erfasst. Das Poolpersonal sei von dieser elektronischen Zeitaufzeichnung nicht erfasst. Wenn eine bereits zum Einsatz eingeteilte Poolkraft nicht erscheine, so werde vom Landesklinikum bei der Bf. telefonisch und per E-Mail eine Ersatzkraft geordert.

Zweimal monatlich würden die (von den Poolkräften) unterschriebenen Einsatzpläne an die Bf. zur Rechnungslegung gefaxt. Die erforderlichen Pooldienste würden per E-Mail (in Absprache mit der Pflegedienstleitung) von der Stationsleitung bei der Bf. bestellt. Die Angaben dabei seien: die betreffende Station, die Art des Dienstes (Tag oder Nacht), die Uhrzeit (von – bis), das Datum des Dienstes und der Ansprechpartner auf der Station. Die Dienste des (hauseigenen) Stammpersonals würden spätestens einen Monat im Voraus von der Stationsleitung geplant. Die Planung des Poolpersonals sei unterschiedlich: Akutbedarf oder einen Monat im Voraus.

Folgende Tätigkeiten würden vom Poolpersonal ausgeübt: Unterstützung bei der Körperpflege und Hygiene, Mobilisation, Lagerung, Austeilen und Eingeben von Nahrung, Verbandwechsel und Anlegen von Bandagen nach Anordnung, hauswirtschaftliche Tätigkeiten, Gang auf die Patientenglocke; im OP-Bereich: instrumentieren bei Operationen, vor- und nachbereiten der OP's. Unterschied zum (hauseigenen) Stammpersonal: das Poolpersonal sei zur Unterstützung des (hauseigenen) Stammpersonals, aber nie hauptverantwortlich tätig. Bei Dienstbesprechungen sei das Poolpersonal nicht anwesend, nur bei Dienstübergaben. Das Poolpersonal erhalte Anweisungen vom Arzt (z.B. im OP-Bereich) und vom diplomierten Pflegepersonal und der Stationsleitung. Die Tätigkeit der Poolkräfte werde vom Arzt (OP-Bereich), vom diplomierten Pflegepersonal oder von der Stationsleitung kontrolliert. Das Poolpersonal führe keine eigene Pflegedokumentation, sondern verwende (unter Aufsicht) die hausinterne Pflegedokumentation. Dienstkleidung werde den Poolkräften nur bei Bedarf

vom Landesklinikum zur Verfügung gestellt. Arbeitsmittel würden den Poolkräften vom Landesklinikum zur Verfügung gestellt.

Die Verrechnung erfolge wie folgt: die Bf. verrechne für das Poolpersonal je Stundenanzahl, Stundenqualität (Sonn-Feiertag, Nacht- oder Tagdienst) und Qualifikation der Poolkräfte. Die gesammelten verrichteten Dienste würden mit Unterschrift der betreffenden Poolkräfte zweimal pro Monat an die Bf. gefaxt. Es erfolge eine monatliche Abrechnung der tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden der Poolkräfte. Dem Landesklinikum würden keine Fahrkostenersätze oder Provisionen in Rechnung gestellt. Die Poolkräfte verfügten über eine Berufshaftpflichtversicherung und über eine Sozialversicherung. Im (durch eine Poolkraft verursachten) Schadensfall würde es zu einer Kontaktaufnahme mit der Bf. kommen. Das sei aber noch nicht vorgekommen.

Den Antworten des von der WGKK an die **Einrichtung-6** gerichteten (undatierten) Fragenbogens können für das gegenständliche Verfahren keine „zweckdienlichen Hinweise“ entnommen werden, da die Fragen überwiegend mit „nicht mehr nachvollziehbar, da die damals zuständige leitende Angestellte nicht mehr im Unternehmen beschäftigt ist“ beantwortet wurden.

In ihrem an das Finanzamt gerichteten **Schriftsatz vom 21. Oktober 2008** hat die Bf. dazu, wie eine Vermittlung abläuft, wie folgt Stellung genommen:

Die Bf. sei nicht Vertragspartner hinsichtlich der zu leistenden Pflegedienste bei den Kunden; ihre Tätigkeit reduziere sich auf die Vermittlung von Einsätzen von zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger (DGKS/P) beim Auftraggeber. Hierzu verfüge die Bf. auch über die entsprechende Gewerbeberechtigung.

Hierzu habe die Bf. einen Pool von DGKS/P aufgebaut, mit denen sie jeweils einen Vermittlungsvertrag abgeschlossen habe. Bei Abschluss des Vermittlungsvertrages achte die Bf. besonders darauf, dass alle Personen eine Freiberufsberechtigung besäßen. Der Bf. gegenüber hätten die von ihr vermittelten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger bescheinigt

1. in einem üblichen Ausmaß haftpflichtversichert zu sein;
2. Bestätigung Meldung bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft;
3. Bestätigung Meldung zur freiberuflichen Berufsausübung.

Die Abführung aller auf die Honorarträge anfallenden Steuern und Abgaben für Finanzamt, Krankenkasse oder sonstige Behörden usw., insbesondere Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Sozialversicherungsbeiträge, würden von den Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger selbst vorgenommen.

Erst nach dieser Prüfung würden sie in den Pool aufgenommen, weil sich die Bf. dem Auftraggeber gegenüber verpflichtet fühle, nur ordnungsgemäß ausgebildete DGKS/P zu vermitteln.

Typischerweise würden die Poolmitglieder diese Einsätze neben anderen Haupttätigkeiten machen und kämen so im Durchschnitt auf 2-3 Einsätze pro Monat. Von den DGKS

werde besonders die Flexibilität der Pooleinsätze geschätzt, da sie diese auch neben Kindererziehungstätigkeiten machen könnten.

Wenn die Bf. eine Vermittlungsanfrage von ihren Kunden bekomme, dann leite sie diese an diverse DGKS weiter und frage, ob sie diese übernehmen möchten. Wenn die Bf. eine DGKS gefunden habe, die zusage, so sei für die Bf. der Einsatz erledigt und werde üblicherweise von der DGKS ausgeführt. Typischerweise müsse die Bf. bis dahin bei 3-5 Schwestern anfragen, weil diese die Aufträge sanktionslos ablehnen könnten. Wenn die Schwestern kurzfristig verhindert seien, müssten sie grundsätzlich selbst für eine Vertretung sorgen. Wenn die Schwester die Bf. darum ersuche, sei die Bf. ihr auch beim Finden einer Vertretung behilflich.

Besonders geschätzt werde diese Tätigkeit auch von den Damen, weil sie mit unterschiedlichsten Auftraggebern zusammenarbeiten und so auch vieles kennenlernen würden.

Die Bf. vermittelte keine Dienstverträge. Aus diesem Grund sei weder das Arbeitskräfteüberlassungsgesetz (AÜG), das Arbeitsmarktförderungsgesetz (AMFG) noch das Angestelltengesetz (AngG) anzuwenden.

Die Kunden würden sich verpflichten, von den von der Bf. vermittelten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pflegern gemäß deren Berechtigung nach dem GuKG nur solche Tätigkeiten zu verlangen, welche diese selbstständig im Rahmen der Freiberufsberechtigung ausüben dürften.

Die vermittelten DGKS führten selbst Zeitaufzeichnungen über ihre Tätigkeiten und würden auch ihre damit in Zusammenhang stehenden Kosten für die Jahressteuererklärung selbst ermitteln.

Der vom vermittelten Pflegepersonal vorgelegte Leistungsnachweis werde vom Kunden geprüft und der Bf. gegenüber mit Unterschrift bestätigt.

Als Service biete die Bf. ihren DGKS an, aufgrund dieses Leistungsnachweises das Honorar namens der Schwester beim Kunden zu inkassieren und dann an die Schwester weiterzuleiten.

Die Bf. hafte nicht für die Richtigkeit der vom vermittelten Pflegepersonal der Bf. gegenüber gemachten Angaben und der Bf. vorgelegten Urkunden und auch nicht für ein Verschulden des vermittelten Pflegepersonals bei Ausübung des Einsatzes.

Im Zuge einer am **4. August 2009** (am Firmensitz der Bf.) stattgefundenen **Besprechung** hat das Finanzamt der Bf. Akteneinsicht gewährt und ihr ua. auch Kopien der oa. Niederschriften und Fragebögen ausgehändigt.

Unter Bezugnahme auf diese Besprechung hat die Bf. in ihrem (an das Finanzamt gerichteten) **Schriftsatz vom 5. August 2009** (zusammengefasst) Folgendes ausgeführt: Die Bf. biete den Schwestern beide Arten der Beschäftigung – „Arbeitskräfteüberlassung“ und „Vermittlung von zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigten ...“ – an.

Die Schwester könne frei wählen, ob sie sich für ein Dienstverhältnis oder für eine selbständige Tätigkeit entscheide. Um die Dienstleistungen klar abzugrenzen, seien auch zwei getrennte Rechtsträger gegründet worden, die organisatorisch völlig getrennt seien.

Dass es bei beiden Dienstleistungen einige wenige Merkmale gäbe, die bezüglich der praktischen Ausübung vor Ort eine Ähnlichkeit hätten, liege in der Natur der Sache. Ein Dienstverhältnis mit dem Vermittler nur aus dem Umstand heraus konstruieren zu wollen, dass dieser für fremde Rechnung die Honorarnote des Pflegepersonals einhebe und einkassiere und dem Pflegepersonal allenfalls behilflich sei, bei einer Dienstabsage einen Ersatz zu besorgen, sei schon sehr weit hergeholt.

In ihrem (an das Finanzamt gerichteten) **Schriftsatz vom 7. September 2009** hat die Bf. (wiederum: unter Bezugnahme auf die am 4. August 2009 stattgefundene Besprechung) Folgendes ausgeführt:

Wie aus den mit den Schwestern abgeschlossenen Vermittlungsverträgen, aus den Inkassohonorarnoten an die Auftraggeber und aus den Inkassoabrechnungen mit den Schwestern klar ersichtlich sei, sei es von allen drei Partnern gewollt und vereinbart, dass die Schwestern, die allesamt zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigt seien, von der Bf. an den Auftraggeber vermittelt und dort ihre Aufträge abarbeiten würden. Dann - nach Honorarkonto und Bezahlung durch den Auftraggeber – bekämen die Schwestern das Auftragshonorar von der Bf. im Rahmen der Inkassoabrechnung ausbezahlt. Dass es sich hierbei aus Sicht der Bf. um durchlaufende Posten handle, sei aus den Belegen klar ersichtlich.

Sollte die Schwester einen anderen Vertragstypus, nämlich einen Dienstvertrag, mit allen Vorteilen und Nachteilen wünschen, so stehe es ihr frei, mit der organisatorisch getrennten GmbH-1 im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung ein Dienstverhältnis zu begründen. Welcher Vertragstyp im Einzelnen vorliege sei anhand von unterschiedlichen Merkmalen zu prüfen, welche von der Rechtsprechung und Lehre herausgearbeitet und jeweils typisch für diese Vertragsart seien. Jedes einzelne dieser Kriterien sei zu untersuchen, zu gewichten und einer Sammelbewertung zu unterziehen. Wichtig hierbei sei allerdings, dass die Kriterien nicht starr und unflexibel angewendet werden dürften, sondern je nach Anwendungsfeld und Berufsgruppe die jeweiligen Besonderheiten in die Gewichtung miteinbezogen werden müssten.

In ständiger Rechtsprechung sei wiederholt erkannt worden, dass ein Dienstvertrag vor allem durch die persönliche Abhängigkeit gegenüber dem Dienstgeber gekennzeichnet sei. Dies habe zur Folge, dass der Dienstnehmer vor allem in Fragen der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Kontrolle organisatorisch in den Organismus des Dienstgebers eingebunden sei. Die weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Arbeitnehmers, welcher bezüglich Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenem Verhalten dem Weisungsrecht des Arbeitgebers unterworfen sei und der laufenden betrieblichen Kontrolle des Arbeitgebers unterliege, sei als wesentlich für einen Dienstvertrag erkannt worden.

Ein Kriterium der persönlichen Abhängigkeit sei somit etwa die Einordnung in den betrieblichen Organismus des Arbeitgebers. Die Schwester führe regelmäßig ihren Auftrag in den Räumlichkeiten des Auftraggebers durch. Aufgrund ihrer höheren Ausbildung, die zur selbständigen Berufsberechtigung führe, die ausnahmslos bei allen vermittelten Schwestern vorhanden sei, könne die Schwester die Pflegeaufträge nach ihrer eigenen

fachlichen Beurteilung ausführen und arbeite dann die Pflegeaufträge ab. Die Art und der Umfang der Tätigkeit werde genau dokumentiert. Nach Abschluss des Auftrages erhalte die Schwester eine Arbeitsbestätigung, die dann Gegenstand der Honorarabrechnung sei und beende den Auftrag. Eine Einbeziehung der Schwester in Schulungen bzw. organisatorische Veranstaltungen oder fixe Dienstpläne der Bf. finde nicht statt. Eine Einordnung in den Organismus der Bf. sei hierbei somit nicht erkennbar.

Die Bf. übe ausdrücklich keinerlei Weisungen hinsichtlich der Art und des Umfanges der Tätigkeit der Schwester aus und wäre hierzu berufsrechtlich nicht befähigt. Die Schwester sei auch aus berufsrechtlichen Gründen explizit weisungsfrei gestellt. Auch könnte die Bf. schon aus faktischen Gründen keinerlei Weisungen erteilen, wie ein Krankenpflegeauftrag ordnungsgemäß durchzuführen sei.

Grundsätzlich sei weiters zwischen persönlichen und sachlichen Weisungen zu unterscheiden. Sachliche Weisungen hätten mit der persönlichen Abhängigkeit nichts zu tun und zielen nur auf den Erfolg der Arbeit ab. Weder persönliche noch sachliche Weisungen würden von der Bf. an die Schwester erteilt.

Die Bf. schlage der Schwester im Rahmen des Vermittlungsvertrages Geschäftsmöglichkeiten vor. Die Schwester könne diese annehmen oder auch nicht. Die Schwester könne sanktionslos den Auftrag ablehnen, was in der Praxis auch häufig vorkomme, und bei Auftragsübernahme sanktionslos eine gleichwertige Vertretung entsenden. Selbst bei der kurzfristigen Absage eines bereits übernommenen Auftrages, welche auch sanktionslos bleibe, versuche die Bf. die Schwester beim Finden eines Ersatzes zu unterstützen.

Eine Kontrolle (und auch: Disziplinarmaßnahmen) hinsichtlich Art und Umfang der persönlichen und fachlichen Ausführung des Auftrages könne von der Bf. schon aus faktischen Gründen nicht übernommen werden.

Auch eine Treuepflicht des Auftragnehmers gegenüber der Bf. sei nicht gefordert oder vereinbart. Der Vermittlungsvertrag sei kein Exklusivvertrag. In § 2.2 sei ausdrücklich gestattet, dass der Auftragnehmer auch mit anderen Vermittlungsagenturen Verträge abschließe und selbständig eigene Aufträge abarbeite, was in der Praxis regelmäßig auch vorkomme. Für einen Dienstnehmer wäre dies regelmäßig ein fristloser Entlassungsgrund. Die wirtschaftliche Abhängigkeit werde vom OGH als persönliche Abhängigkeit vom Arbeitslohn definiert. Die Schwestern übten die Tätigkeit als vermittelte Auftragnehmer regelmäßig nebenberuflich neben einem regulären Dienstverhältnis oder neben der Tätigkeit der Kinderbetreuung aus. Die Zielrichtung des oberösterreichischen Karenzpools etwa sei genau auf diese Zielgruppe zugeschnitten. Von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit vom inkassierten Honorar der Bf. könne daher nicht ausgegangen werden. Die Art und den Umfang der Ausführung der angebotenen Aufträge bestimme die Schwester selbst. In der Wahl ihres Urlaubsmaßes und ihrer Urlaubseinteilung sei die Schwester völlig frei. Auch in der Wahl ihrer Arbeitszeit und in ihrer Arbeitseinteilung sei die Schwester völlig frei bzw. wenn überhaupt, dann sei sie höchstens an die organisatorischen Gegebenheiten beim Auftraggeber gebunden. Die Dauer und die Art der Durchführung eines Auftrages könne auch nachträglich verändert werden, ohne dass die

Schwester Anspruch auf Refundierung der ursprünglich vereinbarten Leistungsstunden habe. Anspruch auf Urlaub oder die Vergütung von sonstigen Nichtleistungszeiten bestehe nicht.

Die Tragung des Unternehmerrisikos sei ein wesentliche Bestandteil der Selbständigkeit und zeichne sich vor allem durch die Ungewissheit über die Höhe der Einnahmen, der Verlusttragung, die Beeinflussung der Ausgaben und des Gewinnes, die Freiheit den Auftrag anzunehmen oder nicht und durch die Haftung für die Arbeitsdurchführung aus. Die Einnahmen der Schwestern würden ganz wesentlich von der Anzahl der ausgeführten Einsätze und deren Dauer abhängen. Es komme durchaus vor, dass die ursprünglich vereinbarte Dauer des Einsatzes abgeändert werde und daher auch die Einnahmen für den Einsatz anders ausfielen als ursprünglich angedacht. Bei Krankheit oder sonstiger Verhinderung der Schwester erfolge keine Zahlung durch den Kunden aber auch keine Zahlung durch die Bf. Auch würden die Schwestern das Delkredererisiko des Auftraggebers tragen. Das bedeute, dass die inkassierten Honorare von der Bf. erst dann weitergeleitet werden könnten, wenn das Honorarinkasso erfolgreich gewesen sei. Einen allfälligen Forderungsausfall des Auftraggebers hinsichtlich des Honorares trage die Schwester selbst.

Zudem sei vom OGH (Urteil zum Fall GmbH-2 ) festgestellt worden, dass die Schwestern in einem ähnlich gelagerten Fall keine Dienstnehmer seien und daher auch keinen Anspruch auf IESG-Entgelterstattung hätten. Die Schwestern würden einen Entgeltausfall wegen Insolvenz aus eigenem tragen.

Die Schwestern hätten regelmäßig mehrere Auftraggeber und würden sich diese Auftraggeber auch ganz bewusst aussuchen bzw. gewisse Auftraggeber ohne Angabe von Gründen ablehnen.

Auch die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben würden von den Schwestern selbst beeinflusst und am Jahresende der Gewinn in einer Einnahmen/Ausgabenrechnung dargestellt und versteuert.

Gegen das Risiko der Haftpflicht für Auftragsschlechterfüllung oder sonstige Schäden hätten die Schwestern regelmäßig eine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen, weil ihnen dieses Risiko als selbständig Tätige bewusst sei und deren Prämie sie aus eigenem tragen würden.

Aus allen hier dargestellten Umständen heraus sei auch in einem von der Gewerbebehörde angestrengten Verfahren betreffend die angebliche unberechtigte Gewerbeausübung der Arbeitskräfteüberlassung durch die Bf. vom UVS festgestellt worden, dass die Schwestern keine Dienstnehmereigenschaft zur Bf. hätten und daher auch keine Arbeitskräfteüberlassung vorliegen könne. Auch in anderen von der Behörde in der letzten Besprechung zitierten UFS Entscheidungen werde nicht von einem Dienstverhältnis der Schwester mit einer Vermittlungsagentur ausgegangen.

Nach all den hier dargelegten Umständen, die von Judikatur und Lehre als maßgeblich für das Bestehen oder Nichtbestehen eines Dienstverhältnisses angesehen würden, auch in Würdigung eines Gesamtbildes der freiberuflich tätigen Schwester, könne ein Dienstverhältnis der freiberuflich tätigen Schwester zur Bf. nicht vorliegen.

