



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. Günther Geringer, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1040 Wien, Klagbaumgasse 8, vom 6. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 2. Februar 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Pflegebereich berufstätig.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 2. Februar 2006 das Verfahren gegen die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wieder auf und begründete dies damit, dass seitens des Arbeitgebers ein neuer bzw. berichtigter Lohnzettel übermittelt worden sei. Gleichzeitig erließ die Behörde einen neuen Sachbescheid und bezog zu den bereits bekannten nichtselbständigen Einkünften noch solche in Höhe von € 709,51 in die Arbeitnehmerveranlagung mit ein.

Sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Einkommensteuerbescheid brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu begründend aus, dass ihre zusätzlichen unselbständigen Einkünfte nur € 650,00 betragen hätten und diese innerhalb der Zuverdienstgrenze gelegen seien. Die Bw. habe für ihre nebenberufliche Pooldiensttätigkeit im Seniorenheim „B“ von der Gattin des Poolbetreibers Herrn R K für ihre am 4.7.03/8 Std., 9.7.03/8 Std., 14.7.03/10 Std., 15.7.03/6 Std., 19.7.03/6 Std. und 21.7.03/12 Std., somit für 50 Stunden à € 13,00 den genannten Betrag in bar erhalten. Diese Dienstleistungen seien mit Sr. L (Gattin von Herrn K) ausdrücklich vereinbart worden, um ja unter der möglichen Zuverdienstgrenze zu bleiben und nichts nachbezahlen zu müssen. Die Bw. habe für ihre Dienste ausschließlich den genannten Betrag erhalten und diese mit ihrer Unterschrift in der Anwesenheitsliste vom Seniorenheim bestätigt. Wenn Herr K und seine Gattin behaupten würden, der Bw. einen Betrag in Höhe von € 861,58 bar bezahlt zu haben, so sei dies nicht korrekt. Es werde daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide bei gleichzeitiger Erlassung eines neuen - dem Berufungsbegehren Rechnung tragenden - Bescheides beantragt.

Der Berufung legte die Bw. zwei Stundenlisten mit Aufzeichnungen ihrer für das Seniorenheim geleisteten Diensten bei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2006 wies das Finanzamt gegenständliches Rechtsmittel als unbegründet ab und führte aus, dass es bei einem zweiten Lohnbezug keine so genannte Zuverdienstgrenze gäbe. Etwaige Unstimmigkeiten über die Höhe der tatsächlich erhaltenen Lohnbezüge seien mit dem Büro des Arbeitgebers abzuklären.

Mit Schreiben vom 23. März 2006 stellte die Bw. den Vorlageantrag und beantragte die im Rahmen eines Werkvertrages bezogenen Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Die Bw. führte aus, dass ausschließlich Frau L K Ansprechpartnerin und Vermittlerin der vertretungsweise übernommenen Tätigkeit im Schwesternpool gewesen sei. Es habe von Beginn an Übereinstimmung bestanden, dass es sich bei gegenständlicher Tätigkeit um kein Dienstverhältnis handle, da dies mit dem bestehenden Dienstverhältnis der Bw. zur Gemeinde Wien unvereinbar gewesen wäre. Zum Beweis werde eine entsprechende Meldung an den Magistrat übermittelt. Gleichzeitig werde auch eine Bestätigung der WGKK

und der SVA überreicht, woraus hervorgehe, dass kein Dienstverhältnis vorgelegen habe. Übrigens sei ein Herr K der Bw. nicht bekannt und habe sie mit diesem keinerlei Vereinbarungen geschlossen, weshalb sich auch die erstattete Meldung als unzutreffend erweise. Ein weiteres Indiz für die zum Nachteil der Bw. gereichenden Handlungen würden sich auch aus der verspätet erstatteten (falschen) Meldung ergeben. Nach mündlicher Auskunft seien auch weitere Personen von den unrichtigen Angaben des Herrn K betroffen, weshalb eine Klärung des Sachverhaltes sowie eine abgabenbehördliche Prüfung angeregt werde.

Dem Vorlageantrag legte die Bw. eine an den Magistrat der Stadt Wien erstattete Meldung über die beabsichtigte Aufnahme einer freiberuflichen Berufsausübung, einen Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung sowie ein Schreiben der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft betreffend nachgewiesener Versicherungszeiten und neutraler Zeiten vor.

In weiterer Folge wurde das Betriebsstättenfinanzamt (des Herrn K) seitens des Wohnsitzfinanzamtes der Bw. um Prüfung des gegenständlichen Sachverhaltes sowie um eventuelle Stornierung des Lohnzettels ersucht. In Beantwortung dieses Ersuchens teilte das Betriebsstättenfinanzamt mit, dass es sich im vorliegenden Fall bei den strittigen Einkünften der Bw. – entsprechend den Ergebnissen einer Lohnsteuerprüfung - um solche aus nichtselbständiger Arbeit handeln und eine Berichtigung des Lohnzettels nicht erfolgen würde.

Entsprechend den Feststellungen des an das Wohnsitzfinanzamt übermittelten Lohnsteuerberichtes handle es sich bei der Tätigkeit der Fa. N Inh. R K um eine Arbeitskräfteüberlassung und sei die Beschäftigung der Krankenschwestern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren, weshalb auch die Fa. K als Arbeitgeber zu sehen sei. Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem Bericht dazu weiters ausführte, handle es sich bei der Fa. N um eine sogenannte Poolfirma, welche Pflegepersonal an Spitäler oder Pflegeheime vermitte. Mit einigen im Pool befindlichen Krankenschwestern seien Niederschriften aufgenommen worden, wobei diese zu Protokoll gegeben hätten, dass der Kontakt zu der Poolfirma meist über die Ehefrau des Herrn K, welche ebenfalls Krankenschwester sei, bzw. durch Mundpropaganda hergestellt worden sei. In allen Fällen habe es keine schriftlichen Verträge bzw. Unterlagen gegeben und sei mündlich vereinbart worden, dass Herr K € 13,00 pro Stunde – (egal ob Tag- oder Nachtdienst) bezahle.

Herrn K seien die jeweiligen Dienstpläne meist in 14-tägigen Abständen übergeben worden, damit dieser ersehen habe können, wann jemand für einen Pooldienst in Frage käme. Kurzfristig seien dann die Personen von ihm telefonisch kontaktiert worden, ob sie am ... um ... Dienst machen könnten.

Die Auszahlung sei meist monatlich, jedoch immer bar auf die Hand erfolgt. Dies sei so

erfolgt, dass vorher telefonisch ein Ort (MC Donald oder irgendeine Straße) vereinbart und auch das Geld übergeben worden sei. Etwaige Kassabelege oder Abrechnungen habe es keine gegeben.

Weiters sei angegeben worden, dass es grundsätzlich keine Vertretung gegeben habe, entweder man habe den Dienst absolviert oder habe abgelehnt. Eine Vertretung sei de facto nur durch Poolpersonal möglich gewesen und habe nicht ausschließlich von der Krankenschwester bestimmt werden können.

Das Leihpersonal habe die gleiche Tätigkeit wie das eigene Pflegepersonal verrichtet. Der Dienst habe vom hauseigenen Personal ordnungsgemäß an das Leihpersonal und umgekehrt übergeben werden müssen. Zudem habe das Fremdpersonal nicht allein gearbeitet, sondern immer mit hauseigenem Personal und sei die Qualität der Arbeitsleistung von der Stationsschwester und der diensthabenden Schwester kontrolliert worden. Zusammenfassend ergäbe sich, dass eine freiberufliche Tätigkeit von Krankenschwestern in Krankenanstalten durch Arbeitskräfteüberlassung den einschlägigen Rechtsvorschriften widerspräche und daher nicht zulässig sei. Die Krankenschwester sei hinsichtlich ihrer Tätigkeit genauso wie das angestellte Personal bei Absolvierung ihres Dienstes an die vorgegebene Zeit und den Ort (Station) sowie die jeweiligen organisatorischen stationsspezifischen Gegebenheiten gebunden und auch hinsichtlich der Kontrolle der Tätigkeit der örtlich diensthabenden Schwester unterstellt, weshalb diese nicht freiberuflich tätig sein könne.