Die Behörde werde daher (nochmals) ersucht, ihre Meinung betreffend des Vorliegens von Dienstverhältnissen zur Bf. zu überdenken und diesen Punkt im Rahmen der GPLA Prüfung außer Streit zu stellen.

In ihrem (an das Finanzamt gerichteten) **Schriftsatz vom 3. November 2009** hat die Bf. (unter Bezugnahme auf eine am 13. Oktober 2009 stattgefundene Besprechung) einleitend ausgeführt, das Finanzamt habe in dieser Besprechung mitgeteilt,

- dass die Behörde die Sachverhaltsaufnahme, die sich auf die drei Niederschriften der GKK, auf die drei Niederschriften der eigenen Vernehmung und auf die von der Bf. vorgelegten Unterlagen stütze, im Wesentlichen abgeschlossen habe;
- dass die Behörde keine Einzelfallprüfung vornehme, sondern alle vermittelten Schwestern pauschal gleich behandeln wolle;
- dass die Behörde nach wie vor pauschal von einem Dienstverhältnis zur Bf. ausgehe.

In weiterer Folge hat die Bf. einige Aussagen herausgegriffen.

So habe Frau XY-6 ( E-3 ) ausgesagt, dass das Personal ab Februar 2008 ausschließlich über die GmbH-1 geordert werde. Die meisten ihrer Aussagen würden sich daher auf die Arbeitskräfteüberlassung beziehen.

Frau XY-1 habe ausgesagt, dass ein Vertretungsrecht nicht schriftlich, sondern nur mündlich, vereinbart worden sei und dass sie das Konkurrenzverbot eingehalten habe - in dem mit ihr abgeschlossenen Vermittlungsvertrag sei kein Konkurrenzverbot vereinbart worden, sehr wohl aber ein Vertretungsrecht.

Die Erhebungen des Finanzamtes - so die Bf. weiter in ihren Ausführungen - seien dahingehend zu ergänzen , dass zwei von drei Damen ein Dienstverhältnis zur Gemeinde Wien hätten. Diese seien an die Bf. herangetreten und hätten Wert darauf gelegt, dass sie kein weiteres Dienstverhältnis begründen, sondern selbständig tätig seien, weil ein weiteres Dienstverhältnis (im Rahmen der Treuepflicht) vom Dienstgeber nicht gestattet worden wäre.

In weiterer Folge hat die Bf. - den Sachverhalt betreffend - auf die bisher vorgelegten Unterlagen bzw. eingebrachten Schriftsätze verwiesen und abschließend ausgeführt, dass ihrer Auffassung nach (vor Bescheiderlassung) jeder Einzelfall dahingehend zu überprüfen sei, ob es sich um ein Dienstverhältnis handeln könne oder nicht.

In rechtlicher Hinsicht hat die Bf. ausgeführt, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 47 Abs. 2 EStG 1988), nach den dargelegten Abgrenzungskriterien und unter Bezugnahme auf das einschlägige Schrifttum (etwa Marhold „Wesensmerkmale und Abgrenzung von Arbeits- Werk und freien Dienstverträgen“ in ASOK vom Juli 2009) keinesfalls ein Dienstverhältnis zur Bf. vorliege.

In weiterer Folge hat die Bf. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 26, 33, 49, 59, 66, 70 und 72 zu § 47 (auszugsweise) wiedergegeben. All diese zitierten Kommentaraussagen zum EStG – so die Bf. weiter in ihren Ausführungen - seien auf die vermittelten Krankenschwestern in Bezug auf die Bf. anwendbar, was ein Dienstverhältnis ausschließe.

Abschließend hat die Bf. zum Geldfluss Stellung genommen und dazu Folgendes ausgeführt:

Die Behörde vertrete die Ansicht, dass einzig aufgrund des Geldflusses von der Bf. an die Pflegekräfte bei Pooldiensten ein Dienstverhältnis zur Bf. zu unterstellen sei. Wäre der Geldfluss vom Auftraggeber direkt zur Pflegekraft erfolgt, so wäre ein Dienstverhältnis mit dem Auftraggeber zu unterstellen.

Dass es sich bei den für die Pflegekräfte inkassierten und an diese weitergeleiteten Honoraren um durchlaufende Posten (inkassiert im fremden Namen und auf fremde Rechnung) handle, sei so vereinbart, sei auf sämtlichen aktenkundigen, der Abrechnung dienenden Belegen klar ersichtlich, sei bereits mehrfach der Behörde belegmäßig dargelegt worden und finde sich auch in einem Erhebungsprotokoll ausdrücklich wieder. "Nicht zum Entgelt zählen die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten § 4 (3)). Die Vorschrift spricht den Umfang des Entgelts aus der Sicht des Unternehmens an. Aus der Sicht des Abnehmers handelt es sich bei diesen Beträgen idR ohnehin nicht um solche, die er aufwendet um die Leistung des Unternehmers zu erhalten, sondern damit dieser sie an einen anderen weiterleitet. Schon nach den allgemeinen Grundsätzen sind daher echte durchlaufende Posten nicht zum Entgelt zu rechnen. ... Da durchlaufende Posten im fremden Namen verausgabt werden, können sie begrifflich nicht eine an den Unternehmer erbrachte Leistung betreffen" (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Seite 573).

„Der Begriff des durchlaufenden Postens ist im ESt- und USt-Recht gleich auszulegen.“ (vgl. VwGH 22. Oktober 1991, 91/14/0034, ÖSTZB 1992, 361).

Durch die Weiterleitung von durchlaufenden Posten – nämlich von auf fremde Rechnung und in fremdem Namen inkassierte Beträgen – könne keine Arbeitgebereigenschaft nach § 47 EStG begründet werden, weil es sich eben nicht um die originäre Auszahlung von Arbeitslohn nach § 25 EStG handle. Wenn, dann werde der „Arbeitslohn“ an die Pflegekraft im Rahmen der Inkassoabrechnung vom Auftraggeber wissentlich an die Pflegekraft ausbezahlt und dann von der Bf. nur weitergeleitet. Auch aus diesem Grund könne daher keine Arbeitgebereigenschaft der Bf. entstehen.

Weiters werde hierzu verwiesen auf das Einkommensteuergesetz, Kommentar, Doralt, RZ 6 zu § 47: „Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn iS des § 25 auszahlt. Auf den Zahlungsvorgang als solchen kommt es allerdings nicht an. Die rein manipulative Tätigkeit ist nicht von Bedeutung. Arbeitgeber ist vielmehr derjenige, zu dessen Lasten der Arbeitslohn gezahlt wird, in dessen Bereich der Arbeitnehmer organisatorisch und auf Grund der Weisungsgebundenheit eingegliedert ist. ...“

Zur Gleichmässigkeit der Besteuerung hat die Bf. Folgendes ausgeführt:

Würde sich die Vermittlungsagentur auf die Vermittlung von Personenbetreuern nach § 159 GewO beziehen, so wäre es nach eigenen Aussagen der Behörde (und auch nach RZ 999a LStRL 2002) auch kein Thema, ob diese etwa ein Dienstverhältnis hätten und allenfalls überlassen würden. Diese seien unstrittig selbstständig tätig.

Es müsse ein Grundanliegen der Finanzverwaltung sein, gleich gelagerte Fälle gleich zu behandeln und den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung hoch zu halten.

Die Vermittlung von selbstständigen Diplom-Pflegekräften im Rahmen der Pooldienste

und von Betreuungskräften im Rahmen der Personenbetreuung sei naturgemäß sehr ähnlich gelagert. Diese Fälle sollten daher auch gleich behandelt werden. Die pauschalen Aussagen zu Poolschwestern der RZ 999a LStRL, die die Behörde zitiert habe, seien nach Meinung der Bf. durch die pauschale Abqualifizierung von jeder Art von Pooldienst durch die explizite Ungleichbehandlung von an sich gleich gelagerten Sachverhalten als Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz schlicht verfassungswidrig.

Die Bf. hat das Finanzamt daher (nochmals) ersucht, seine "pauschal gefasste Meinung betreffend des Vorliegens von Dienstverhältnissen zur Bf. zu überdenken und abzuändern und diesen Punkt im Rahmen der GPLA Prüfung außer Streit zu stellen".

Zusammen mit diesem Schriftsatz hat die Bf. auch den **Berufungsbescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Bundesland-2 vom Datum-1 , GZ: Bescheid-1**, vorgelegt. In diesem – (auch) den gegenständlichen Sachverhalt betreffenden – Verfahren ist der UVS zu dem Ergebnis gelangt, dass die Bf. nicht – wie von ihr behauptet – Werkverträge vermittelt hat, dass die Bf. auch keine Arbeitskräfte überlassen hat, sondern dass die Bf. „offensichtlich das Gewerbe der Arbeitsvermittlung iS des § 94 Z 1 der Gewerbeordnung ausgeübt“ habe.

Dem Bundesfinanzgericht liegt auch ein weiterer **Berufungsbescheid des Unabhängigen Verwaltungssenates Bundesland-2 , und zwar vom Datum-2 , GZ: Bescheid-2**, vor. In diesem Verfahren ist der UVS zu dem Ergebnis gelangt, dass die Bf. nicht – wie von ihr behauptet – Werkverträge (für freiberuflich tätige DiplomkrankenpflegerInnen) vermittelt hat, dass die Bf. auch keine Arbeitskräfte überlassen hat, sondern dass die Bf. „offensichtlich das Gewerbe der Arbeitsvermittlung iS des § 94 Z 1 der Gewerbeordnung ausgeübt“ habe.

Am **12. August 2010** fand über die gegenständliche Lohnsteuerprüfung die **Schlussbesprechung** statt.

Da der Inhalt der im Zuge der Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift dem Inhalt des Berichtes vom 26. August 2010 entspricht, wird auf eine gesonderte Wiedergabe dieser Niederschrift verzichtet.

Das Finanzamt hat die **angefochtenen Bescheide** (vom 26. August 2010) wie folgt begründet (Bericht vom 26. August 2010):

Im Zuge der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) sei festgestellt worden, dass es sich bei der Bf. um eine so genannte Poolfirma handle, die zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigte Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger (DGKS/P) an Spitäler, Pflegeeinrichtungen und sonstige Institutionen vermitte. Dieser Pool bestehe aus ca. 3500 bis 4500 Personen österreichweit. Diese Schwestern müssten gegenüber der Bf. den Nachweis erbringen, dass sie gemäß § 36 GuKG zur freiberuflichen Ausübung des Pflegedienstes (Gesundheits- und Krankenpflege) aufgrund der Bewilligung des Landeshauptmannes (Bezirksverwaltungsbehörde) berechtigt seien. Die Schwestern seien überwiegend in einem Dienstverhältnis zu einem Krankenhaus oder in Karenz (dh. diese Personen würden kein Vollzeitbeschäftigungsverhältnis wollen). Diese Personen hätten mit der Bf. einen „Vermittlungsvertrag“ als freiberuflich,

selbständig tätige Berufsberechtigte des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege (diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester) abgeschlossen. Dieser „Vermittlungsvertrag“ sei im Prüfungszeitraum geändert worden.

In weiterer Folge hat das Finanzamt den Inhalt der einzelnen Punkte des „Vermittlungsvertrages“ (zusammengefasst) wiedergegeben und die Abweichungen zwischen "Vermittlungsvertrag alt" und "Vermittlungsvertrag neu" dargelegt.

Der Ablauf bei der Bf. – so das Finanzamt weiter in seinen Ausführungen – stelle sich wie folgt dar:

Die Poolschwestern würden sich meist einmal im Monat (im Regelfall am 15. jeden Monats) bei der Bf. melden, je nachdem, wann die eigenen Dienstpläne in der Haupttätigkeit bekannt seien oder eben Zeit für diese Tätigkeit sei und würden jene Tage bekannt geben, an denen eine Tätigkeit (bei der Bf.) möglich sei. Auf der anderen Seite würden Spitäler/Pflegeeinrichtungen meist am Monatsbeginn (bei Erstellung der eigenen Dienstpläne werde der Bedarf an Poolpersonal bekannt) der Bf. melden, an welchen Tagen welches Poolpersonal (Krankenschwester, Pfleger, OP-Schwester etc.) in welchem Ausmaß benötigt werde. Aufgrund dieser Angaben kontaktiere ein Mitarbeiter der Bf. meist telefonisch eine geeignete Person aus dem Pool und frage, ob diese den Dienst übernehmen könne. Werde dies bejaht, werde das Spital telefonisch informiert, welche Person kommen und den Dienst übernehmen werde. Werde die Anfrage verneint, suche der Mitarbeiter der Bf. weiter, solange bis er eine Kraft gefunden habe, die entspräche und die Zeit habe.

Eine Absage eines schon vereinbarten Dienstes müsse vom Poolmitglied der Bf. mitgeteilt werden, damit diese eine Vertretung aus dem Schwesternpool organisieren könne. Laut Vermittlungsvertrag hätte zwar ein Vertretungsrecht bestanden, dieses sei jedoch in der Praxis nicht gelebt worden.

Bei Dienstantritt müsse sich das DGKS/P bei der Oberschwester/Stationsschwester melden, wo auch Zeitaufzeichnungen (Stundenlisten) geführt würden. Diese Aufzeichnungen würden sowohl von der Oberschwester/Stationsschwester als auch von der Poolschwester unterzeichnet; sie dienten einerseits der Abrechnung der Bf. mit den Spitäler/Pflegeheimen (Institutionen) und andererseits der Honorarerstellung mit den Schwestern.

Schriftliche Verträge zwischen den Kunden (= Spitäler/Pflegeeinrichtungen) und der Bf. habe es im (gesamten) Prüfungszeitraum nicht gegeben.

Die Abrechnung mit dem Kunden erfolge überwiegend stundenweise nach dem mündlich oder schriftlich angebotenen Satz (einem errechneten Durchschnittsstundensatz), verschieden je nach Qualifikation der Schwester. D.h., eine Narkose-Schwester habe z.B. € 24,-, eine Pflegekraft auf einer Station habe z.B. € 13,- erhalten. Zu diesen Stundensätzen würden fixe Vermittlungsgebühren pro Stunde für die Bf. berechnet. Die Vermittlungsgebühren seien immer gleich hoch, egal, wie hoch die Stundensätze seien. Die Abrechnung mit den Institutionen erfolge zweimal monatlich. Eine für den Zeitraum 1. – 15. und eine für den Zeitraum 16. bis Monatsende. Auf diesen Rechnungen sei ersichtlich, welche Poolkräfte an welchen Tagen wie viele Stunden gearbeitet

hätten. Diese Abrechnungen enthielten also alle Stunden aller dort im entsprechenden Abrechnungszeitraum tätigen Poolschwestern. Es werde nicht jede Schwester einzeln abgerechnet. Die Rechnungslegung erfolge im Namen der angeführten Poolschwestern. Der Zahlungseingang erfolge bei der Bf. (mit oder ohne Skonto). Ein ev. Skontoabzug werde beim Honorar der Schwestern nicht abgezogen (gehe zu Lasten der Bf. und verringere somit deren Vermittlungsgebühr). Zahle der Kunde nicht oder verspätet, erhalte auch die Schwestern ihr Geld nicht oder später (lt. Vertrag). Das sei aber im Prüfungszeitraum nicht der Fall gewesen.

Die Abrechnung der Bf. mit den Poolschwestern erfolge einmal im Monat, und zwar meist am 15. des Folgemonats. Die Honorarnoten der Schwestern würden von der Bf. erstellt. Abgerechnet werde die Arbeitsleistung nach Stunden. Da es unterschiedliche Tätigkeitsfelder gäbe, würden auch die Stundensätze variieren (überwiegend aber € 13,- netto pro Stunde im Prüfungszeitraum). Der Tätigkeitsbereich umfasse die Essensausgabe, die Grundpflege, die Körperpflege, die Mobilisierung, die Wundversorgung, das Blutdruck- und Fiebermessen, die Medikamentenausgabe usw. Es seien aber auch Krankenschwestern für den OP-Bereich eingesetzt worden. Ein Tagesablauf unterscheide sich nicht wirklich von dem des hauseigenen, bei der Pflegeeinrichtung/Spitälern angestellten Personals.

In weiterer Folge hat das Finanzamt (unter Bezugnahme auf die Lohnsteuerrichtlinien) die grundsätzlichen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Arbeitgeberschaft bei Arbeitskräfteüberlassung und zur Dienstnehmereigenschaft (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) dargelegt.

Zu "Poolschwestern" hat das Finanzamt ausgeführt, dass man unter diesem Begriff eine in der Praxis immer häufiger vorkommende Gestaltungsvariante verstehe, bei der KrankenpflegerInnen mit einem Schwesternpool ein – sehr oft als Werkvertrag bezeichnetes – Vertragsverhältnis eingingen und von diesem an Spitäler oder Private verliehen oder vermittelt würden. Für die Beurteilung der Einkünfte des Pflegepersonals sei nicht die vertragliche Vereinbarung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich. Die Pool-Gestaltung könne entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein. Sei die Pool-Gestaltung mit einer Arbeitskräfteüberlassung vergleichbar, erziele die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber sei der Personalgesteller (Pool), Beschäftiger die Krankenanstalt oder der private Haushalt. Vermittle der Pool Pflegepersonal an ein Pflegedienstunternehmen (zB Krankenanstalt) und werde dieses Pflegepersonal vom Pflegedienstunternehmen direkt bezahlt, liege ein Dienstverhältnis zum Pflegedienstunternehmen (zur Krankenanstalt) vor. Das vermittelte Pflegepersonal erziele diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Arbeitgeber sei die Krankenanstalt oder das Pflegedienstunternehmen.

Die Ermittlungsergebnisse (des Finanzamtes und der Gebietskrankenkasse) - so das Finanzamt weiter in seiner Bescheidbegründung - führten zu folgenden Schlussfolgerungen:

Für das Jahr 2006 seien nur wenige Verträge vorgelegt worden. Dessen ungeachtet hätten diese Personen aber auch schon 2006 Leistungen erbracht.

Beispielsweise habe Frau XY-9 bereits im September 2006 gearbeitet, der (vorgelegte schriftliche) Vertrag datiere jedoch vom 29. Oktober 2007.

Die „Vermittlungsverträge“ seien gegen Ende 2006 (soweit welche schriftlich abgeschlossen bzw. vorgelegt worden seien) wesentlich umformuliert worden, es habe sich aber weder an der Tätigkeit noch an der Abrechnung etwas geändert.

Aus den Vermittlungsverträgen (alt und neu) sei nicht ersichtlich, welche Stundensätze die Schwestern/Berufsberechtigten erhalten sollten bzw. mit welchen Beträgen ihre Leistung in Rechnung gestellt werde. Auch sei die „Vermittlungsgebühr“ weder betragsmäßig noch prozentuell angegeben.

Die Schwestern/Berufsberechtigten hätten vor Dienstantritt keinen Kontakt zur Institution (Pfleghaus/Spital), dh. zwischen diesen beiden gäbe es keinen schriftlichen Vertrag.

Auf Grund der Anmeldung der Schwestern bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft sei es zu Anfragen an die Gebietskrankenkassen hinsichtlich Klärung der Einkunftsart gekommen.

Im Zuge der Prüfungshandlungen seien einige Schwestern befragt worden. Die Aussagen seien deckungsgleich gewesen: Bewerbung bzw. Erstkontakt bei der Bf.; Verträge habe es nur mit der Bf. gegeben; Zeitaufzeichnungen seien am Tätigkeitsort geführt worden; Anweisungen seien – wenn nötig – von der Stationsschwester erteilt worden; eigene Betriebsmittel (außer ev. Kleidung) seien keine erforderlich gewesen; Vertretungen seien kaum notwendig gewesen.

Im vorliegenden Fall gäbe es keine direkte schriftliche Vereinbarung (Verträge) zwischen Schwestern und Pflegeeinrichtung/Spital. Schriftliche „Vermittlungsverträge“ würden nur zwischen den Schwestern und der Bf. abgeschlossen. Die Qualifizierung zur Erbringung der gewünschten Leistung werde der Bf. nachgewiesen. Auf Grund der Nachfrage der Pflegeeinrichtung/Spital werde aus dem Pool eine Person ausgewählt und - wenn die Zustimmung erfolge - zur Leistung entsendet. Die Schwestern würden nach geleisteten Stunden abgerechnet, Kosten entstünden so gut wie keine, ev. eigene Kleidung (kein Unternehmerrisiko).

Es sei den Schwestern freigestellt, ob sie bei der Bf. als Poolschwester und somit bisher mit Einkünften aus Gewerbebetrieb oder ob sie bei der Firma GmbH-1 als Dienstnehmer tätig werden wollten. Lt. Gesetz komme es auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit und nicht auf den Wunsch von Vertragspartnern an, welche Einkunftsart erzielt werde. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass einige Schwestern im gleichen Zeitraum sowohl für die Bf. als auch für die GmbH-1 tätig gewesen seien (Beispielsweise 2007: XY-10 , XY-11 , XY-12 , XY-13 usw.).

Die Darstellung auf den Abrechnungen mit den Auftraggebern (Durchlaufposten) und die diesbezüglichen umsatzsteuerlichen Auswirkungen hätten keinen Einfluss auf die Beurteilung der tatsächlichen Tätigkeit der Schwestern hinsichtlich der Einkunftsart.

Die an Pflegeeinrichtungen/Spitäler vermittelten Schwestern würden die gleiche Tätigkeit verrichten wie deren Hauspersonal, seien bei der Absolvierung ihrer Dienste grundsätzlich an die vorgegebene Zeit und Ort gebunden und auch hinsichtlich der Kontrolle ihrer Tätigkeit der örtlich diensthabenden Schwester bzw. dem Pflegedienstleiter unterstellt (Eingliederung bzw. Weisungsgebundenheit).

Das Vertretungsrecht sei zwar vertraglich geregelt, aber ob bzw. wie oft tatsächlich eine Schwester von sich aus eine Vertretung genannt habe, habe weder von der Bf. noch durch die Prüfung nachvollzogen werden können. Wahrscheinlich sei, dass im Vertretungsfall von der Bf. geeigneter Ersatz besorgt werde. Jedenfalls sei der Bf. eine Dienstverhinderung unverzüglich zu melden gewesen.

Die (von der Bf. vorgelegte) Entscheidung des UVS hinsichtlich Gewerbeausübung (Arbeitskräfteüberlassung) habe keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung.

Nach der Beurteilung sämtlicher Umstände (tatsächlich verwirklichtes Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit) sei der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern als Arbeitskräfteüberlassung zu werten, die vermittelten Schwestern seien als Dienstnehmer der Bf. anzusehen und würden somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Ihre dagegen eingebrachte **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) vom 9. September 2010 hat die Bf. (zusammengefasst) wie folgt begründet: die Pflegefachkräfte seien gemäß § 36 GuKG zur freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege berechtigt - schon allein aus diesem Grund liege daher kein Dienstverhältnis zur Bf. vor; auch der Unabhängige Verwaltungssenat Wien habe festgestellt, dass keine Arbeitskräfteüberlassung vorliege; den Pflegefachkräften sei es frei gestanden, ob sie mit der Bf. einen Vermittlungsvertrag oder ob sie mit der GmbH-1 einen Dienstvertrag abschließen wollen; ein Dienstverhältnis (mit der Bf.) wäre im Hinblick auf das erste Dienstverhältnis in den meisten Fällen nicht nur nicht gewollt sondern sogar unzulässig gewesen; bei den für die Pflegefachkräfte inkassierten und an diese weitergeleiteten Honorare handle es sich um durchlaufende Posten. Die Bf. hat auch das Vorliegen der für ein Dienstverhältnis typischen Merkmale (Weisungsgebundenheit, Eingliederung) in Abrede gestellt sowie das Unternehmerwagnis und die Möglichkeit, angebotene Aufträge sanktionslos ablehnen zu können, hervorgehoben.

Die Ausführungen zu den einzelnen Berufungsgründen entsprechen dem Inhalt des Schriftsatzes vom 7. September 2009 (siehe oben), auf den hiermit verwiesen wird. Darüber hinausgehend hat die Bf. in der Beschwerde noch Folgendes ausgeführt: Die angefochtenen Bescheide seien ergangen, weil die Behörde die Vermittlung von Diplomkrankenschwestern an Auftraggeber nach dem, wie die Behörde meine, „tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit“ als

Arbeitskräfteüberlassung angesehen und damit ein Dienstverhältnis zur Bf. unterstellt habe. Diese Beurteilung sei aus mehreren Gründen unzutreffend.

Diese Personen seien nach § 36 Gesundheits und Krankenpflegegesetz (GUKG – BGBL 108/1997) freiberuflich für einen Kunden tätig gewesen. Ein Dienstverhältnis dieser Diplomkrankenschwestern und Pfleger mit der Bf. liege daher nicht vor.

Wenn schon ein Dienstverhältnis dieser Personen vorliegen sollte, dann jedenfalls nicht mit der Bf., sondern allenfalls mit dem beauftragenden Kunden. Dieser habe auch das Honorar der Schwester direkt zu tragen gehabt.

In einem Verfahren wegen unterstellter unberechtigter Gewerbeausübung des reglementierten Gewerbes der „Arbeitskräfteüberlassung“ sei vom Unabhängigen Verwaltungssenat Bundesland-2 nach umfangreichen Erhebungen im abschließenden Berufungsbescheid wie folgt ausgesprochen worden: „Der Unabhängige Verwaltungssenat gelangt daher im Ergebnis zu der Ansicht, dass im konkreten Fall zwischen der vom BW vertretenen GmbH (= /Bf./) und den im Spruch des Straferkenntnisses angeführten Personen (= Diplomkrankenschwestern bzw. Pfleger) keine arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnisse bzw. keine vertragliche Verpflichtung der vermittelten „Poolkräfte“ gegenüber der GmbH zur Arbeitsleistung an Dritte bestanden und daher die GmbH nicht als Überlasserin im Sinne des § 3 Abs 2 AÜG anzusehen ist“ (zitiert auf Seite 21, Berufungsbescheid vom Datum-2 , GZ: Bescheid-2 ).

Diese dort in einem aufwendigen Ermittlungsverfahren getroffenen Aussagen zum konkreten Fall würden von der Finanzbehörde ignoriert bzw. werde von der Finanzbehörde unter dem Deckmantel der schwammigen Beurteilung „des Gesamtbildes der Verhältnisse“ genau das Gegenteil unterstellt, obwohl von der Behörde selbst in der Bescheidbegründung eine ganze Reihe von Umständen erkannt und beschrieben würden, die eindeutig gegen ein Dienstverhältnis der selbständig tätigen DGKS/P zur Bf. sprächen bzw. dieses ausschließen würden.

Jedenfalls habe die Finanzbehörde nicht jedes einzelne Vertragsverhältnis geprüft, sondern von einzelnen Erhebungsergebnissen auf alle anderen Fälle geschlossen und somit Abgaben ohne Prüfung des Einzelfalles pauschal vorgeschrieben.

Da ein Großteil der Pflegepersonen ihre selbständige Tätigkeit über die Pflegegruppe rein nebenberuflich ausübe, sei ein Dienstverhältnis in den meisten Fällen nicht nur nicht gewollt sondern auch im Hinblick auf das erste Dienstverhältnis der Pflegeperson unzulässig.

Wie im bereits zitierten UVS Erkenntnis festgestellt, liege keine vertragliche Verpflichtung der vermittelten Poolkraft (Pflegeperson) gegenüber der Bf. zur Arbeitsleistung an Dritte vor.

Die Finanzbehörde habe in eigenen Ermittlungen in der Bescheidbegründung festgestellt: „... Anweisungen wurden von der Stationsschwester (wenn nötig) erteilt, eigene Betriebsmittel waren keine erforderlich (außer ev. Kleidung), Vertretungen waren kaum notwendig“. Die Behörde selbst habe somit ein grundsätzlich vereinbartes und auch fallweise gelebtes Vertretungsrecht der Pflegepersonen durch Befragung von Auskunftspersonen festgestellt.

Die Finanzbehörde habe in der Bescheidbegründung auch festgestellt: "Zahlt der Kunde nicht oder verspätet, erhält auch die Pflegeperson ihr Geld nicht oder später". Somit trage die Pflegeperson jedenfalls das Delkredererisiko.

Manche von der Bf. vermittelten Pflegepersonen seien ausländischer Herkunft aus den neuen Mitgliedstaaten und dürften als Selbständige, weil von der Bezirksverwaltungsbehörde ein Freiberufsbescheid ausgestellt worden sei, in Österreich auch bereits während der Übergangsbestimmungen legal ihre Tätigkeit selbstständig ausüben. Eine Anstellung zu einem Arbeitskräfteüberlasser wäre nicht möglich, weil nach Ausländerbeschäftigungsgesetz unzulässig.

In weiterer Folge hat die Bf. - wie schon im Schriftsatz vom 3. November 2009, auf den ebenfalls verwiesen wird - den Gesetzeswortlaut des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und Auszüge aus Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, wiedergegeben.

Zum Geldfluss hat die Bf. ergänzend zu ihrem Schriftsatz vom 3. November 2009 noch Folgendes ausgeführt:

Die Tatsache des Inkassos im fremden Namen und auf fremde Rechnung (Durchlaufposten nach UStG) werde auch von der Behörde in der Bescheidbegründung festgestellt, dort aber als unmaßgeblich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zur Bf. bezeichnet.

Um diese Tatsache (Inkasso im fremden Namen und auf fremde Rechnung [Durchlaufposten]) noch deutlicher zu machen, habe die Bf. ab 1.1.2010 – ohne Änderung der Vermittlungsverträge mit den Pflegepersonen -, einen Dritten, nämlich das Rechenzentrum der GmbH-3 , damit beauftragt, das Honorarinkasso und die Weiterleitung an die Pflegepersonen durchzuführen. Die Bf. habe mit dem Honorarinkasso nichts mehr zu tun. Für die Pflegepersonen habe sich vorher und nachher nichts an ihrer faktischen oder rechtlichen Vertragsstellung oder tatsächlichen Tätigkeit verändert. Damit werde die Aussage der Behörde in der Bescheidbegründung: „Die Darstellung auf den Abrechnungen mit den Auftraggebern (Durchlaufposten) und die diesbezüglichen umsatzsteuerlichen Auswirkungen haben keinen Einfluss auf die Beurteilung der tatsächlichen Tätigkeit der Schwestern hinsichtlich Einkunftsart im Zuge der GPLA“, als völlig unzutreffend relativiert.

#### Zusammenfassung

Nach all den hier dargelegten Umständen, die von Judikatur und Lehre als maßgeblich für das Bestehen oder Nichtbestehen eines Dienstverhältnisses angesehen würden, auch in Würdigung eines Gesamtbildes der freiberuflich tätigen Pflegepersonen, könne ein Dienstverhältnis der freiberuflich tätigen Pflegepersonen zur Bf. nicht vorliegen.

Die Behörde habe in der Sachverhaltsermittlung der Berufsbegründung selbst, wie bereits dargelegt, Umstände festgestellt, die teilweise schon jeder für sich allein, und erst recht in einem Gesamtbild, ein echtes Dienstverhältnis zur Bf. ausschließen würden, wie etwa

- keine persönliche Pflicht der vermittelten Poolkraft gegenüber der Bf. zur Arbeitsleistung an Dritte;
- keine Kostentragung des Pflegehonorars durch die Bf.;

- wirtschaftliches Risiko – Delkredererisiko des Kunden bei der Pflegeperson;
- keine Weisungsbindung gegenüber der Bf.;
- vereinbartes und anerkanntes Vertretungsrecht der Pflegeperson;
- keine Eingliederung in den Organismus der Bf.

Die Behörde führe in der Bescheidbegründung nicht aus, warum sie dennoch „nach einem tatsächlichen Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten“, die vermittelten Pflegepersonen als Dienstnehmer bei der Bf. unterstelle.

Falls die Behörde ohne weitere Berufungsvorentscheidung den Akt an die zweite Instanz vorlegen möchte, so werde jetzt schon die mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In einem an das Finanzamt gerichteten (ergänzenden) **Schriftsetz vom 12.10.2010** hat die Bf. (unter Bezugnahme auf die im einzelnen angeführten Geschäftszahlen) darauf hingewiesen, dass sich der UVS in der Vergangenheit bereits mehrfach mit der Frage, ob bei der Vermittlung von Fachpersonal an medizinische Institutionen ein Arbeitsverhältnis zum Vermittler anzunehmen sei, befasst und – in nunmehr ständiger Rechtsprechung – das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses verneint habe. So habe der UVS auch in einem die Bf. (selbst) betreffenden Verfahren wegen unberechtigter Ausübung des reglementierten Gewerbes der Arbeitskräfteüberlassung (nach umfangreichen Erhebungen) das Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen der Bf. und den Pflegekräften mit folgender Begründung verneint: „Nach dem ausschließlich maßgeblichen wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vermittlungstätigkeit lag weder, wie vom Berufungswerber behauptet, eine Vermittlung von Werkverträgen vor, noch die von der Erstbehörde angelastete Arbeitskräfteüberlassung, [...]. „Der Unabhängige Verwaltungssenat gelangt daher im Ergebnis zur Ansicht, dass im konkreten Fall zwischen der vom BW vertretenen GmbH und den im Spruch des Straferkenntnisses angeführten Personen keine arbeitnehmerähnlichen Beschäftigungsverhältnisse bzw. keine vertraglichen Verpflichtungen der vermittelten ‚Poolkräfte‘ gegenüber der GmbH zur Arbeitsleistung an Dritte bestanden und daher die GmbH nicht als Überlasserin im Sinne des § 3 Abs. 2 AÜG anzusehen ist.“

In einem an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten **Schriftsetz vom 2. Dezember 2010** hat die Bf. ua. auch die Anberaumung eines Erörterungstermins angeregt.

Diesem Schriftsetz hat die Bf. ein von XY-14 (am 15. November 2010) erstelltes Gutachten („Rechtliche Stellungnahme bezüglich des arbeitsrechtlichen Verhältnisses zwischen der [Bf.] und den vermittelten Diplomkrankenschwestern und Diplomkrankenpflegern“) angeschlossen. Darin ist der Gutachter (zusammengefasst) zu dem Ergebnis gelangt, dass die Pflegefachkräfte „aus arbeitsrechtlicher Sicht“ nicht Dienstnehmer der Bf. seien, dass auch keine Arbeitskräfteüberlassung sondern lediglich eine Arbeitsvermittlung vorliege.

Mit **Schriftsetz vom 15. April 2011** hat die Bf. dem Unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben der Bundesland-2. Gebietskrankenkasse vom 8. April 2011 vorgelegt aus dem

hervorgeht, dass die Bf. (im gegenständlichen Zeitraum) nicht als Dienstgeberin (§ 35 Abs. 1 ASVG) angesehen werde. Wortwörtlich heißt es:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

In Beantwortung Ihrer Anfrage teilen wir Ihnen folgendes mit:

Soweit es den Prüfungszeitraum 03/2006 bis 12/2007 betrifft, wurden die mit 3. Nachtrag 07/2010 vorgeschriebenen Beiträge mit 3. Gutschrift 07/2010 wieder storniert. Auch die vorgeschriebenen Verzugszinsen wurden dem Beitragskonto wieder gutgeschrieben, da sich herausgestellt hat, dass die [Bf.] in den prüfungsgegenständlichen Fällen nicht als Dienstgeber gemäß § 35 Abs. 1 ASVG angesehen werden kann.

Die Bundesland-2. Gebietskrankenkasse hält fest, dass von dieser Rechtsmeinung dann abzugehen sein wird, wenn sich die tatsächliche inhaltliche Gestaltung bzw. der gegenwärtige Sachverhalt so wesentlich ändern, dass eine neuerliche rechtliche Beurteilung erforderlich ist.“

In der (an das Bundesfinanzgericht gerichteten) zusammenfassenden **Stellungnahme vom 3. November 2014** hat die Bf. – unter Aufrechterhaltung ihrer bisher gestellten (Beweis)Anträge und ihrer bisherigen Vorbringen – Folgendes ausgeführt:

#### Sachverhalt

Die Bf. sei aus dem Zusammenschluss von mehreren selbständigen „Pooldienstbetreibern“ hervorgegangen. Unternehmensgegenstand sei die Vermittlung von zur freiberuflichen Berufsausübung berechtigten Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger. Dieser Pool an zu vermittelnden Personen bestehe österreichweit aus etwa 3.500 bis 4.500 Personen.

Die Bf. überprüfe beim Abschluss eines Vermittlungsvertrages mit der jeweiligen zu vermittelnden Person, ob diese gemäß § 36 GuKG zur freiberuflichen Ausübung des Pflegedienstes berechtigt und ob diese bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft ordnungsgemäß angemeldet sei (Beweis: Beispieldokumentation XY-5 [als Beilage angeschlossen]; PV Frau XY-15 ).

Die zu vermittelnden Personen seien überwiegend in einem Dienstverhältnis zu einem Krankenhaus oder einer Pflegeeinrichtung tätig, sodass diese neben ihrer unselbständigen Tätigkeit zu solchen Einrichtungen nicht in einem zusätzlichen Vollzeitbeschäftigungsverhältnis tätig sein könnten und auch im Rahmen etwaiger Treuepflichten nicht dürften. Aus diesen Gründen würden die zu vermittelnden Personen mit der Bf. einen Vermittlungsvertrag als freiberuflich, selbständig tätige Berufsberechtigte des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege abschließen (Beweis: Vermittlungsvertrag [Muster als Beilage angeschlossen]; PV Frau XY-15 ).

Der Ablauf der Vermittlungsleistung sehe dergestalt aus, dass sich die zu vermittelnden Personen in der Regel einmal im Monat bei der Bf. melden und bekanntgeben würden, an welchen Tagen sie Dienste übernehmen könnten und wollten. Ebenso würden sich Spitäler und Pflegeeinrichtungen bei der Bf. melden und bekannt geben, an welchen Tagen welches Personal und in welchem Ausmaß Poolkräfte benötigt würden.

Aufgrund dieser Angaben kontaktiere in weiterer Folge ein Mitarbeiter der Bf. die entsprechenden geeigneten Personen aus dem Pool und frage nach, ob diese den

Dienst im jeweiligen Krankenhaus übernehmen könnten und wollten. Sofern dies bejaht werde, werde das Spital bzw. die Pflegeeinrichtung telefonisch und schriftlich informiert, welche Person den Dienst übernehmen würde. Eine Absage eines bereits vereinbarten Dienstes werde vom jeweiligen Poolmitglied der Bf. mitgeteilt, um eine Vertretung aus dem Schwesternpool organisieren zu können (Beweis: PV XY-15 ).

Die Inkassotätigkeiten der Schwesternhonorare würden nicht von der Bf. selbst vorgenommen, sondern von der GmbH-4 (GmbH-3). GmbH-3. erhalte den für die Leistung der Poolkraft vereinbarten Betrag von der jeweiligen Kranken-/Pflegeeinrichtung und splitte diesen Betrag auf, indem sie der Bf. die Provision überweise und den Rest an die Pflegekraft zur Auszahlung bringe. Die Abrechnung mit den Spitätern bzw. Pflegeeinrichtungen erfolge zweimal monatlich. Diese Abrechnung enthalte sämtliche Stunden aller im jeweiligen Spital bzw. in der jeweiligen Pflegeeinrichtung im entsprechenden Abrechnungszeitraum tätigen Poolkräfte. Auch die Kosten der Inkassotätigkeit durch GmbH-3. würden durch die Poolkräfte selbst getragen.