Mit Schreiben des UFS vom 3. Dezember 2008 wurde die S A gebeten bekannt zu geben, an wie vielen Tagen und für jeweils wie viele Stunden die Bw. für das Seniorenheim tätig gewesen sei und dies durch entsprechende Nachweise zu belegen. Gleichzeitig wurde das Seniorenheim ersucht anzugeben, ob bezüglich der Dienstleistung durch die Bw. vertragliche Vereinbarungen bestanden hätten, welchen Inhalt diese gehabt hätten und mit wem sie geschlossen worden seien. Ebenso wurde gebeten, das Aufgabengebiet der Bw. darzulegen und anzugeben, ob die Bw. direkt vom Seniorenheim bezahlt worden sei oder ob diesbezügliche Zahlungen an dritte Personen geleistet worden seien.

In Beantwortung dieses Schreibens übermittelte die S Kopien aller Aufzeichnungen der der Fa. K in Rechnung gestellten Leistungen für die Bw. Gleichzeitig wurde ausgeführt, dass die Bw. nicht bei jedem verrechneten Dienst ihr Handzeichen auf den Unterschriftenlisten gesetzt und die Datumsangaben der Fa. K nicht immer übereingestimmt habe, allerdings die in Rechnung gestellten Beträge jedenfalls an die Fa. K überwiesen worden seien. Die Bw. selbst habe der S keine Honorarnote gestellt, sondern sei vielmehr auf Grund der mit der Fa. N bestandenen Vermittlungsvereinbarung verrechnet worden. Mit der Bw. habe keine Vereinbarung bestanden.

Ein weiteres Schreiben, gerichtet an Herrn K, in welchem dieser gebeten wurde, die Höhe der von der Bw. für ihre Tätigkeit im Rahmen der Beschäftigung für die Fa. N erzielten Einnahmen bekannt zu geben, blieb unbeantwortet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw. ist im Pflegebereich als Krankenschwester tätig. Neben ihrer Tätigkeit für die Stadt Wien war die Bw. im Jahr 2003 im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die Fa. N, Inhaber R K (Poolbetreiber) im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung nichtselbständig erwerbstätig. Insgesamt war die Bw. für dieses Unternehmen am 4.7.2003, 9.7.2003, 14.7.2003, 15.7.2003, 19.7.2003 und 21.7.2003 im Ausmaß von insgesamt 50 Stunden in einem Pflegeheim, der S A, tätig. An Einnahmen aus dieser Beschäftigung erzielte die Bw. € 650,00 bar auf die Hand. Die Auszahlung erfolgte direkt durch die Fa. N. Zwischen der Bw. und der S bestanden bezüglich des durch die Bw. in dieser Pflegeeinrichtung verrichteten Dienstes keinerlei vertragliche Vereinbarungen und wurden dem Pflegeheim für die Dienstverrichtung von der Bw. auch keine Honorarnoten ausgestellt.

Zum Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 am 13. Oktober 2004 lag dem Finanzamt nur ein Lohnzettel hinsichtlich der durch die Bw. bei der Stadt Wien ausgeübten Beschäftigung als Krankenschwester vor und hatte das Finanzamt von der Ausübung der Nebenbeschäftigung und den daraus erzielten Einnahmen der Bw. keinerlei Kenntnis.

Im Zuge einer bei der Fa. N, Inhaber R K, am 1. Februar 2006 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung stellte diese fest, dass die Bw. im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei Herrn K beschäftigt war und entsprechende Einkünfte erzielte. Als Folge der Prüfungsfeststellungen wurde ein entsprechender Lohnzettel ausgestellt.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage, der Vorhaltsbeantwortung durch die Seniorenresidenz sowie den Ergebnissen der Lohnsteuerprüfung.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits

existent waren, aber erst später hervorgekommen sind. Nur solche Umstände stellen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, sofern sie geeignet sind, den Bescheid in seinem Spruch zu beeinflussen. Das Hervorkommen der Tatsachen ist dabei jeweils aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welche Tatsachen als Wiederaufnahmegründe bei Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen wurden.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher zuerst die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabenverfahren gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen.