Rechtliche Aspekte (allgemein, einschlägige Entscheidungen, Rechtsmeinungen) Einzige Rechtsfrage im konkreten Fall sei, ob die vermittelten Poolkräfte als unselbständige Dienstnehmer der Bf. zu qualifizieren seien oder ob die Poolkräfte eine selbständige Tätigkeit ausführten.

Die bisherigen Entscheidungen zur gegenständlichen Thematik seien eindeutig und würden die Rechtsansicht der Bf. vollumfänglich stützen. So habe der Unabhängige Finanzsenat bereits am 7. Oktober 2008 in einem Verfahren eines Mitbewerbers der Bf. (mit vergleichbarem Geschäftsmodell), in dem es ebenfalls um die Einordnung von diplomierten Pflegekräften als selbständig bzw. unselbständig ging, zutreffend festgestellt, dass das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit der Poolkräfte kein Dienstverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Pflegekräften darstelle, weil die Pflegekräfte der Beschwerdeführerin insbesondere nicht ihre Arbeitskraft schuldeten (Beweis: UFS 07.10.2008, GZ. RV/004-G/07 [als Beilage angeschlossen]; PV XY-15 ). Gegen diese Entscheidung sei eine Amtsbeschwerde eingebracht worden. Der VwGH habe in weiterer Folge die Entscheidung aus formalen Gründen aufgehoben und an den UFS zurückverwiesen. Im fortgesetzten Verfahren habe der UFS mit Entscheidung vom 12. Dezember 2013 abermals festgestellt, dass das Vertragsverhältnis zwischen den Poolkräften und dem Mitbewerber der Bf. nicht als Dienstverhältnis zu qualifizieren sei. Diese Entscheidung sei mittlerweile rechtskräftig (Beweis: VwGH 20. November 2012, ZI. 2008/13/0243 [als Beilage angeschlossen]; UFS 12.12.2013, GZ. RV/0850-G/12 [als Beilage angeschlossen]).

Auch der Unabhängige Verwaltungssenat Bundesland-2 habe im Rahmen eines Berufungsverfahrens bereits im Jahre 2009 rechtskräftig festgestellt, dass die Bf. nicht als Arbeitskräfteüberlasserin, sondern als bloße Vermittlerin tätig werde und dass mit den vermittelten Pflegekräften daher keine Dienstverhältnisse vorlägen (Beweis: UVS Datum-2., Bescheid-2. [als Beilage angeschlossen]).

Im gegenständlichen Verfahren betreffend den Prüfungszeitraum 2006 und 2007 habe die Bundesland-2. Gebietskrankenkasse der Bf. mitgeteilt, dass hinsichtlich

der Sozialversicherungsbeiträge nicht von einer unselbständigen Beschäftigung der vermittelten Pflegekräfte auszugehen und die Bf. daher nicht als Dienstgeber gemäß § 35 Abs. 1 ASVG anzusehen sei (Beweis: Schreiben der WGKK vom 08.04.2011 [als Beilage angeschlossen]).

Auch XY-14. sei in seinem (für den konkreten Fall erstellten) Rechtsgutachten zu dem klaren Ergebnis gelangt, dass keine Dienstverhältnisse zur Bf. vorlägen.

Weiters hätten sich im Jahre 2013 Ass. Prof. Dr. Sebastian Bergmann und Univ. Ass. Dr. Thomas Bieber (beide Johannes Kepler Universität Linz, Institut für Finanzrecht) in einem wissenschaftlichen Aufsatz mit den hier maßgeblichen Rechtsfragen beschäftigt. Auch diese beiden Experten seien zu dem Ergebnis gelangt, dass im Fall der Vermittlung von diplomierten Pflegekräften kein Dienstverhältnis zum Vermittler bestehe. Diese wissenschaftliche Arbeit sei eine Grundlage des UFS bei seiner Entscheidungsfindung im Verfahren zu GZ. RV/0850-G/12 gewesen (Beweis: Gutachten XY-14 [als Beilage angeschlossen]; Aufsatz Bergmann/Bieber, taxlex 2013, 348 ff [als Beilage angeschlossen]).

#### Rechtliche Aspekte (konkreter Fall)

In weiterer Folge hat die Bf. die Grundzüge der zu § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Rechtsprechung (Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit, Weisungsgebundenheit, Eingliederung, Unternehmerwagnis usw.) dargelegt und – auf den gegenständlichen Fall bezogen – dazu Folgendes ausgeführt:

Im gegenständlichen Fall bestehe keine persönliche Abhängigkeit zwischen der Bf. und den zu vermittelnden Personen. Die Bf. fungiere lediglich als „Bindeglied/Vermittler“ zwischen Kranken- und Pflegeanstalten einerseits und den vermittelten Personen, die ihre Tätigkeiten im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege anbieten und daher freiberuflich für die entsprechenden Kranken- und Pflegeanstalten tätig werden könnten, andererseits. Die jeweils zu vermittelnde Person sei im Verhältnis zur Bf. weder an eine Arbeitszeit noch an einen Arbeitsort bzw. eine Arbeitsabfolge oder an ein arbeitsspezifisches Verhalten gebunden. Ebenso wenig stelle die Bf. den Poolkräften Arbeitsmittel zur Verfügung. Keines dieser – für eine unselbständige Tätigkeit geradezu notwendigen – Merkmale werde von der Bf. vorgegeben (Beweis: Niederschrift der Befragung durch die WGKK von XY-6 , XY-8 , XY-5 [als Beilage angeschlossen]).

Die Poolkräfte seien nicht verpflichtet, den Arbeitsanfragen der Bf. nachzukommen.

Vielmehr schlage die Bf. Arbeitsmöglichkeiten nur vor. Ob die Poolkräfte dann tatsächlich arbeiten möchten, stehe in ihrem freien Belieben. Die vermittelten Personen könnten sich auch generell aussuchen, ob sie in einem bestimmten Zeitraum überhaupt Dienste annehmen möchten oder nicht. Ebenso hätten sich die vermittelten Personen auch eigenverantwortlich aussuchen können, ob sie die Tätigkeiten, die seitens der Pflegeeinrichtung bzw. des Krankenhauses gefordert worden seien, auch durchführten oder nicht. Gegenüber der Bf. habe hier keine Pflicht zur Rechtfertigung bestanden (Beweis: Niederschrift der Befragung durch die WGKK von XY-6 , XY-8 , XY-5 [als Beilage angeschlossen]).

Die vermittelte Person könne sich auch aussuchen, in welchem Krankenhaus oder in welcher Pflegeanstalt sie tätig werde. Es gäbe daher keinerlei Verpflichtung, in einer bestimmten Krankenanstalt oder Pflegeanstalt tätig zu werden. Aus dieser Möglichkeit, angefragte Diensteinsätze sanktionslos abzulehnen, ergäbe sich ein starkes Indiz gegen das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit und gegen eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bf. Weisungen seien nie von der Bf. aus ergangen, sondern stets vom Stammpersonal der jeweiligen Kranken- und Pflegeanstalten, an die die Poolkräfte von der Bf. vermittelt worden seien (Beweis: Niederschrift der Befragung durch die WGKK von XY-6 , XY-8 , XY-5 [als Beilage angeschlossen]; Vermittlungsvertrag [Muster als Beilage angeschlossen]).

Ebenso seien die vermittelten Personen berechtigt, sich durch geeignete Personen vertreten zu lassen. Die Durchführung der Tätigkeit werde nicht von der Bf. kontrolliert und es bestehe auch keine disziplinäre Verantwortung zwischen den vermittelten Personen und der Bf. (Beweis: Vermittlungsvertrag [Muster als Beilage angeschlossen]).

Da die zu vermittelnden Personen in der Regel auch in einem echten Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt oder einer Pflegeanstalt stünden, und den von der Bf. vermittelten Tätigkeiten in ihrer sonstigen Freizeit freiberuflich nachgingen, bestehe auch keinerlei wirtschaftliche Abhängigkeit von den Diensten, die von der Bf. vermittelt würden.

Insbesondere die Bestimmung in den Vermittlungsverträgen, wonach die Poolkräfte sich auch von anderen Vermittlungsunternehmen vermitteln lassen könnten, unterstreiche, dass hier keinerlei wirtschaftliche Abhängigkeit vorliege (Beweis: Vermittlungsvertrag [Muster als Beilage angeschlossen]).

Eine weitere Ausprägung des Unternehmerrisikos stelle der einsatzabhängige Entgeltanspruch dar. Den Poolkräften gebühre im Falle einer krankheits- oder urlaubsbedingten Nichtverfügbarkeit kein Entgelt. Im gegenständlichen Fall entstünde ein Entgeltanspruch nur bei tatsächlich erbrachter Leistung.

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung beschrieben, komme es im gegenständlichen Fall zu keiner direkten Entgeltauszahlung durch die Bf. Dies übernehme das Inkassounternehmen GmbH-3. , welches den von der jeweiligen Kranken-/Pflegeanstalt gezahlten Gesamtbetrag aufsplitte, um anschließend den Poolkräften das Entgelt und der Bf. die Provision für die vermittelnde Tätigkeit anzuweisen.

Insolvenzforderungen seien gemäß § 51 Abs. 1 IO vermögensrechtliche Ansprüche der Gläubiger an den Schuldner, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Gläubigern zuständen. Mehrere Poolkräfte hätten Forderungen gegenüber insolventen Spitälern und Pflegeinstitutionen selbst angemeldet. Dies stelle eine klare Ausprägung des Unternehmerrisikos dar. Stünden die Poolkräfte in einem Dienstverhältnis zur Bf., wäre eine eigenständige Forderungsanmeldung der Poolkräfte nicht möglich (und auch nicht nötig). Eine solche Forderungsanmeldung müsste in diesem Fall durch den Arbeitgeber durchgeführt werden, weil dieser dann Forderungen gegen den Schuldner hätte und nicht die Poolkräfte selbst (Beweis: [als Beilage angeschlossene] Forderungsanmeldungen der „GmbH-5“, „GmbH-6“ und „Einrichtung-7“).

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die vermittelten Personen jedenfalls in keinem unselbständigen Dienstverhältnis zur Bf. stünden. Aus diesem Grund seien die vermittelten Personen auch keine Dienstnehmer der Bf., weshalb keine Arbeitslöhne ausbezahlt und somit auch keine Lohnsteuerpflicht bzw. Pflicht zur Entrichtung von lohnabhängigen Abgaben bestehe.

Die angefochtenen Bescheide seien daher auch wegen Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung aufzuheben.

Am **13. November 2014** wurde die Sach- und Rechtslage **erörtert** (§ 269 Abs. 3 BAO). Der Bf. wurde vorgehalten, dass ihrem eigenen Berufungsvorbringen zufolge – und in Widerspruch zu ihrem Vorbringen im Schriftsatz 3. November 2014 – die Inkassotätigkeit erst ab dem Jahre 2010 (und somit nicht im gegenständlichen Zeitraum) von einer eigenen Firma durchgeführt werde.

Weiters hat die Bf. bestätigt, dass in den Beweisergebnissen untereinander (Niederschriften mit den Poolkräften sowie mit den Leitern der Pflegeeinrichtungen, Fragebögen) keine Widersprüche vorliegen.

Zum Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes, dass sämtliche Befragten übereinstimmend ausgesagt hätten, dass die Poolkräfte keine eigene Pflegedokumentation geführt haben, hat (die im Unternehmen der Bf. tätige) Frau XY-16 angegeben, dass die Poolkräfte aber nach dem GuKG dazu verpflichtet gewesen wären.

Die Honorarnoten der Poolkräfte – so Frau XY-16 (auf Befragen) – seien von der Bf. als unentgeltliche Serviceleistung erstellt worden.

Die Bf. hat sich sodann vorbehalten, bis zum 1. Dezember 2014 weitere Anträge einzubringen.

Unter Bezugnahme auf diesen Erörterungstermin hat die Bf. mit **Schriftsatz vom 28. November 2014** folgende Äußerung (samt Bewisanträgen) erstattet:

Es sei im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig, dass die Bf. eine reine Vermittlungstätigkeit im Hinblick auf die im Pool befindlichen Poolschwestern entfalte. Sie bringe daher (ähnlich einem Makler) Interessenten – nämlich einerseits Pflegeeinrichtungen und andererseits Poolschwestern – „zusammen“ und erhalte dafür eine Vermittlungsprovision. Die Bf. sei jedoch nicht in die vermittelte Tätigkeit eingebunden, dabei handle es sich um eine reine Geschäftsbeziehung zwischen der Pflegeeinrichtung (zB Krankenhaus) und der vermittelten Poolschwester.

Die Bf. sei daher ein bloßes „Bindeglied“ zwischen Interessenten und habe gegenüber den Poolschwestern weder Weisungs- noch Sanktionsrechte. Die Poolschwestern seien in der Ausgestaltung ihrer Dienste frei und könnten entscheiden, ob, wann und wie sie für Pflegeeinrichtungen tätig würden. Ebenso könnten die Poolschwestern sanktionslos Dienste ablehnen (bzw. gar nicht erst annehmen) oder von sich selbst eine Vertretung organisieren. Dies sei nicht nur in den Vermittlungsverträgen vorgesehen, sondern sei auch gelebte Praxis (Beweis: ZV Frau XY-16. und Frau XY-17 , PV der Bf.).

Ob die Poolschwestern allenfalls – aus welchen Gründen auch immer – als Dienstnehmer der Pflegeeinrichtung (zB Krankenhaus, Pflegeheim) anzusehen seien, könne von der Bf. nicht beurteilt werden und sei für die Bf. auch nicht von Belang.

Tatsache sei, dass die Abrechnung der Vermittlungsleistungen erst ab 2010 durch die GmbH-4 (GmbH-3.) durchgeführt werde. GmbH-3. inkassiere den für die Leistung der Poolkraft vereinbarten Betrag sowie die Vermittlungsprovision der Bf. von der jeweiligen Kranken-/Pflegeeinrichtung und überweise die Beträge weiter – sowohl an die Bf. als auch an die Pflegekraft. Vor dem Jahr 2010 sei das Inkasso durch die Bf. als Inkassobevollmächtigte erfolgt. Die Bf. habe daher bei der jeweiligen Pflegeeinrichtung im fremden Namen das Honorar für die Tätigkeit der vermittelten Pflegekraft sowie im eigenen Namen die Vermittlungsprovision inkassiert. Für die rechtliche Beurteilung des konkreten Falles sei dies freilich nicht relevant. Die Inkassotätigkeit sei ein reiner Durchlaufposten für die Bf. gewesen (Beweis: ZV Frau XY-17. und Frau XY-18 sowie PV der Bf.).

Im Zuge des Erörterungstermins sei seitens des BFG auch auf die Ausführungen von *Hofstätter/Reichel* im „Dienstverhältnis-ABC“ (*Hofstätter/Reichel*, EStG, Tz 6 zu § 47) verwiesen worden, zumal hier ausdrücklich auf „Poolschwestern“ Bezug genommen werde. Die Bf. vermöge nicht zu erkennen, dass in dieser Literaturstelle eine Rechtsansicht vertreten werde, die den Beschwerdeinteressen entgegenstünde. Wörtlich heiße es hier:

„Poolschwestern: Unter dem Begriff „Poolschwestern“ versteht man eine in der Praxis immer häufiger vorkommende Gestaltungsvariante, bei der Krankenpfleger(innen) mit einem „Schwesternpool“ ein sehr oft als Werkvertrag bezeichnetes Vertragsverhältnis eingehen und von diesem an Spitäler oder Private verliehen oder vermittelt werden. Für die Beurteilung der Einkünfte des Pflegepersonals ist nicht die vertragliche Vereinbarung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich. Die Poolgestaltung kann entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein. Ist die Poolgestaltung vergleichbar mit einer Arbeitskräftegestellung, erzielt die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist der Personalgesteller (Pool), Beschäftiger die Krankenanstalt oder der private Haushalt. Vermittelt der Pool Pflegepersonal an ein Pflegedienstunternehmen (zB Krankenanstalt) und wird dieses Pflegepersonal vom Pflegedienstunternehmen direkt bezahlt, liegt ein Dienstverhältnis zum Pflegedienstunternehmen (zur Krankenanstalt) vor. Das vermittelte Pflegepersonal erzielt diesfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Krankenanstalt ist auf Grund der Eingliederung des Pflegepersonals in den Betrieb der Krankenanstalt, der Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt und der tatsächlich nicht gegebenen Vertretungsmöglichkeit Arbeitgeber (LStR 2002 Rz 999a).“

Auch *Hofstätter/Reichel* würden daher ausdrücklich anerkennen, dass eine Vermittlung von Poolschwestern möglich und zulässig sei. Die sonstigen Ausführungen hätten lediglich zum Gegenstand, ob und wann die Poolschwestern in einem Dienstverhältnis zur Pflegeeinrichtung (nicht zum Vermittler!) stünden. Für das gegenständliche

Beschwerdeverfahren sei irrelevant, ob möglicherweise Dienstverhältnisse mit den Pflegeeinrichtungen bestünden. Zum Vermittler – im gegenständlichen Fall die Bf. – bestehe keinesfalls ein Dienstverhältnis.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. All dies sei im Verhältnis zwischen der Bf. und den Poolschwestern nicht der Fall. Die Bf. habe keinerlei Weisungs-, Sanktions- oder Überwachungsrechte. Die Poolschwestern seien auch nicht in den Betrieb der Bf. eingegliedert. Eine solche Eingliederung würde sich etwa in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel sowie durch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe zeigen. Fehle es an der organisatorischen Eingliederung – wie im konkreten Fall – so liege kein Dienstverhältnis vor (VwGH 17. September 1989, 85/13/0099, 13. Dezember 1989, 88/13/0209) (Beweis: ZV Frau XY-17 und Frau XY-18 sowie PV der Bf.).

Die im Zuge des Erörterungstermins diskutierte und vom BFG ins Treffen geführte „zeitliche Bindung“ der Poolschwestern aufgrund der Übernahme von Diensten zu gewissen Zeiten bzw. deren Vereinbarung im vorhinein, ändere an dieser Beurteilung nichts. Eine zeitliche Eingliederung – die zur Bf. sowieso nicht vorliege – sei nämlich nach Ansicht des VwGH dann nicht von Relevanz, wenn die Arbeitsleistung überwiegend oder gänzlich außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Dienstgeber zugerechnet werden könnten, erbracht werde und auch keine Eingliederung in einer anderen Form (zB EDV-Vernetzung) vorliege (VwGH 01. Dezember 1992, 88/14/0115; 25. Oktober 1994, 90/14/0184). Könne jemand den zeitlichen Umfang seiner Arbeitsleistungen maßgeblich beeinflussen und die zeitliche Lagerung dieser Leistungen jeweils zusammen mit dem Vertragspartner von Woche zu Woche festlegen, sei von einer Eingliederung einer Abhängigkeit keine Rede (so ausdrücklich: VwGH 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Die Poolschwestern seien stets ausschließlich bei den jeweiligen Pflegeeinrichtungen tätig (gewesen) und hätten keinerlei Tätigkeit in Räumlichkeiten verrichtet, die der Bf. zuzurechnen seien (Beweis: ZV Frau XY-16., Frau XY-17 und Frau XY-18 sowie PV der Bf.). Wenn überhaupt, wäre daher eine betriebliche Eingliederung nur bei der jeweiligen Pflegeeinrichtung möglich. Ob dies der Fall gewesen sei, könne jedoch von der Bf. nicht beurteilt werden und sei für die Bf. auch nicht von Belang.

Das BFG habe die Rechtsmeinung kundgetan, dass die durch XY-14 bzw. durch die Bundesland-2. Gebietskrankenkasse vorgenommene arbeits- bzw. sozialversicherungsrechtliche Beurteilung für die steuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich sei und auch nicht einmal Indizwirkung entfalte. Diese Rechtsansicht teile die Bf. aus mehreren Gründen nicht.

Richtig sei zwar, dass die steuerrechtliche Dienstnehmereigenschaft iSd § 47 EStG eigenständig zu beurteilen sei. Sowohl nach Ansicht des BMF (LStR 2002 Rz 926) als auch der Literatur (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 47 Tz 4.2.) könne jedoch eine arbeits- bzw. sozialversicherungsrechtliche Beurteilung auch für das Steuerrecht Indizwirkung haben.

Das sei insofern logisch und konsequent, als zahlreiche der von der Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien zur Dienstnehmereigenschaft auch in anderen Rechtsgebieten relevant seien und eine entsprechende Beurteilung damit auch für das Steuerrecht maßgeblich sei.

Der (im Zuge des Erörterungstermins) vom Finanzamt vorgebrachte Hinweis auf § 4 Abs. 2 ASVG, wonach als Dienstnehmer iSd ASVG jedenfalls auch gelte, „*wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist*“, stütze in Wirklichkeit dieses Argument der Bf. und zeige gut die Wechselwirkung zwischen Steuer- und Sozialversicherungsrecht. Wenn die zuständige Gebietskrankenkasse trotz dieser Bestimmung der Bf. bescheinige, dass keine Dienstverhältnisse iSd ASVG vorlägen, bedeute dies zweifelsfrei auch, dass die GKK offensichtlich auch der Ansicht sei, dass keine Dienstverhältnisse im steuerrechtlichen Sinn vorlägen (weil ja sonst automatisch aufgrund § 4 Abs. 2 ASVG Dienstverhältnisse für sozialversicherungsrechtliche Zwecke vorliegen würden). Mehr Indiz- bzw. Wechselwirkung sei kaum möglich. Der VwGH (VwGH 05. Juni 2002, 2001/08/0107; weiterführend etwa Zehetner in Sonntag (Hg), ASVG³ § 4 Rz 78) vertrete in diesem Zusammenhang sogar die Rechtsansicht, dass die steuerrechtliche Beurteilung eine Vorfrage (!) sei, welche von der Gebietskrankenkasse aufgrund des § 4 Abs. 2 ASVG selbstständig zu prüfen sei. Wörtlich meine der Gerichtshof: „[...] Soweit dies der Sachverhalt überhaupt nahe legt, hat die Behörde daher im Zuge der Prüfung des Vorliegens einer Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 2 ASVG als Vorfrage (d.h. sofern nicht Bindung an allenfalls bereits vorliegende abgabenrechtliche Bescheide vorliegt, bzw. allenfalls eine Aussetzung des Verfahrens zum Zwecke des Zuwartens bis zur Erledigung eines diesbezüglichen Abgabenverfahrens in Betracht kommt) selbstständig zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der verwiesenen steuerrechtlichen Bestimmungen vorliegen“. Aus der Tatsache, dass die zuständige Gebietskrankenkasse die Dienstnehmereigenschaft verneint und diese auch die steuerrechtlichen Bestimmungen ex § 4 Abs. 2 ASVG zu prüfen gehabt habe, ergäbe sich - entgegen der Rechtsansicht des BFG – dass die Rechtsansicht der WGKK sehr wohl auch für das gegenständliche Verfahren relevant sei und nicht ignoriert werden dürfe. Die Bf. habe darauf hingewiesen (zuletzt im Schriftsatz vom 3. November 2014), dass die gegenständlichen Poolschwestern Unternehmerrisiko tragen würden, da sie sich unter anderem bei Insolvenz einer Pflegeeinrichtung selbst (durch Anmeldung einer Forderung im Insolvenzverfahren) um ihre ausstehenden Honorare kümmern müssten und das ausschließliche Ausfallsrisiko tragen würden. Als Beweis hierfür seien entsprechende Dokumente über Forderungsanmeldungen in Insolvenzverfahren vorgelegt worden (Beweis: vorgelegte Forderungsanmeldungen [als Beilagen zum Schriftsatz vom 3. November 2014], PV der Bf.). Das Finanzamt sei diesem Argument der Bf. mit dem formalen Hinweis entgegen getreten, dass die vorgelegten Forderungsanmeldungen nicht den hier gegenständlichen Beschwerdezeitraum 2006/2007 betreffen würden. Abgesehen davon, dass es für das Bestehen von Unternehmerrisiko nicht darauf ankomme, ob sich im jeweiligen Zeitraum tatsächlich ein Risiko verwirklicht habe (zB Insolvenz einer Pflegeeinrichtung), übersehe das Finanzamt dabei, dass ein Unternehmerrisiko

im konkreten Fall alleine schon deshalb vorliege, weil die Poolschwestern nur und ausschließlich dann Honorar erhalten hätten, wenn sie auch tatsächlich die Dienste, die zu übernehmen sie sich bereit erklärt hätten, angetreten hätten (vgl. etwa VwGH 13. Dezember 1989, 88/13/0209 sowie die Ausführungen bei *Hofstätter/Reichel*, EStG § 47 Tz 4.3.) (Beweis: ZV Frau XY-16. und Frau XY-17 sowie PV der Bf.). Die Poolschwestern hätten die Möglichkeit (gehabt), Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg ihrer Tätigkeit selbst zu bestimmen. Sie würden daher Unternehmerwagnis und Unternehmerrisiko tragen.

Gemäß den Bestimmungen des Vermittlungsvertrages hätten sich die Poolschwestern ohne Angabe von Gründen vertreten lassen und daher sanktionslos eine bereits erfolgte Zusage für einen bestimmten Dienst zurücklegen können. Die Namhaftmachung eines Vertreters hätte dabei auch durch die Poolschwester selbst erfolgen können, die Person der Vertretung sei weder der Genehmigung noch der Zustimmung der Bf. oblegen. Die Regel sei freilich (gewesen), dass eine Poolschwester, die einen Dienst absage, dies der Bf. bloß mitteile, sich jedoch nicht selbst um eine Vertretung kümmere. In diesem Fall versuche die Bf. selbstverständlich, kurzfristig für den jeweils gewünschten Einsatz an die Pflegeeinrichtung aus dem Pool eine andere Poolschwester zu vermitteln. Wenn dies nicht gelinge, so werde der Dienst in der entsprechenden Pflegeeinrichtung schlicht und einfach nicht besetzt. Ebenso habe es vorkommen können, dass die jeweilige Pflegeeinrichtung ein und denselben Dienst an mehrere Vermittlungsunternehmen gemeldet und in weiterer Folge nicht durch eine von der Bf. vorgeschlagene Poolschwester, sondern durch eine Poolschwester, die von einem anderen Vermittler vorgeschlagen worden sei, besetzt habe (Beweis: ZV Frau XY-17 und Frau XY-18 sowie PV der Bf.).

Im Rahmen des Erörterungstermins sei seitens des BFG stets auf ein angebliches „Schulden“ der Arbeitskraft der Poolschwestern verwiesen worden, welches gemäß § 47 Abs. 2 EStG zur Annahme eines Dienstverhältnisses führen würde. Der Begriff des „Schuldens“ bedeute per se, dass eine Nichterfüllung irgendwelche Konsequenzen haben müsse. Jemand „schulde“ nur dann, wenn sein Gegenüber diese Schuld auch irgendwie durchsetzen könne. „Schulden“ habe daher begriffsnotwendig eine Verpflichtung zum Inhalt. Wie im Detail im Rahmen des Erörterungstermins sowie in den Schriftsätze ausgeführt, habe für die Poolschwestern keinerlei Verpflichtung bestanden, Dienste zu übernehmen. Für eine solche „Nichtübernahme“ gebe es keine Sanktionen bzw. habe es keine solchen gegeben. Ebenso hätten die Poolschwestern die sanktionslose Möglichkeit gehabt, Dienste zu stornieren oder schlicht und einfach nicht zu erscheinen. Von einem „Schulden“ könne daher in Wirklichkeit keine Rede sein. Wenn die Poolschwestern überhaupt jemandem ihre Arbeitskraft geschuldet hätten, so sei dies allenfalls die Pflegeeinrichtung gewesen, in der sie tätig gewesen seien. Für die Bf. sei dies allerdings ohne Relevanz und könne von ihr auch gar nicht beurteilt werden, da sie lediglich als Vermittlerin agiere. (Beweis: ZV Frau XY-17 und Frau XY-18 sowie PV der Bf.).

Die Poolschwestern könnten frei wählen, ob oder wann bzw. für welche Dienste sie sich vermitteln lassen würden. Ebenso hätte keinerlei Urlaubsplanung oder ähnliches mit der Bf. oder eine Meldung von Abwesenheitszeiten bei der Bf. zu erfolgen gehabt. Wenn die

Poolschwestern nicht oder nicht mehr tätig werden hätten können oder wollen, so hätte dies keinerlei Konsequenzen gehabt (Beweis: ZV Frau XY-17 und Frau XY-18 sowie PV der Bf.).

Die Bf. beantrage die Einvernahme der genannten Zeugen. Die Einvernahme der Zeugin XY-11 werde zurückgezogen. Die anderen Anträge der Bf. würden vollinhaltlich aufrechterhalten.

In der **mündlichen Verhandlung** wurde Folgendes vorgebracht:

Es gehe – so die Ausführungen der Bf. – im gegenständlichen Fall um eine Vermittlungstätigkeit. In § 35 GuKG sei gesetzlich vorgesehen, dass diplomierte Gesundheits- und Krankenpfleger freiberuflich tätig sein dürfen. Es sei daher auch nicht verwunderlich, dass zwischen einer freiberuflichen und einer angestellten Gesundheits- und Krankenpflegerin keine großen Unterschiede bestünden. Die Bf. mache die Vermittlung und überprüfe, ob die Voraussetzungen des § 36 GuKG erfüllt seien. Die Bf. würde – entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung – keine Arbeitszeiten vorgeben, sondern diese nur weiterleiten. Gegenüber der Bf. bestünde auch keine Arbeitspflicht. Genauso wie ein Immobilienmakler, der auf der einen Seite jemanden habe, der eine Wohnung vermieten möchte und auf der anderen Seite jemanden, der eine Wohnung suche, bringe die Bf. eine Pflegeeinrichtung/Privatperson mit einer diplomierten Pflegefachkraft zusammen, die miteinander kontrahieren könnten.

Zum Einwand des Finanzamtes, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Pflegeeinrichtung und den diplomierten Pflegefachkräften gäbe: ein schriftlicher Vertrag sei nicht erforderlich. Auch ein mündlicher Vertrag bzw. ein faktischer Vertrag sei ein Vertrag.

Wenn überhaupt, dann bestehe eine Arbeitspflicht allenfalls zur Pflegeeinrichtung, nicht aber zur Bf. Wenn eine Pflegefachkraft einen Dienst angenommen habe und sie dann aber sage, dass ihr etwas dazwischen gekommen sei oder dass sei eigentlich nicht wolle, dann brauche sie diesen Dienst auch nicht zu machen. Natürlich seien die Pflegefachkräfte angehalten, dies der Bf. zu melden, damit diese allenfalls jemand anderen vermitteln könne. Das Geschäft der Bf. sei diese Vermittlung. Die Bf. kassiere nur dann eine Vermittlungsgebühr, wenn sie tatsächlich vermittele, d.h., wenn dort (in der Pflegeeinrichtung/im Spital) jemand den Dienst antrete. Werde der Dienst nicht angetreten oder finde die Bf. niemanden, dann bekomme die Bf. keine Vermittlungsgebühr und habe somit natürlich keinen wirtschaftlichen Gewinn.

Den Pflegefachkräften sei vertraglich eine Vertretungsmöglichkeit eingeräumt. Aus den Niederschriften gehe hervor, dass von dieser Vertretungsmöglichkeit sehr selten bis gar nicht Gebrauch gemacht worden sei. Das sei nicht verwunderlich, weil die Pflegefachkräfte ja sanktionslos ablehnen könnten. Die (Pflegefachkräfte) könnten anrufen und sagen, ich komme nicht, und die Geschichte sei damit erledigt. Wozu sollte sich also eine Pflegefachkraft selbst den Aufwand machen und eine Vertretung suchen? In den Verträgen sei teilweise eine Sanktion enthalten, in denen eine Pönale im Sinne des Schadenersatzprinzips enthalten sei: im Falle einer Verhinderung werde die entgangene

Provision verrechnet. Dies werde aber so nicht gelebt. Dies werde nicht verlangt, das sei sanktionslos. Es habe niemanden gegeben, der einen Dienst abgelehnt habe und zu einer Schadenersatzzahlung oder einer Konventionalstrafe herangezogen worden wäre. Das sei so nicht gelebt worden.

Betreffend Eingliederung werde (nochmals) darauf hingewiesen, dass eine solche in einem gewissen Maße wohl gegeben sei, jedoch nicht in den Betrieb der Bf.

Die Weisungsgebundenheit gegenüber Ärzten usw. liege vor. Von der Bf. gäbe es jedoch keine Weisungen.

Das Unternehmerrisiko liege bei den selbständigen, freiberuflich tätigen Pflegefachkräften und nicht bei der Bf. Die Bf. habe das gleiche Risiko mit der Vermittlungsprovision, um die sie sich kümmern müsse; um das Entgelt müsse sich die freiberuflich tätige Pflegefachkraft kümmern. Folglich liege das Unternehmerrisiko bei den freiberuflich tätigen Pflegefachkräften und nicht bei der Bf.

Wenn jemand auf Urlaub gehe, dann nehme er einen Dienst nicht an. Mit der Bf. brauche kein Urlaub vereinbart werden.

Bei Verhinderungen (der Pflegefachkräfte) werde angerufen, weil die Bf. ein Interesse daran habe, damit sie jemand anderen vermitteln könne. Aber im Endeffekt, wenn das nicht geschehe, gäbe es keine Konsequenzen.

Betreffend Inkasso möchte die Bf. darauf hinweisen, dass dies bis zum Jahr 2010 von ihr als Dienstleistung, als Service, angeboten worden sei, aber ganz klar im Namen und auf Rechnung der jeweiligen Person.

Zu den Betriebsmitteln sei auszuführen, dass diese von der jeweiligen Krankenanstalt zur Verfügung gestellt würden – die Bf. habe damit nichts zu tun.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten: wenn eine unselbständige Tätigkeit stattgefunden habe, dann nicht gegenüber der Bf., sondern gegenüber der Pflegeeinrichtung/Privatperson. Selbst das werde von der Bf. in Abrede gestellt. Der Gesetzgeber zähle die Tätigkeiten, wo man freiberuflich tätig werden könne, genau auf. Diese Tätigkeiten seien nicht (nur) auf selbständige Bereiche eingeschränkt, sondern würden sich auch auf den Bereich beziehen, wo man klar nur Weisungen von Ärzten folgen könne. Dem Gesetzgeber werde unterstellt, dies im vollen Bewusstsein gemacht zu haben.

Zu der mit Frau XY-1 aufgenommenen Niederschrift: diese habe ausgesagt, dass ein Vertretungsrecht nicht vereinbart worden sei. Schaue man sich den Vertrag der Frau XY-1, der auch im Rahmen dieser Einvernahme zur Verfügung gestanden sei, an, so finde sich in dessen Punkt 4.2, dass das Vertretungsrecht ausdrücklich vereinbart worden sei. Da hätte sich die Bf. gewünscht, dass dies Frau XY-1 bei der Befragung vorgehalten worden wäre. Ähnliches auch beim Konkurrenzverbot: Frau XY-1 habe ausgesagt, dass sie das Konkurrenzverbot eingehalten habe. Schaue man in den Vertrag, stehe da ausdrücklich, dass es kein Konkurrenzverbot gäbe. Die Bf. bezweifle, ob diese Aussagen von drei Personen so wunderbare Beweise seien. Im gegenständlichen Fall habe man es mit 3.500 bis 4.500 Personen zu tun.

Auf Befragen der Bf., wie dies in der Praxis passiere, ob die Pflegefachkraft bei ihr anrufe und sage, sie habe beispielsweise am Mittwoch nächster Woche Zeit und könne daher von der Bf. eingeteilt werden, oder ob die Initiative immer von der Bf. ausgehe, antwortete die Bf., dass in der Praxis beide Vorgehensweisen vorkämen. Sehr viele Schwestern seien hauptberuflich bei einem Krankenhaus angestellt und machten diese freiberuflichen Dienste nebenbei. Teilweise würden sie (der Bf.) ihre freien Tage bekannt geben und sagen: wenn an diesen freien Tagen ein Bedarf reinkomme, wären sie verfügbar. Dann wisse die Bf. das im Vorhinein und rufe dort an und sage, dass an diesen Tagen ein Dienst nachgefragt werde. Natürlich greife die Bf. zuerst auf diese Personen zurück, weil sie nicht lange zu suchen brauche. Andernfalls werde von der Bf. eine Massen-SMS versendet und der, der als erster antworte, bekomme den Dienst.

Einen Bereitschaftsdienst gäbe es bei der Bf. nicht. Wenn jemand sehr kurzfristig absage, dann könne es vorkommen, dass Dienste nicht besetzt würden. Natürlich versuche die Bf. auch im Falle einer kurzfristigen Absage, jemanden zu finden. Aber eine Bereitschaft in dem Sinn, dass eine gewisse Anzahl von Personen sich dafür bereithalten müsse, gäbe es bei der Bf. nicht.

Zum Einwand des Finanzamtes, die Pflegefachkräfte seien lt. Niederschriften verpflichtet gewesen, im Falle einer Verhinderung die Bf. zu informieren, gab die Bf. an, dass eine Informationspflicht nie bestanden habe. Es werde wohl so gewesen sein, dass die Pflegefachkräfte, die zugesagt und dann doch keine Zeit gehabt haben, sich wahrscheinlich von sich aus gemeldet haben, weil das zur Höflichkeit gehöre.

Abschließend hat die Bf. (nochmals) ausgeführt, dass zumindest im Verhältnis zu ihr keine Dienstverhältnisse vorlägen. Die Kriterien, die in ständiger Rechtsprechung vom Verwaltungsgerichtshof zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses aufgestellt würden, seien nahezu allesamt nicht erfüllt. Die Bf. glaube, dass es nicht ausreichend oder möglich sei, von diesen drei oder vier einvernommenen Personen auf einen Pool von 4.500 Personen schließen zu können.

Es werde daher beantragt, der Beschwerde statzugeben.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Die überwiegende Anzahl der Pflegefachkräfte – ein sog. (bundesweiter) „Pool“ von 3.500 bis 4.500 Personen – war hauptberuflich in Spitäler/Pflegeeinrichtungen tätig. Zusätzlich dazu haben die Pflegefachkräfte – über die Bf. - auch (einzelne) Dienste in anderen Spitäler/Pflegeeinrichtungen übernommen.

Die Pflegefachkräfte haben von Arbeitskollegen oder von Bekannten von der Existenz der Bf. und von der Möglichkeit, in Spitäler/Pflegeeinrichtungen (zusätzlich einzelne) Dienste zu übernehmen, Kenntnis erlangt.