Im vorliegenden Fall ist der Behörde erst durch die Lohnsteuerprüfung das Vorliegen eines Dienstverhältnisses in Bezug auf die durch die Bw. bei der Fa. N ausgeübte Tätigkeit bekannt geworden. Im Zeitpunkt der Erstbescheiderlassung hatte das Finanzamt weder Kenntnis davon, dass die Bw. neben ihrer Tätigkeit für die Stadt Wien im Rahmen eines weiteren Dienstverhältnisses für die Fa. K im Juli 2003 im Gesamtausmaß von 50 Stunden tätig war, noch dass die Bw. aus dieser Beschäftigung entsprechende Einnahmen erzielte. Sämtliche diesbezüglichen Umstände waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent und – wie unter Punkt 2 dargestellt werden wird - geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Als Folge der bei der Fa. K durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung im Zuge dessen gegenständlicher Sachverhalt festgestellt wurde, wurde für die Bw. ein weiterer Lohnzettel ausgestellt. Damit sind Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, die die Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten. Die herangezogenen Wiederaufnahmegründe wurden im Wiederaufnahmebescheid klar benannt.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich - wie bereits oben ausgeführt - um eine Ermessensentscheidung. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der das Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist daher immer ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89, VwGH 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96, VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Für die Wiederaufnahme des Verfahrens spricht somit vor allem der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Bliebe

im gegenständlichen Berufungsfall der Erstbescheid in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an richtig subsumiert wurden, gegenüber dem Bw. benachteiligt werden.

Die Rechtmäßigkeit von Ermessensentscheidungen ist aber auch unter der Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen. Entsprechend dieser Bestimmung sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen die Verfügung der Wiederaufnahme, wobei die Geringfügigkeit an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründen und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen ist. Im gegenständlichen Berufungsfall führten die genannten Wiederaufnahmegründe zu zusätzlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 650,00, sodass nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung ausgegangen werden kann. Zudem war im vorliegenden Fall das Verhalten der Bw. keineswegs darauf gerichtet, sämtliche im Jahr 2003 erzielten Einnahmen der Behörde gegenüber offen zu legen. Wenn die Bw. tatsächlich davon ausgegangen wäre bei den erzielten Einkünften aus ihrer Beschäftigung bei der Fa. N habe es sich um auf Werkvertragsbasis erzielte selbständige Einkünfte gehandelt, so hätte sie erkennen müssen, dass diesfalls die strittigen Einkünfte der Behörde gegenüber zu erklären gewesen wären. Eine solche Vorgangsweise wäre auch zumutbar und angemessen gewesen. Tatsächlich wurden jedoch die betreffenden Einkünfte der Behörde gegenüber nicht offen gelegt und erlangte diese vielmehr erst im Zuge der erfolgten Lohnsteuerprüfung davon Kenntnis.

Ein weiteres Argument für die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt auch im allgemeinen öffentlichen Interesse an der Abgabeneinbringung. Die Nichterfassung der im Zeitpunkt des Erstbescheides unerklärt gebliebenen Einkünfte bewirkt einen nicht geringfügigen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bw. zu tragen wäre.

Auf Grund dieser Erwägungen ist es daher nicht als unbillig anzusehen, der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit den Vorrang einzuräumen. Folglich war daher die Berufung gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 verfügenden Bescheid als unbegründet abzuweisen.

## 2. Einkommensteuer:

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

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtlche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123).

Wesentliche Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 9.7.1997, 95/13/0289; VwGH 24.6.1999, 96/15/0099).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 19.09.2007, 2007/13/0071 betr. Scheinselbständigkeit von Bauarbeitern).

Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Ein schriftlich abgeschlossener Dienstvertrag kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als Werkvertrag bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, 89/13/0131; VwGH 20.12.2000, 99/13/0223; VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182).

Wenn die Bw. vorbringt sie sei hinsichtlich ihrer nebenberuflichen Tätigkeit auf Werkvertragsbasis beschäftigt gewesen, weshalb sie selbständige Einkünfte erzielt hätte, so kann dem nicht gefolgt werden. Vielmehr stand die Bw. in einem Dienstverhältnis zu dem Poolbetreiber, der Fa. N, Inhaber R K.

Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem Bericht hinsichtlich der bei dem Poolbetreiber durchgeführten Lohnsteuerprüfung ausführte, waren die durch den Pool den diversen Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellten Bediensteten und folglich auch die Bw. bei ihrer Dienst verrichtung in den organisatorischen Betrieb des Poolbetreibers eingegliedert und standen in einem Dienstverhältnis zu diesem. Die vom Poolbetreiber den Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte verrichteten die gleiche Tätigkeit wie deren Hauspersonal, waren bei der Absolvierung ihres Dienstes an die vorgegebene Zeit und Ort gebunden und auch hinsichtlich der Kontrolle ihrer Tätigkeit der örtlich diensthabenden Schwester bzw. dem Pflegedienstleiter unterstellt.