Die Bf. hat mit den Pflegefachkräften (nur) dann, wenn diese sich bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft angemeldet, von der

Bezirksverwaltungsbehörde (vom Magistrat) eine Bescheinigung zur Berechtigung für selbständige Krankenpflege vorgelegt und eine (private) Haftpflichtversicherung abgeschlossen hatten, einen sog. „Vermittlungsvertrag“ abgeschlossen. Die Pflegefachkräfte konnten gegenüber der Bf. ihre Wünsche äußern, etwa, dass sie nicht in bestimmten Einrichtungen oder nicht in bestimmten Abteilungen Dienst versehen möchten oder eben auch, dass sie bevorzugt in bestimmten Einrichtungen oder Abteilungen tätig sein möchten. Wenn eine Pflegefachkraft von der Bf. nicht mehr vermittelt werden wollte, so hat ein Anruf bei der Bf. oder ein kurzes Schreiben genügt und sie ist aus der Liste gestrichen worden.

Während sich die Pflegefachkräfte im Vermittlungsvertrag „alt“ dazu verpflichten mussten, - neben der Bf. – keine andere Agentur mit einer sog. „Vermittlung“ zu beauftragen (Punkt 2.2.), waren die Pflegefachkräfte lt. Vermittlungsvertrag „neu“ berechtigt, auch mit anderen Vermittlungsagenturen Verträge abzuschließen oder selbst Pflegeaufträge anzunehmen (Punkt 2.2.). Sie durften sich jedoch (von den anderen „Vermittlungsagenturen“) nicht an solche Spitäler/Pflegeeinrichtungen „vermitteln“ lassen, an die auch die Bf. Pflegefachkräfte „vermittelte“. Hätte eine Pflegefachkraft daher auch ein „Vermittlungsangebot“ einer anderen „Vermittlungsagentur“ gehabt, dann hätte sie dieses Angebot nicht ungeprüft annehmen können. Sie hätte zuerst bei der anderen „Vermittlungsagentur“ nachfragen müssen, in welches Spital/Pflegeeinrichtung sie vermittelt werden soll. Daran anschließend hätte sie bei der Bf. nachfragen müssen, ob diese auch an das/die betreffende Spital/Pflegeeinrichtung vermittelt. In Anbetracht dieses Umstandes und unter Berücksichtigung der (unstrittigen) Tatsache, dass die Bf. mit ihrem Pool von ca. 4.000 Pflegefachkräften zu einer Vielzahl von Spitälern/Pflegeeinrichtungen in Geschäftsbeziehung stand, kann daher davon, dass sich die Pflegefachkräfte völlig uneingeschränkt auch von anderen „Vermittlungsagenturen“ hätten „vermitteln“ lassen können, nicht die Rede sein.

Die Vorgehensweise bei den (zusätzlichen) Diensten in den Spitälern/Pflegeeinrichtungen war folgende: Die Pflegefachkräfte haben sich meist einmal im Monat, und zwar dann, wenn die eigenen Dienstpläne in der Haupttätigkeit bekannt waren, bei der Bf. gemeldet und ihr die freien Tage, an denen sie für eine "Vermittlung" zur Verfügung stünden, bekannt gegeben. Die Spitäler/Pflegeeinrichtungen haben schon bei der Erstellung der monatlichen Dienstpläne - soweit zu diesem Zeitpunkt ein (zusätzlicher) Bedarf an Pflegepersonal bereits bekannt war - oder eher kurzfristig (= ein paar Tage vor dem benötigten Dienst) - wenn eigenes Personal unplanmäßig ausgefallen ist - der Bf. ihren Bedarf an Pflegepersonal bekannt gegeben. Hat ein Spital/eine Pflegeeinrichtung der Bf. einen Bedarf an Pflegepersonal bekannt gegeben, so ist die Bf. zuerst an jene Pflegefachkräfte herangetreten, die ihr gegenüber bereits die "Verfügbarkeit" an diesen Tagen bekundet hatten. Wenn die Bf. die nachgefragten Dienste mit diesen Pflegefachkräften nicht besetzen konnte, dann hat sie eine Massen-SMS ausgesendet. Diejenige Pflegefachkraft, die sich auf die SMS (zuerst) gemeldet hat, hat den Dienst bekommen.

Die Pflegefachkräfte waren nicht verpflichtet, (von der Bf.) angebotene Dienste anzunehmen. Ist die Bf. daher an eine Pflegefachkraft herangetreten und hat diese gefragt, ob sie einen (bestimmten) Dienst übernehmen möchte, so konnte die Pflegefachkraft diesen (angebotenen) Dienst auch sanktionslos ablehnen. Die Pflegefachkräfte waren auch nicht verpflichtet, eine bestimmte Mindestanzahl von Diensten zu übernehmen. Hatte die Pflegefachkraft der Bf. die Übernahme eines Dienstes zugesagt, dann hat die Bf. dem (anfragenden) Spital/der Pflegeeinrichtung (per Fax) einen Tätigkeitsnachweis zugesandt. Dieser Tätigkeitsnachweis lag auf der Station auf, wurde von der Pflegefachkraft und von der Stationsleitung des Spitals/der Pflegeeinrichtung unterschrieben und dann zur Rechnungslegung an die Bf. zurückgefaxt.

Wenn die Pflegefachkräfte verhindert gewesen sind und einen bereits zugesagten Dienst daher nicht übernehmen konnten, dann mussten sie die Bf. anrufen bzw. haben diese (auch tatsächlich) angerufen. Die Bf. hat dann für einen Ersatz (aus dem Pool) gesorgt. Die Verpflichtung, im Verhinderungsfall die Bf. zu verständigen, ergibt sich auch aus Punkt 4.3. Vermittlungsvertrag „neu“ bzw. aus Punkt 4.4. Vermittlungsvertrag „alt“. Dass dies tatsächlich so gelebt worden ist, bestätigen auch die Aussagen von XY-7 , XY-8 und XY-5 . Diese haben übereinstimmend ausgesagt, dass es ihnen von der Bf. untersagt worden war, selbst eine Vertretung zu schicken, dass sie (im Verhinderungsfall) die Bf. telefonisch verständigen mussten und dass diese dann für einen Ersatz gesorgt hat. Auch von den Leitern der Spitäler/Pflegeeinrichtungen (z.B. Frau XY-6 , Einrichtung-5. ) wurde diese Vorgehensweise bestätigt. Und auch die Bf. selbst hat vorgebracht, dass ihr die Absage eines bereits vereinbarten Dienstes vom jeweiligen Poolmitglied mitgeteilt wurde und dass sie dann (selbst) eine Vertretung aus dem Pool organisiert hat (Schriftsatz Bf. vom 03. November 2014; Äußerung der Bf. vom 28. November 2014). Dem (gegenteiligen) Vorbringen der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass die Pflegefachkräfte im Verhinderungsfall nicht verpflichtet gewesen seien, die Bf. zu informieren, kann daher angesichts der unstrittigen Beweisergebnisse nicht gefolgt werden.

Die Bf. hat auch vorgebracht, die Pflegefachkräfte hätten sich (ohne Angabe von Gründen) vertreten lassen können (Berufung vom 09.09.2010; Äußerung vom 28.11.2014). In den Vermittlungsverträgen heißt es dazu, dass sich die Pflegefachkräfte (jederzeit und ohne Rücksprache mit der Bf. durch eine fachlich gleichwertig qualifizierte Person) vertreten lassen könnten (Punkt 4.2. Vermittlungsvertrag „neu“ und Punkt 4.3. Vermittlungsvertrag „alt“). Dies würde auf das Vorliegen einer generellen Vertretungsbefugnis schließen lassen. Im Zusammenhang mit der Vertretung ergäbe sich – folgte man den Vorbringen der Bf. – daher folgendes Bild: War eine Pflegefachkraft an der Erbringung eines bereits zugesagten Dienstes verhindert, dann durfte sie sich nicht vertreten lassen. War sie an der Erbringung eines bereits zugesagten Dienstes nicht verhindert, dann hätte sie sich jederzeit (durch eine gleich qualifizierte Person) vertreten lassen können.

Dazu ist Folgendes auszuführen: Von dem als unwahrscheinlich auszuschließenden Fall abgesehen, dass eine Pflegefachkraft einen Dienst (nur deshalb) angenommen hat, um sich sodann vertreten zu lassen, und unter Berücksichtigung des Umstandes,

dass im gegenständlichen Fall (nur) einzelne Dienste und diese wiederum (nur) relativ kurzfristig übernommen wurden und dass weiters im (tatsächlichen) Verhinderungsfall eine Vertretung ausgeschlossen war, verbleibt für eine (generelle) Vertretungsbefugnis – wie dies die Ausführungen der Bf. (und auch die sog. Vermittlungsverträge) nahelegen würden - nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kein Raum (mehr). Das Vorliegen einer (generellen) Vertretungsbefugnis wird daher als nicht erwiesen erachtet. Es ist daher auch nicht verwunderlich, dass Frau XY-1 ausgesagt hat, ihr wäre kein Vertretungsrecht eingeräumt worden, obwohl im Vermittlungsvertrag ein solches vereinbart worden war: die den Pflegefachkräften vertraglich eingeräumte Vertretungsbefugnis wurde (tatsächlich) nicht nur nicht gelebt, sondern war - da sie de facto keine Rolle gespielt hat - offensichtlich nicht einmal im Bewusstsein der Pflegefachkräfte verankert.

In den Spitäler/Pflegeeinrichtungen wurden den Pflegefachkräften bestimmte Patienten (Patientengruppen) zur Betreuung zugewiesen und die für diese Patienten geführte Dokumentation zur Einsicht und Weiterführung ausgehändigt. In den Spitäler/Pflegeeinrichtungen haben die Pflegefachkräfte im Wesentlichen folgende Tätigkeiten verrichtet: Körperpflege, Inkontinenzversorgung, Mobilisierung, Medikamenten- und Essensverabreichungen, Blutdruck- und Fiebermessungen. Ihre Tätigkeit hat sich von der Tätigkeit des „Stammpersonals“ der Spitäler/Pflegeeinrichtungen nicht unterschieden. In den Spitäler/Pflegeeinrichtungen stand den Pflegefachkräften ein Spind zur Verfügung, wo sie persönliche Sachen unterbringen konnten. Für die Tätigkeit in den Spitäler/Pflegeeinrichtungen haben die Pflegefachkräfte die eigene Arbeitskleidung (weiße Hosen, weiße Oberbekleidung) verwendet. Hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsqualität wurden die Pflegefachkräfte von den Stationsschwestern der Spitäler/Pflegeeinrichtungen kontrolliert. Als Entgelt haben die Pflegefachkräfte einen bestimmten Betrag pro Stunde (überwiegend: € 13,00 pro Stunde) erhalten. Zum Teil wurden auch Feiertagszuschläge (€ 36,00), Akutzuschläge (€ 15,00), Prämien für neue Mitarbeiter (€ 30,00) und Fahrtkostenersätze ausbezahlt. Die Bf. hat ein – als Vermittlungsprovision bezeichnetes – Entgelt von ca. € 5,00 pro Person und pro Stunde erhalten (nach Aussage von XY-3 im Verfahren vor dem UVS Bundesland-2 ,GZ: Bescheid-2, Berufungsbescheid vom Datum-2, ca. 20% des Stundensatzes). Die Bf. hat den Spitäler/Pflegeeinrichtungen zweimal monatlich die (geleisteten) Pooldienste (= Stundenentgelte einschließlich Vermittlungsgebühr) in Rechnung gestellt. Die Spitäler/Pflegeeinrichtungen haben den in den Rechnungen ausgewiesenen Gesamtbetrag (= Stundenentgelte einschließlich Vermittlungsgebühr) an die Bf. überwiesen. Die Honorarnoten der Pflegefachkräfte wurden (einmal im Monat) von der Bf. – und nicht von den Pflegefachkräften selbst – erstellt. Jeweils ca. Mitte des Folgemonats hat die Bf. die Entgelte (Stundenlöhne) auf die Konten der Pflegefachkräfte überwiesen.

Nach dem sog. Vermittlungsvertrag „alt“ (8.3.) war es den Pflegefachkräften innerhalb eines Jahres nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Bf. untersagt, mit einer anderen Agentur oder mit einem mit der Bf. in Geschäftsbeziehung stehenden Spital/Pflegeeinrichtung Verträge abzuschließen. Nach dem sog. Vermittlungsvertrag „neu“ (5.3.) mussten die Pflegefachkräfte bei Übergehen der Bf., also bei einem

direkten Vertragsabschluss mit den Spitätern/Pflegeeinrichtungen, und zwar auch nach Beendigung des Vertrages, also zeitlich nicht beschränkt, der Bf. eine (verschuldensunabhängige) Konventionalstrafe in Höhe von € 730,00 bezahlen.

Zu diesem Ergebnis ist das Bundesfinanzgericht in freier Würdigung folgender Beweise gelangt: Inhalt der sog. Vermittlungsverträge ("alt" und "neu"); die (unbedenklichen) Aussagen von Frau XY-7, Frau XY-8 und Frau XY-5, mit denen das Finanzamt Niederschriften aufgenommen hat; die (unbedenklichen) Aussagen von Frau XY-1 und von Frau XY-6, mit denen die WGKK Niederschriften aufgenommen hat; die Aussage des (damaligen) Geschäftsführers der Bf., Herr XY-3, im Verfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat Bundesland-2; die (beantworteten) Fragebögen der Einrichtung-1. und des Einrichtung-5a; die Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätze und in der mündlichen Verhandlung.

Zu den von der Bf. (wiederholt) gestellten Beweisanträgen, zum Einwand der Bf., dass nicht jedes einzelne Vertragsverhältnis gesondert geprüft worden sei und zu den Bedenken der Bf., ob - angesichts eines Pools von ca. 4.000 Personen - die Befragung von vier Personen ausreichend sei:

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen (Ritz, Bundabgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, Tz 1 zu § 166 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Gemäß § 183 Abs. 2 zweiter Satz BAO ist ua. dann von einer beantragten Beweisaufnahme abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Unstrittig ist, dass im (gesamten) Prüfungszeitraum (nur) die zwei sog. Vermittlungsverträge verwendet worden sind und dass die Aussagen sämtlicher Befragten übereinstimmen, sodass sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes (bereits) aus den vorliegenden Beweisen ein klares und eindeutiges Bild von den (tatsächlichen) Vorgängen bei bzw. zwischen der Bf., den Pflegefachkräften und den Spitätern/Pflegeeinrichtungen ergibt. Dass hinsichtlich anderer Pflegefachkräfte ein davon abweichender, anders gelageter Sachverhalt vorgelegen wäre, wird nicht einmal von der Bf. behauptet. Von einer Überprüfung weiterer Vertragsverhältnisse (Einzelfälle) bzw. von der Aufnahme weiterer Beweise – wie von der Bf. insbesondere in ihrer Stellungnahme vom 03. November 2014 und in ihrer Äußerung vom 28. November 2014 beantragt – wurde daher Abstand genommen (vgl. VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071; vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164).

Der Inhalt der Entscheidung des UFS vom 07.10.2008, RV/004-G/07 (gemeint wohl: RV/0040-G/07), ist dem Bundesfinanzgericht bekannt, sodass von der beantragten Beweisaufnahme (PV Frau XY-15; Stellungnahme der Bf. vom 03. November 2014) ebenfalls Abstand genommen wurde.

Bei der Frage, ob es sich bei der (unstrittig festgestellten) Tätigkeit der Bf. (bloß) um eine Vermittlung gehandelt hat und ob die Pflegefachkräfte (zu jedem Zeitpunkt) selbstständig tätig gewesen sind (Schriftsatz der Bf. vom 02. Dezember 2010), handelt es sich nicht

um (strittige) Tatsachenfragen, sondern um Rechtsfragen. Solchen Beweisanträgen braucht ebenfalls nicht entsprochen zu werden (VwGH vom 25. November 2010, ZI. 2007/15/0130). Gleiches gilt für die von der Bf. beantragte Beweisaufnahme zu der Frage, ob es sich bei der Inkassotätigkeit der Bf. um einen reinen Durchlaufposten gehandelt hat (Äußerung der Bf. vom 28. November 2014) und für die von der Bf. beantragte Beweisaufnahme zu der Frage, ob die Pflegefachkräfte in den Betrieb der Bf. eingegliedert gewesen sind (Äußerung der Bf. vom 28. November 2014).

Dieser Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Gemäß § 47 Abs. 2 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.

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

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthaltene Definition des Dienstverhältnisses ist eine eigenständige des Steuerrechtes; sie ist weder dem bürgerlichen Recht, noch dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Durch sie soll ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, ein Zustand umschrieben werden (VwGH vom 22. Jänner 1986, ZI. 84/13/0015; vom 31. März 1987, ZI. 84/14/0147).

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es daher weder auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071; vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125; vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079), noch darauf, wie eine Rechtsbeziehung auf anderen Gebieten, wie beispielsweise dem Sozialversicherungsrecht oder dem Gewerberecht, zu beurteilen ist (VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 02. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007; ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004; ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079).

Der Umstand, dass der Unabhängige Verwaltungssenat ausgesprochen hat, dass keine unberechtigte Gewerbeausübung (Arbeitskräfteüberlassung) vorliegt, ist – den vorstehenden Ausführungen zufolge – für das gegenständliche Verfahren daher nicht von Relevanz. Ebenso wenig der Umstand, dass Herr XY-14a in seinem Gutachten zu dem Ergebnis gelangt ist, dass die Pflegefachkräfte aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht

als Dienstnehmer der Bf. zu bewerten seien. Dass die zwischen der Bf. und den Pflegefachkräften (schriftlich) abgeschlossenen Vereinbarungen als „Vermittlungsverträge“ bezeichnet worden sind, ist ebenso ohne Bedeutung.

Wie von der Bf. zutreffend ausgeführt worden ist (Äußerung vom 28. November 2014), gilt (seit dem Inkrafttreten des ASRÄG 1997, BGBI. I Nr. 139, somit mit Wirkung ab 01. Jänner 1998) als Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG „jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig“ ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 05. Juni 2002, ZI. 2001/08/0107; vom 26. April 2006, ZI. 2003/08/0264, und die dort angeführte Rechtsprechung) liegt die wesentliche Bedeutung dieser Verweisung auf Vorschriften des Einkommensteuergesetzes jedenfalls darin, dass für jene Zeiträume, für welche die Lohnsteuerpflicht der betreffenden Person nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 mit Bescheid der Finanzbehörde festgestellt ist, damit jedenfalls auch die Sozialversicherungspflicht nach § 4 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung Abs. 2 ASVG bindend feststeht.

Mit Bescheiden vom 26. August 2010 hat das Finanzamt die Lohnsteuerpflicht der Pflegefachkräfte nach § 47 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 festgestellt. Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 2 letzter Satz ASVG (und der damit in Einklang stehenden Rechtsprechung) zufolge, steht seit diesem Zeitpunkt daher auch die Sozialversicherungspflicht der Pflegefachkräfte bindend fest.

Wenn überhaupt, dann kommt dem Inhalt des (formlosen) Schreibens der WGKK vom 08. April 2011 – es habe sich „herausgestellt“ dass die Bf. nicht Dienstgeberin iSd ASVG sei - nur die „Indizwirkung“ zu, dass daraus keine Rückschlüsse auf ein vorausgegangenes, rechtsstaatlichen Grundsätzen Rechnung tragendes Verfahren gezogen werden kann. Die einzige „Maßgeblichkeit“ dieses (formlosen) Schreibens besteht nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nur darin, dass es im klaren Widerspruch zum eindeutigen Gesetzauftrag des § 4 Abs. 2 ASVG steht.

In diesem Punkt kann daher den Ausführungen der Bf. nicht gefolgt werden.

Zum Einwand der Bf., dass schon deshalb kein Dienstverhältnis (zur Bf.) vorliegen könne, weil die Pflegefachkräfte (für die Spitäler/Pflegeeinrichtungen) nach § 36 GuKG freiberuflich tätig gewesen seien:

Nach § 35 Abs. 1 des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes – GuKG, BGBI. I Nr. 108/1997, kann eine Berufsausübung im gehobenen Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege

1. freiberuflich,
2. im Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt,
3. im Dienstverhältnis zum Träger sonstiger unter ärztlicher oder pflegerischer Leitung oder Aufsicht stehenden Einrichtungen ...,

usw.

ausgeübt werden.

§ 36 GuKG regelt sodann die näheren Umstände bzw. Voraussetzungen für die freiberufliche Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege:

Meldung bei der Bezirksverwaltungsbehörde und welche Unterlage dabei vorzulegen sind (Abs. 1-3 leg. cit.); Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung (Abs. 4 leg. cit.); Informationspflichten gegenüber den zur Betreuung und Pflege übernommenen Personen (Abs. 5 leg. cit.); Rechnungslegung (Abs. 6 leg. cit.).

Aus dem Umstand, dass berufsrechtliche Vorschriften (hier: GuKG) ua. auch eine freiberufliche Berufsausübung ermöglichen und die näheren Voraussetzungen bzw. Bedienungen der freiberuflichen Berufsausübung regeln, kann für die im gegenständlichen Fall vorzunehmende Beurteilung – ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen – nichts gewonnen werden.

Im Erkenntnis vom 10. Juli 1996, ZI. 95/15/0142, hatte der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen, ob eine Lehrtätigkeit den selbständigen oder den nichtselbständigen Einkünften zuzuordnen ist. Zu dem in der Beschwerde vorgebrachten Einwand, dass nach § 38 UOG durch die Erteilung eines Lehrauftrages ein Dienstverhältnis nicht begründet werden könne, hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung) ausgeführt, dass es eine derartige Bestimmung nicht entbehrlich mache, das Rechtsverhältnis eines Steuerpflichtigen darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Selbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an.

Dass das GuKG ua. auch eine freiberufliche Berufsausübung vorsieht, ist für das gegenständliche Verfahren daher ohne Bedeutung.

Bei der Beurteilung, ob Dienstverhältnisse vorliegen, ist der Vertragswille der Parteien nicht maßgebend; denn die Besteuerung muss immer den tatsächlichen Umständen entsprechen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Rz 26 zu § 47). Dass – dem Beschwerdevorbringen zufolge – der Wille aller drei Partner (Bf., Pflegefachkräfte, Spitäler/Pflegeeinrichtungen) nicht auf die Begründung von Dienstverhältnissen gerichtet gewesen sei, schließt daher nicht aus, dass (tatsächlich) Dienstverhältnisse vorliegen. Eine Gewerbeanmeldung spricht zwar für den Willen des Beschäftigten, als selbständig behandelt zu werden; entscheidend ist aber seine tatsächliche Stellung (Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Rz 75 zu § 19 dEStG). Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Bescheinigungen zur Berechtigung für selbständige Krankenpflege, die von den Pflegefachkräften vorgelegt werden mussten, (nur) auf den Willen, als selbständig behandelt zu werden, schließen lassen, dass aber das (tatsächliche) Vorliegen von Dienstverhältnissen dadurch nicht ausgeschlossen wird.

Dem Einwand der Bf, dass ein Großteil der Pflegefachkräfte in einem Dienstverhältnis stehe und dass daher die (gegenständliche) Übernahme von (Zusatz)Diensten im Hinblick auf das („erste“) Dienstverhältnis unzulässig sei, ist entgegenzuhalten, dass ein (gesetzliches) Verbot, das die Begründung von Dienstverhältnissen (allenfalls) verbietet, steuerlich unbeachtlich ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Rz 17 zu § 47). Im Erkenntnis vom 03. August 2004, ZI. 2000/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es für die steuerrechtliche Beurteilung

von Einkünften nicht entscheiden sei, ob berufsrechtliche Überlegungen bestimmte vertragsmäßige Gestaltungen nahelegten.

Der (unstrittige) Umstand, dass ein Großteil der Pflegefachkräfte (bereits) in einem Dienstverhältnis steht, steht daher der Beurteilung, dass (auch) im vorliegenden Fall Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Das (Vertrags)Verhältnis zwischen der Bf. und den Pflegefachkräften war im Wesentlichen wie folgt ausgestaltet: Die Pflegefachkräfte mussten der Bf. ihre Befähigungsnachweise vorlegen. Die Bf. hat die Bedingungen, zu denen sie überhaupt bereit war, mit den Pflegefachkräften einen schriftlichen Vertrag (sog. "Vermittlungsvertrag") abzuschließen, (einseitig) festgelegt: Die Pflegefachkräfte mussten bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft angemeldet sein, eine Bescheinigung des Magistrates (der Bezirkshauptmannschaft) zur Berechtigung für selbständige Krankenpflege vorgelegen und sie mussten eine (private) Haftpflichtversicherung abgeschlossen haben. Erst dann, wenn diese Voraussetzungen vorlagen, hat die Bf. mit den Pflegefachkräften die sog. „Vermittlungsverträge“ abgeschlossen. Die Bf. hat mit den Pflegefachkräften das Leistungsentgelt, und zwar in Form eines (fixen) Stundenlohnes, vereinbart. In weiterer Folge hat die Bf. den Pflegefachkräften einzelne Dienste, und zwar an einem bestimmten Tag, zu einer bestimmten Arbeitszeit, an einem bestimmten Arbeitsort und zu dem (vereinbarten) fixen Stundensatz angeboten, der von den Pflegefachkräften – wie bereits wiederholt ausgeführt worden ist – angenommen oder abgelehnt werden konnte. Hat eine Pflegefachkraft einen ihr von der Bf. angebotenen Dienst angenommen, so musste sie ihn auch durchführen. Im Verhinderungsfall mussten die Pflegefachkräfte die Bf. kontaktieren, die sodann für einen Ersatz (aus dem Pool) gesorgt hat. Am jeweiligen Monatsende hat die Bf. mit den Pflegefachkräften abgerechnet. Die Bf. hat die Honorarnoten der Pflegefachkräfte erstellt und ihnen die Entgelte (Honorare) ausbezahlt.

Dass zwischen der Bf. und den Pflegefachkräften vertragliche Vereinbarungen bestanden, ist daher (völlig) unstrittig.

Fraglich erscheint nur, ob auch zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen vertragliche Vereinbarungen bestanden. Wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung zutreffend ausgeführt hat, wurden zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen keine schriftlichen Vereinbarungen (Verträge) abgeschlossen. Die Bf. hat von "Geschäftsbeziehungen" zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen (Schriftsatz vom 28. November 2014) gesprochen und davon, dass auch ein mündlicher bzw. ein faktischer Vertrag ein Vertrag sei (mündliche Verhandlung).

Dazu ist Folgendes auszuführen: Hinsichtlich der Übernahme der gegenständlichen Dienste sind die Spitäler/Pflegeeinrichtungen an die Bf. - und nicht an die Pflegefachkräfte - herangetreten. Die Übernahme solcher Dienste wurde den Pflegefachkräften von der Bf. - und nicht von den Spitälern/Pflegeeinrichtungen - angeboten. Die Annahme bzw. Ablehnung eines solchen (angebotenen) Dienstes haben die Pflegefachkräfte gegenüber der Bf. - und nicht gegenüber den Spitälern/Pflegeeinrichtungen - erklärt. Die Höhe der Entgelte für diese Dienste (Stundensätze der Pflegefachkräfte) wurden zwischen den

Spitälern/Pflegeeinrichtungen und der Bf. - und nicht zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen - ausverhandelt bzw. festgelegt. War die Pflegefachkraft an der Durchführung eines bereits zugesagten Dienstes verhindert, so ist sie an die Bf. - und nicht an das Spital/die Pflegeeinrichtung - herangetreten, die dann versucht hat, einen Ersatz zu finden.

Zusammenfassend lässt sich daher sagen, dass zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen keine vertraglichen Beziehungen bestanden.

Damit im Einklang steht auch der (unstrittige) Umstand, dass die Pflegefachkräfte von der Bf. - und nicht von den Spitälern/Pflegeeinrichtungen - entlohnt worden sind. Überdies mussten sich die Pflegefachkräfte gegenüber der Bf. dazu verpflichten, in den Spitälern/Pflegeeinrichtungen nur die Pflegeaufträge durchzuführen - der Abschluss von Arbeits- bzw. Dienstverträgen mit den Spitälern/Pflegeeinrichtungen war den Pflegefachkräften untersagt (3.4. Vermittlungsvertrag „neu“; 3.4. Vermittlungsvertrag „alt“), und zwar auch noch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Bf. (5.3. Vermittlungsvertrag "neu"; 6.3. Vermittlungsvertrag "alt") . Auch dieser Umstand lässt nicht gerade darauf schließen, dass (auch) zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen vertragliche Beziehungen bestanden hätten.

Von der Bf. wurde (wiederholt) die Behauptung aufgestellt, dass sie lediglich als Vermittlerin aufgetreten sei. Ihre Tätigkeit habe - vergleichbar mit der eines (Immobilien)Maklers - (nur) darin bestanden, Interessenten - nämlich Spitäler/Pflegeeinrichtungen einerseits und Pflegefachkräfte andererseits - zusammenzubringen, wofür sie eine Vermittlungsprovision erhalten habe. Auch der Unabhängige Verwaltungssenat hat in seinen Berufungsbescheiden (siehe oben) ausgeführt, dass die Bf. „offensichtlich“ das Gewerbe der Arbeitsvermittlung iSd § 94 Z 1 der Gewerbeordnung ausgeübt habe.

Dieser Behauptung bzw. Beurteilung vermag sich das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht anzuschließen:

Unter einer Arbeitsvermittlung ist die Zusammenführung von Arbeitssuchenden mit Arbeitgebern zur Begründung von Arbeitsverhältnissen zu verstehen (VwGH vom 25. März 2014, ZI. 2013/04/0085; vom 16. März 2011, ZI. 2008/08/0153). Wie bereits ausgeführt worden ist, standen die Pflegefachkräfte (nur) in einem Vertragsverhältnis zur Bf., nicht aber zu den Spitälern/Pflegeeinrichtungen. Die Pflegefachkräfte mussten sich gegenüber der Bf. vertraglich sogar verpflichten, mit den Spitälern/Pflegeeinrichtungen kein Dienstverhältnis einzugehen (3.4. Vermittlungsvertrag „neu“; 3.4. und 8.3. Vermittlungsvertrag „alt“), und zwar auch noch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Bf. (5.3. Vermittlungsvertrag "neu"; 6.3. Vermittlungsvertrag "alt") . Da die Arbeitsvermittlung aber gerade darauf ausgerichtet gewesen wäre, ein derartiges direktes Vertragsverhältnis (zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen) herbeizuführen, liegt im gegenständlichen Fall eindeutig keine Arbeitsvermittlung vor (so auch: VwGH vom 16. März 2011, ZI. 2008/08/0153). Darüber hinaus sprechen nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes noch folgende Umstände gegen eine (reine) "Vermittlertätigkeit" der Bf.: Wäre die Bf. tatsächlich

– wie von ihr behauptet – nur als „Vermittlerin“ aufgetreten, dann wäre es Sache der Pflegefachkräfte und der Spitäler/Pflegeeinrichtungen gewesen, Arbeitszeit, Arbeitsumfang usgl. zu vereinbaren – die Bf. hätte damit nichts (mehr) zu tun gehabt; wäre die Bf. tatsächlich – wie behauptet – nur als „Vermittlerin“ aufgetreten, dann wäre es Sache der Pflegefachkräfte und der Spitäler/Pflegeeinrichtungen gewesen, im Verhinderungsfall für Ersatz zu sorgen - die Bf. hätte damit nichts (mehr) zu tun gehabt; die Bf. hätte mit der Auszahlung der Stundenhonorare an die Pflegefachkräfte und mit der Erstellung der Honorarnoten für die Pflegefachkräfte nichts (mehr) zu tun gehabt. Oder kurz zusammengefasst: wäre die Bf. tatsächlich – wie behauptet – nur als „Vermittlerin“ aufgetreten, dann wäre ihre Tätigkeit mit der Vermittlung der Pflegefachkräfte an die Spitäler/Pflegeeinrichtungen beendet gewesen und sie hätte mit weiteren, darüber hinaus gehenden Tätigkeiten (Vereinbarung von Arbeitszeit, Arbeitsort, Arbeitsentgelt; Organisation eines Ersatzes im Verhinderungsfall; Erstellung der Honorarnoten; Auszahlung des Entgeltes) nichts mehr zu tun gehabt.

Dass die Bf. (nur) als „Vermittlerin“ tätig geworden ist, ist daher auszuschließen.

Die Pflegefachkräfte hatten sich gegenüber der Bf. dazu verpflichtet, in den Spitäler/Pflegeeinrichtungen (nur) Pflegediensleistungen durchzuführen (3.4. Vermittlungsvertrag "neu") und - wie oben ausgeführt - mit diesen Einrichtungen keine vertraglichen Beziehungen einzugehen. Da die Pflegefachkräfte von der Bf. somit nicht (bloß) „vermittelt“, sondern zur Erbringung von Pflegedienstleistungen für Spitäler/Pflegeeinrichtungen unter Vertrag genommen worden sind, liegt hier nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes eine Arbeitskräfteüberlassung vor (so auch bei gleichgelagertem Sachverhalt: VwGH vom 16. März 2011, ZI. 2008/08/0153).

Im Verfahren VwGH vom 20. November 2012, ZI. 2008/13/0243, hatte der Verwaltungsgerichtshof in einem gleichgelagerten Fall (ebenfalls: sog. Pool, sog. „Vermittlung“ von Werkverträgen zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes) ebenfalls zu beurteilen, ob die (an Spitäler/Pflegeeinrichtungen „vermittelten“) Pflegefachkräfte in einem Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) zum sog. Poolbetreiber stehen. Der Verwaltungsgerichtshof hat den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und diese Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass keine hinreichende Auseinandersetzung mit den maßgebenden Kriterien für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfolgt sei. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auf „die – ebenfalls Sachverhalte im Zusammenhang mit Personalgestellungen betreffenden – hg. Erkenntnisse vom 15. September 1999, 97/13/0164, und vom 19. Dezember 2001, 99/15/0191“ verwiesen. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass er einen Sachverhalt, wie er auch im gegenständlichen Fall vorliegt, als Personalgestellung (Arbeitskräfteüberlassung) betrachtet. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Auffassung vollinhaltlich an.

Nach Auffassung von Hofstätter/Reichel (Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6 zu § 47, Stichwort „Poolschwestern“) ist bei einer Poolgestaltung sowohl eine Arbeitskräftegestellung als auch eine Vermittlung von Arbeitskräften denkbar. Ein Dienstverhältnis zum Spital/zur Pflegeeinrichtung liegt nach Auffassung der Kommentatoren jedoch nur dann vor, wenn der Pool die Pflegefachkräfte an die Spitäler/Pflegeeinrichtungen (nur) vermittelt und die Pflegefachkräfte von den Spitälern/Pflegeeinrichtungen direkt bezahlt werden. Beides ist hier nicht der Fall: die Bf. war weder (nur) „Vermittlerin“, noch wurden die Pflegefachkräfte direkt von den Spitälern/Pflegeeinrichtungen entlohnt. Auch im Sinne der Ausführungen von Hofstätter/Reichel ist daher nicht vom Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen den Pflegefachkräften und den Spitälern/Pflegeeinrichtungen auszugehen. Nach Auffassung von Hofstätter/Reichel ist der Poolbetreiber (schon) dann Arbeitgeber, wenn die Poolgestaltung mit einer Arbeitskräfteüberlassung (nur) vergleichbar ist. Das bedeutet, dass im Falle einer tatsächlichen (und nicht nur: einer vergleichbaren) Arbeitskräfteüberlassung der Poolbetreiber auf jeden Fall Arbeitgeber ist. Die angesprochene Literaturstelle stützt daher die Auffassung des Bundesfinanzgerichtes. Der von der Bf. vertretenen Meinung (Äußerung vom 28. November 2014), die angesprochene Literaturstelle stünde ihren Interessen nicht entgegen, kann daher nicht gefolgt werden.

Bei einer Personalgestellung ist nach der ständigen Lehre und Rechtsprechung im Regelfall von einem Dienstverhältnis zu demjenigen auszugehen, der die Dienste verschafft (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, Rz 8 zu § 47 und die dort angeführte Judikatur; VwGH vom 19. Dezember 2002, ZI. 99/15/0191; vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es der organisatorischen Eingliederung in ein Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen (schon), wenn die Beschäftigten dem Verleiher ihre Arbeitskraft in der Weise zur Verfügung stellen, dass sie ihre Arbeitsleistungen in dem vom Verleiher bezeichneten Beschäftigerunternehmen erbringen (VwGH vom 15. September 1999, ZI. 97/13/0164, vom 16. März 2011, ZI. 2008/08/0153). Das ist hier der Fall: Die Pflegefachkräfte haben ihre Arbeitskraft der Bf. (= Verleiherin) zur Erbringung von Arbeitsleistungen in den von der Bf. jeweils bezeichneten Spitälern/Pflegeeinrichtungen (= Beschäftigerunternehmen) zur Verfügung gestellt. An der organisatorischen Eingliederung der Pflegefachkräfte besteht daher keine Zweifel. Dass die Pflegefachkräfte in den Räumlichkeiten der Bf. nicht tätig geworden sind und – dem Vorbringen der Bf. zufolge – nicht in Schulungen (welcher Art auch immer) oder in organisatorische Veranstaltungen (welcher Art auch immer) der Bf. einbezogen worden seien, steht dieser Beurteilung vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung nicht entgegen.

Zum Einwand der Bf., dass sie gegenüber den Pflegefachkräften kein Weisungs- und Kontrollrecht gehabt habe:

Wenn die Bf. vorbringt, dass sie kein Weisungsrecht bezüglich Art und Umfang der Tätigkeit der Pflegefachkräfte gehabt habe, so ist ihr vorweg entgegen zu halten, dass es

sich dabei (nur) um eine sachliche Weisungsbefugnis handelt, deren Fehlen das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht ausschließt (so auch: VwGH vom 19. Jänner 1984, Zl. 83/15/0144; vom 16. September 1982, Zl. 81/15/0118 [in beiden Fällen hatte der Verwaltungsgerichtshof die Dienstnehmereigenschaft von in einem Krankenhaus tätigen Ärzten zu beurteilen]). Die mangelnde Weisungsbefugnis in diesem Punkt steht daher der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse vorliegen, ohnehin nicht entgegen.

Darüber hinaus ist zur Frage der Weisungsgebundenheit im Zusammenhang mit einer Arbeitskräfteüberlassung Folgendes auszuführen:

Im Rahmen der Überlassung von Arbeitnehmern an Dritte bleiben die grundlegenden Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis zwischen verleihendem Arbeitgeber und Arbeitnehmer aufrecht. Damit kommt der Arbeitnehmer durch seine Tätigkeit beim Beschäftiger rechtlich nur seiner Arbeitspflicht gegenüber dem Verleiher nach, wobei die Weisungen des Entleiher als solche des Verleiher (= des Arbeitgebers) zu beurteilen sind (VwGH vom 16. März 2011, Zl. 2008/08/0153). Der Umstand, dass den Beschäftigten (persönliche) Arbeitsanweisungen (nur) vom Beschäftiger (und nicht auch: vom Verleiher) erteilt werden, ist daher (nur) typisches Element eines Dienstverschaffungsvertrages (VwGH vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147).