Zwischen den Poolbediensteten und dem Poolbetreiber gab es bezüglich der Zurverfügungstellung der eigenen Arbeitsleistung keinerlei schriftliche Vereinbarungen. Entsprechend den durch die Lohnsteuerprüfung aufgenommenen Niederschriften wurde vorzugsweise mit der Ehegattin des Poolbetreibers, Frau L K, der Kontakt zu der Poolfirma hergestellt und ein Stundensatz von € 13,00 pro geleisteter Pflegestunde – egal ob Tag- oder Nachtdienst – vereinbart. In weiterer Folge wurden dann Herrn K die jeweiligen Dienstpläne meist in 14-tägigen Abständen übergeben, damit ersehen werden konnte, wann jemand für einen Pooldienst in Frage kam. Kurzfristig wurden dann die Personen von Herrn K telefonisch kontaktiert, ob sie am ... um ... Dienst machen konnten. Die Bezahlung der vom Pool den diversen Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellten Bediensteten erfolgte durch den Poolbetreiber bar auf die Hand. Belege oder Abrechnungen gab es keine.

Erhebungen bei jener Pflegeeinrichtung, der S A, welcher die Bw. im Juli 2003 durch den Poolbetreiber zur Verfügung gestellt wurde, ergaben, dass die Bw. hinsichtlich ihrer Dienst verrichtung für die S über Vermittlung der Fa. N tätig war und zwischen dem Pflegeheim und der Bw. keinerlei Vereinbarungen bestanden. Auch stellte die Bw. der Pflegeeinrichtung für ihre geleisteten Dienste keine Honorarnoten. Vielmehr wurde auf Grund der mit dem Poolbetreiber bestandenen Vermittlungsvereinbarung verrechnet.

Wie die Bw. in ihrer Berufung selbst ausführte, sei Ansprechpartnerin und Vermittlerin der Pooldiensttätigkeiten ausschließlich die Gattin des Poolbetreibers (Herrn R K) gewesen und habe sie für ihre nebenberufliche Pooldiensttätigkeit von dieser für ihre im Juli 2003 geleisteten Dienste im Ausmaß von 50 Stunden bei einem Stundensatz von € 13,00 einen Gesamtbetrag von € 650,00 in bar bekommen. Diese durch die Bw. gemachten Angaben

decken sich aber auch mit jenen der S, wonach zwischen der S und der Bw. selbst keinerlei vertraglichen Beziehungen bezüglich ihrer für die Pflegeeinrichtung zu leistende Tätigkeit bestanden hat und diese auch nicht direkt mit der Bw. – sondern der Fa. N - abgerechnet wurden. Vielmehr stellen diese Angaben ein Indiz dafür dar, dass die Bw. - entgegen ihrem Berufungsvorbringen - sehr wohl auf Basis einer Arbeitskräftegestellung im Rahmen eines Dienstverhältnisses bei dem Poolbetreiber beschäftigt war. Dem Vorbringen der Bw., dass sie auf Werkvertragsbasis tätig gewesen sei, kann somit nicht gefolgt werden und erscheint unter den gegebenen Umständen auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes auch nicht glaubwürdig. Vielmehr erscheint in Zusammenhang mit den durch die Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen die Annahme eines Dienstverhältnisses gerechtfertigt, zumal die Bw. in den Betrieb des Poolbetreibers organisatorischen eingegliedert war und vor allem hinsichtlich der Vorgabe der Arbeitszeit und des –Ortes durch ihren Arbeitgeber von diesem in Abhängigkeit stand. Entsprechend den Ausführungen der Lohnsteuerprüfung war es den Poolbediensteten der Fa. N und so auch im konkret vorliegenden Fall der Bw. weder möglich, Ort und Zeit ihrer bei den diversen Pflegeeinrichtungen zu verrichteten Arbeit zu bestimmen noch für eine Vertretung im Falle ihrer Verhinderung bei der Dienstverrichtung zu sorgen. Zudem war auch die Höhe des vereinbarten Stundenlohn von € 13,00 jeglicher Einflussnahme durch die Bw. entzogen, sodass nicht davon auszugehen ist, die Bw. hätte ein Unternehmerrisiko zu tragen gehabt. Mit gegenständlicher Annahme eines Dienstverhältnisses decken sich auch die seitens der Bw. ursprünglich gemachten Angaben „ihre zusätzlichen unselbständigen Einkünfte hätten nur € 650,00 betragen“. Wenn die Bw. in ihrer Berufung weiters ausführt, es hätte von Beginn an Übereinstimmung darin bestanden, dass die für den Pool ausgeübte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet habe, weshalb auch eine entsprechende Meldung an den Magistrat der Stadt Wien sowie eine Bestätigung der WGKK und der SVA, welchen für den fraglichen Zeitraum ebenfalls kein Dienstverhältnis zu entnehmen ist, vorgelegt werde, so ist dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass – wie bereits oben erwähnt - bei der Beurteilung der Frage, ob im Sinne des Steuerrechtes ein Dienstverhältnis vorliegt, es nicht entscheidungsrelevant ist, welchen Inhalt die diesbezüglichen (wenn auch mündlichen geschlossenen) vertraglichen Vereinbarungen enthalten, sondern ausschließlich das Gesamtbild das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Dieses entspricht nämlich im vorliegenden Fall vielmehr einem Dienstverhältnis. Zudem widerspricht sich die Bw. in ihren diesbezüglichen Angaben, ein Herr K sei ihr nicht bekannt gewesen. Während die Bw. in ihrem Berufungsschreiben vom 6. Februar 2006 anführt, sie habe für ihre nebenberufliche Pooldiensttätigkeit von der Gattin des Poolbetreibers, Herrn R K, € 650,00 in bar bekommen, gibt sie im Vorlageantrag an, diesen nicht zu kennen und keinerlei Vereinbarung mit ihm geschlossen zu haben.

Letztgenanntes Vorbringen erscheint jedoch in Hinblick auf die ursprünglich gemachten Angaben in Bezug auf die Person des Poolbetreibers unglaubwürdig und geht somit die Argumentation, mangels Kenntnis der Person des Herrn Ks erweise sich die von ihm erstattete Meldung (nämlich der nachträglich an das Finanzamt übermittelte Lohnzettel) als unzutreffend und diene diese offensichtlich nur zur Verschleierung von unbekannten Malversationen, ins Leere. Wenn die Bw. tatsächlich an der Person des Poolbetreibers Zweifel gehegt haben sollte, so wäre es an ihr gelegen gewesen gleich zu Beginn der Kontaktaufnahme mit der Gattin des Poolbetreibers und noch vor Aufnahme der streitgegenständlichen Tätigkeit für den Pool zu klären, wer tatsächlich in Hinblick auf den Abschluss von Dienstverträgen entscheidungsbefugt war.

Wie sich somit aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, war die Bw. aus den genannten Gründen im Rahmen eines Dienstverhältnisses für den Poolbetreiber tätig.

Wenn die Bw. weiters vorbringt, sie hätte nur am 4.7.2003, 9.7.2003, 14.7.2003, 15.7.2003, 19.7.2003 und 21.7.2003 für insgesamt 50 Stunden für die S gearbeitet, so decken sich diese Angaben mit jenen der Pflegeeinrichtung und gehen diese auch aus den dem UFS übermittelten Anwesenheitslisten und Aufzeichnungen hervor. Die Angaben der Bw. für ihre im Rahmen einer Arbeitskräftegestellung der S zur Verfügung gestellte Arbeitsleistung tatsächlich lediglich € 650,00 in bar und nicht die im ursprünglichen Lohnzettel aufscheinenden € 861,58 erhalten zu haben, erscheint daher unter den gegebenen Umständen als glaubwürdig, weshalb auch dieser Betrag bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der Einkommensteuerberechnung anzusetzen ist.

Die von der Bw. aus ihrer Tätigkeit für den Poolbetreiber bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berechnen sich daher wie folgt (Beträge in €):

#### Poolinkünfte

2003	Bruttobezüge
bisher	861,58
Neu	650,00

Abschließend wird noch erwähnt, dass gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 41 EStG 1988 ein Veranlagungsfreibetrag nur dann zusteht, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und der Steuerpflichtige gleichzeitig andere Einkünfte bezogen hat. Diesfalls ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu € 730,00 abzuziehen. Wenn jedoch - so wie im vorliegenden Fall - die von der Bw. im

Jahr 2003 bezogenen Einkünfte nur als solche aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren waren, steht ein diesbezüglicher Veranlagungsfreibetrag jedoch nicht zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. April 2009