Unstrittig ist, dass die Pflegefachkräfte vom Stammpersonal der Spitäler/Pflegeeinrichtungen Weisungen erhalten haben und von diesem kontrolliert worden sind. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung bedeutet dies, dass die Weisungen/Kontrollen der Entleiher (= Spitäler/Pflegeeinrichtungen) als Weisungen/Kontrollen der Bf. (= der Verleiherin) zu betrachten sind und dass die Pflegefachkräfte dadurch, dass sie entsprechend den Weisungen der Entleiher gehandelt haben, (nur) ihrer Arbeitspflicht gegenüber der Bf. nachgekommen sind. Dass die Pflegefachkräfte (nur) vom Stammpersonal der Spitäler/Pflegeeinrichtungen und nicht (auch) von der Bf. angewiesen/kontrolliert worden sind, schließt daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen der Bf. und den Pflegefachkräften nicht aus.

Zum Einwand der Bf., die Pflegefachkräfte hätten (angebotene) Aufträge (auch) ablehnen können:

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 (einzelner) ihm aufgetragenen Arbeiten, noch die Weigerung des selbstständig Tätigen, den Auftrag (zur Gänze) durchzuführen, ohne Folgen bleiben:

Der Dienstnehmer wird mit arbeitsrechtlichen Konsequenzen (uU Entlassung) rechnen müssen, der selbstständig Tätige wird damit rechnen müssen, das vereinbarte Entgelt nicht (zur Gänze) zu erhalten. Aus dem Umstand, dass eine angebotene Beschäftigung auch abgelehnt werden kann ist daher - ebenso wie aus dem Umstand, dass die Annahme eines angebotenen Auftrages abgelehnt werden kann - nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes für die Frage, ob eine (angenommene) Beschäftigung/ ein (angenommener) Auftrag selbstständig oder unselbstständig ausgeübt wird, nichts

zu gewinnen. Die Möglichkeit, einzelne Aufträge/Beschäftigungsangebote ablehnen zu können, wird einem Dienstnehmer in aller Regel bei - wie hier - nicht auf eine durchgehende Beschäftigung ausgerichteten Arbeitsverhältnissen eingeräumt. Es handelt sich dabei um eine sogenannte "Beschäftigung nach beiderseitigem Bedarf - Konsensprinzip", bei welcher der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, Beschäftigungsangebote des Arbeitgebers nach seinem eigenen Bedarf abzulehnen (OGH vom 13. November 2003, 8 ObA 86/03k). Der Oberste Gerichtshof (in Arbeitsrechtssachen) hat in diesen Fällen die Frage, ob ein Arbeitsverhältnis vorliegt, nicht danach beurteilt, ob der Arbeitnehmer Beschäftigungsangebote ablehnen konnte, sondern danach, ob beim jeweiligen Arbeitseinsatz die für ein Arbeitsverhältnis sprechenden Merkmale vorliegen. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat - im Zusammenhang mit der Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 2 ASVG - bei nicht durchgehenden Beschäftigungsverhältnissen nicht darauf abgestellt, ob ein Dienstnehmer die ihm angebotenen Beschäftigungsmöglichkeiten ablehnen konnte, sondern darauf, ob eine Person in den tatsächlichen Beschäftigungszeiten in einem versicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis stand (VwGH vom 04. Juli 2007, ZI. 2006/08/0193; vom 25. April 2007, ZI. 2005/08/0162; vom 21. Februar 2007, ZI. 2003/08/0232; vom 21. Februar 2007, ZI. 2006/08/0107). Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an. Damit im Einklang steht auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 keineswegs eine dauernde oder auf unbestimmte Zeit vorgesehene Bindung des Arbeitnehmers entscheidend ist und dass selbst eine nur vorübergehende Arbeitsleistung bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen ein Dienstverhältnis im Sinne der angeführten Gesetzesstelle begründen kann (VwGH vom 04. März 1986, ZI. 84/14/0063).

Der Umstand, dass die Pflegefachkräfte angebotene Dienste auch (sanktionslos) ablehnen konnten, steht daher der Beurteilung, dass hinsichtlich der angenommenen Dienste Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Zum Einwand der Bf., die Pflegefachkräfte hätten sich vertreten lassen können: Wesensmerkmal eines Dienstverhältnisses ist die persönliche Arbeitspflicht. Besteht keine Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung, dann ist nicht vom Vorliegen von Dienstverhältnissen auszugehen. Eine Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung ist dann nicht gegeben, wenn demjenigen, dessen Leistungserbringung zu beurteilen ist, eine generelle Vertretungsbefugnis bei Erbringung dieser Leistung eingeräumt ist. Von einer generellen Vertretungsbefugnis kann nur dann gesprochen werden, wenn der Beschäftigte berechtigt ist, jederzeit und nach Gutdünken irgendeinen geeigneten Vertreter zur Erfüllung der von ihm übernommenen Arbeitspflicht heranzuziehen. Keine generelle Vertretungsberechtigung stellt die bloße Befugnis dar, sich im Fall der Verhinderung in bestimmten Einzelfällen, z.B. im Fall der Krankheit oder eines Urlaubes vertreten zu lassen; ebenso wenig die bloße wechselseitige Vertretungsmöglichkeit mehrerer vom selben Vertragspartner beschäftigter Personen (VwGH vom 16. November 2011, ZI. 2008/08/0152).

Wie oben ausgeführt worden ist, wird das Vorliegen einer – von der Bf. behaupteten – generellen Vertretungsbefugnis als nicht erwiesen erachtet. Im Verhinderungsfall mussten die Pflegefachkräfte die Bf. anrufen und diese hat - aus dem "Pool" - für eine entsprechende Vertretung gesorgt. Die Auswahl und Entsendung eines (geeigneten) "Vertreters" (nur) im Verhinderungsfall durch die Bf. selbst schließt eine - gegen die Dienstnehmereigenschaft sprechende - generelle Vertretungsbefugnis aus und lässt - vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung - (nur) den Schluss zu, dass die Pflegefachkräfte (grundsätzlich) zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung verpflichtet waren. Mit ihrem Einwand, die Pflegefachkräfte hätten sich vertreten lassen können, vermag die Bf. daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht in Abrede zu stellen. Im Übrigen kommt einer vereinbarten „Vertretungsbefugnis“ dann kein tatsächliches Gewicht zu, wenn – wie auch im gegenständlichen Fall – eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht besteht (VwGH vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163).

Zum Einwand der Bf., dass die Pflegefachkräfte nicht zur Übernahme von (angebotenen) Diensten verpflichtet gewesen seien und dass daher von keinem "Schulden der Arbeitskraft" gesprochen werden könne: Wie bereits oben ausführlich dargelegt worden ist, besteht keine (gesetzliche) Verpflichtung, angebotene Beschäftigungen anzunehmen und somit auch keine Verpflichtung, ein Vertragsverhältnis zu begründen. Wird aber kein Vertragsverhältnis begründet, so stellt sich die Frage eines allfälligen "Schuldens" (der Arbeitskraft usw.) überhaupt nicht. Aus dem (unstrittigen) Umstand, dass die Pflegefachkräfte nicht verpflichtet gewesen sind, angebotenen Dienste zu übernehmen, kann daher nicht der Schluss gezogen werden, dass die Pflegefachkräfte - in Zeiten der tatsächlichen Beschäftigung - der Bf. nicht ihre Arbeitskraft geschuldet hätten.

Da § 47 Abs. 2 erster Satz EStG von einem Schulden der Arbeitskraft spricht und da es in § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 heißt "Dies ist der Fall ..", ist dem Inhalt des Begriffes "Schulden der Arbeitskraft" im Sinne des ersten Satzes jenes Verständnis beizumessen, welches aus dem zweiten Satz hervorgeht. Das bedeutet, dass unter einem "Schulden der Arbeitskraft" im Sinne des ersten Satzes - wie aus dem Inhalt des zweiten Satzes hervorgeht - (nur) ein weisungsgebundenes, in den betrieblichen Organismus eingegliedertes Tätigwerden zu verstehen ist. Weisungsgebundenheit und betriebliche Eingliederung liegen im gegenständlichen Fall vor (siehe dazu: oben), sodass auch das "Schulden der Arbeitskraft" im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 - und nur dieses ist hier zu beurteilen - im Ergebnis zu bejahen ist.

Wie bereits ausgeführt, waren die Pflegefachkräfte (vertraglich) verpflichtet, im Falle einer Verhinderung, d.h., wenn sie einen bereits zugesagten Dienst nicht durchführen konnten, die Bf. davon in Kenntnis zu setzen (4.3. Vermittlungsvertrag "neu" und 4.4. Vermittlungsvertrag "alt"). Dass dies tatsächlich auch so gelebt worden ist, haben die Aussagen der Pflegefachkräfte bestätigt. In diesem Fall hat die Bf. für einen Ersatz aus dem Pool gesorgt. Der Umstand, dass sich die Pflegefachkräfte nicht vertragswidrig verhalten haben und die für diesen Fall vereinbarte Konsequenz - Verrechnung der entgangenen Vermittlungsprovision - daher nicht gelebt worden ist, lässt nicht den Schluss

zu, dass die Pflegefachkräfte der Bf. nicht ihre Arbeitskraft geschuldet hätten. Auf ein vertragswidriges - mit den entsprechenden Konsequenzen des Arbeitgebers verbundenes - Handeln des Arbeitnehmers stellt nämlich § 47 Abs. 2 EStG 1988, wenn er von einem Schulden der Arbeitskraft spricht, nicht ab.

Zum unternehmerischen Risiko:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079; vom 04. März 1986, ZI. 84/14/0063). Bei der Beurteilung, ob jemand ein für Selbständigkeit sprechendes Unternehmerrisiko trägt, kommt es nicht so sehr auf die Einnahmen- als vielmehr auf die Ausgabenseite an. Die Tatsache, dass jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat, bildet einen gewichtigen Hinweis auf ein Dienstverhältnis (VwGH vom 19. Jänner 1984, ZI. 83/15/0144).

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätige Person nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen daher nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 02. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, ZI. 2007/15/0163).

Dass die Pflegefachkräfte nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden entlohnt worden sind, begründet daher kein (einnahmenseitiges) Unternehmerwagnis (so auch: VwGH vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 28. Mai 2009, ZI. 2007/15/0163).

Sozialleistungen, wie beispielsweise die Gewährung von Urlaub oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (VwGH vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0078). Dass die Pflegefachkräfte im Krankheitsfall (oder bei sonstiger Verhinderung) kein Entgelt erhalten haben, schließt daher – entgegen der von der Bf. vertretenen Auffassung – das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht aus.

Zum Einwand der Bf., dass die Pflegefachkräfte nur dann Honorare erhalten hätten, wenn sie die Dienste auch tatsächlich angetreten hätten, ist auszuführen, dass auch (unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende) Arbeitnehmer regelmäßig eine Leistung zu erbringen haben, die über ihre bloße Anwesenheit hinausgeht (VwGH vom 30. November 1993, ZI. 89/14/0300; vom 16. Februar 1994, ZI. 90/13/0251).

Ein Unternehmerwagnis liege nach Auffassung der Bf. ua. auch deshalb vor, weil sich die Pflegefachkräfte bei einer Insolvenz des Spitals/der Pflegeeinrichtung selbst um ihre ausstehenden Honorare kümmern hätten müssen. Zum Nachweis für diese Behauptung hat die Bf. Forderungsanmeldungen von Pflegefachkräften (Schuldner: Spitäler bzw. Pflegeeinrichtungen) vorgelegt. Dem ist – abgesehen davon, dass die (angemeldeten)

Forderungen nicht die gegenständlichen Kalenderjahre betreffen – entgegenzuhalten, dass die (bloßen) Forderungsanmeldungen noch nichts darüber aussagen, ob die Insolvenzgerichte die Gläubigerstellung der Pflegefachkräfte auch tatsächlich anerkennen. In diesem Zusammenhang wird auch auf das, einen ähnlich gelagerten Sachverhalt betreffende und von der Bf. selbst in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Urteil des OLG Wien, 33 Cgs 176/03v (Schwesternpool GmbH-2. ), verwiesen. In diesem Verfahren hatte eine Pflegefachkraft wegen der Insolvenz des Schwesternpools (und nicht des Spitals/der Pflegeeinrichtung) ihre Ansprüche gegenüber der GmbH-7 geltend gemacht. Die Pflegefachkraft ist mit ihren Ansprüchen gegenüber der GmbH-7 (nur) deshalb nicht durchgedrungen, weil das OLG Wien die Tätigkeit der Pflegefachkraft (nur) als arbeitnehmerähnlich und nicht als Arbeitnehmer eingestuft hat. Dass die Pflegefachkraft ihre Ansprüche (zu Recht) gegenüber dem Schwesternpool (und nicht: gegenüber dem Spital/ der Pflegeeinrichtung) geltend gemacht hatte, war im gesamten Verfahren unstrittig.

Dem Einwand der Bf., dass die Pflegefachkräfte ihre Entgelte erst nach Eingang der entsprechenden Beträge bei der Bf. erhalten und somit das Risiko eines Forderungsausfalles getragen hätten, ist daher entgegenzuhalten, dass daraus weder der Schluss gezogen werden kann, dass die Pflegefachkräfte der Bf. nicht – im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 - ihre Arbeitskraft geschuldet hätten, noch auf die rechtliche Zulässigkeit dieser Vorgangsweise (in diesem Sinn auch: VwGH vom 17. Jänner 1995, Zl. 93/08/0092). Ein unternehmerisches Risiko wird damit jedoch nicht begründet.

Unstrittig ist, dass die Pflegefachkräfte die Möglichkeit hatten, (angebotene) Dienste anzunehmen oder diese abzulehnen. Ein unternehmerisches Risiko kann daraus – entgegen der von der Bf. vertretenen Auffassung – nicht abgeleitet werden, weil es – wie bereits oben ausgeführt worden ist – jedem selbstständig oder unselbstständig Tätigen unbenommen bleibt, angebotene Aufträge/Beschäftigungsverhältnisse anzunehmen oder diese abzulehnen, mit der daraus (unweigerlich) gezogenen Konsequenz, dass bei der Annahme eines Auftrages/Beschäftigungsverhältnisses Einnahmen erzielt werden, bei einer Ablehnung jedoch nicht. Die (schlichte) Möglichkeit, angebotene Dienste annehmen oder ablehnen zu können, ist daher - wie bereits oben ausgeführt - nicht geeignet, als Abgrenzungskriterium dafür, ob eine Tätigkeit selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübt worden ist, herangezogen zu werden.

Ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis liegt daher nicht vor.

Ein (einnahmenseitiges) Unternehmerwagnis läge nach der angeführten Rechtsprechung beispielsweise dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit (und damit im Ergebnis: die Höhe der Einnahmen) von der "persönlichen Tüchtigkeit und vom Fleiß" abhängig wäre. Der einzige „gestalterische Spielraum“, den die Pflegefachkräfte hatten, bestand jedoch nur darin, dass sie die Möglichkeit hatten, von der Bf. angebotene Dienste anzunehmen oder diese abzulehnen. Dass die Pflegefachkräfte von sich aus (auch) eine Steigerung der ihnen angebotenen Dienste erreichen hätten können, wird nicht einmal von der Bf. behauptet. Das Vorliegen eines (einnahmenseitigen) Unternehmerrisikos ist daher

auch aus diesem Grund zu verneinen (vgl. auch VwGH vom 24. September 2003, ZI. 2000/13/0182).

Aber auch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis liegt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht vor. Unstrittig ist, dass den Pflegefachkräften die für ihre Berufsausübung erforderlichen Betriebsmittel (Fieberthermometer, Blutdruckmesser, Zuckermessgerät, Verbandszeug usw.) von den Spitätern/Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellt worden sind. Wie aus den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Abrechnungen hervorgeht, haben die Pflegefachkräfte auch (pauschale) Fahrkostenerstätze erhalten – ein Umstand, der (unstrittig) gegen das Vorliegen eines (ausgabenseitigen) Unternehmerwagnisses spricht. Dass die Pflegefachkräfte ihre eigene Arbeitskleidung verwendet und den damit verbundenen Aufwand selbst getragen haben ist ein Umstand, der auch bei unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Personen immer wieder vorkommt. Auch die steuerlichen Vorschriften tragen diesem Umstand Rechnung; unter bestimmten Voraussetzungen können die Aufwendungen für Arbeitsmittel (z.B. Berufskleidung) als Werbungskosten anerkannt werden (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Ein Unternehmerwagnis wird dadurch jedoch nicht begründet (VwGH vom 17. März 1966, ZI. 1574/65).

Da die Pflegefachkräfte kein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis getragen und auch mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehende Aufwendungen wie Fahrtkosten oder Betriebsmittel nicht selbst getragen haben, kann aus dem Umstand, dass sie die Aufwendungen für Arbeitskleidung und die Prämie für die Berufshaftpflichtversicherung selbst getragen haben, nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kein die Dienstnehmereigenschaft ausschließendes Unternehmerwagnis abgleitet werden.

Zum Geldfluss:

Die Bf. bestreitet Arbeitgeberin (iSd § 47 Abs. 1 EStG 1988) zu sein ua. auch mit der Begründung, dass es sich bei den Entgelten, die sie an die Pflegefachkräfte ausbezahlt hat, (nur) um durchlaufende Posten gehandelt habe.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung kann von einem durchlaufenden Posten nur dann gesprochen werden, wenn sowohl die Vereinnahmung als auch die Verausgabung in fremdem Namen und für fremde Rechnung erfolgt.

Voraussetzung ist somit, dass der Unternehmer nicht einen eigenen Anspruch geltend macht. Das Vorliegen von durchlaufenden Posten setzt also voraus, dass unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Zahler und dem Empfänger (Anspruchsberechtigten) des Betrages bestehen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar<sup>3</sup>, Rz 128 zu § 4; VwGH vom 27. Februar 2003, ZI. 99/15/0068).

Wie bereits ausgeführt worden ist, bestand ein Vertragsverhältnis nur zwischen der Bf. und den Pflegefachkräften bzw. zwischen der Bf. und den Spitätern/Pflegeeinrichtungen. Zwischen den Pflegefachkräften und den Spitätern/Pflegeeinrichtungen hingegen bestanden keine Vertragsverhältnisse. Ganz im Gegenteil: Die Pflegefachkräfte mussten sich in den sog. „Vermittlungsverträgen“ sogar ausdrücklich dazu verpflichten, (unmittelbar) mit den Spitätern/Pflegeeinrichtungen keine Verträge abzuschließen. Von einem durchlaufenden Posten könnte – den vorstehenden Ausführungen zufolge

– jedoch nur dann die Rede sein, wenn unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen den Pflegefachkräften und den Spitätern/Pflegeeinrichtungen bestanden hätten. Da solche (unstrittig) nicht bestanden, besteht nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kein Zweifel daran, dass es sich bei den von der Bf. an die Pflegefachkräfte ausbezahlten Entgelten nicht um durchlaufende Posten gehandelt hat (so auch: VwGH vom 16. März 2011, Zl. 2008/08/0153), sodass (auch) mit diesem Einwand die Arbeitgeberstellung der Bf. (iSd § 47 Abs. 1 EStG 1988) nicht in Abrede gestellt werden kann.

Zu den Säumniszuschlägen (für: Lohnsteuer 2006 und 2007; Dienstgeberbeiträge 2006 und 2007; Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007):

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO (idF BGBI. I Nr. 142/2000) nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Gleiches gilt für die Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 122 Abs. 7 WKG).

Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht (rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge erwirkt worden sind, ist unstrittig.

Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

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 "Arbeitskräfteüberlassung - Arbeitskräftepool" (§ 47 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988) fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision ist daher zulässig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 7. April 2015

