



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision der V GmbH in W, vertreten durch die DLA Piper Weiss-Tessbach Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Schottenring 14, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7. April 2015, Zl. RV/7103323/2010, betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlägen für die Jahre 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die revisionswerbende GmbH betrieb in den Streitjahren 2006 und 2007 einen „Schwesternpool“ in der Form eines Geschäftsmodells, das auf die Vermittlung freiberuflich tätiger Pflegefachkräfte ausgerichtet war. In einem an das Finanzamt gerichteten Schriftsatz vom 7. September 2009 brachte sie dazu vor, für Schwestern, die einen Dienstvertrag wünschten, gebe es eine organisatorisch getrennte zweite GmbH, die Pflegefachkräfte in der Form einer Arbeitskräfteüberlassung zur Verfügung stelle. Die von der Revisionswerberin unter Vertrag genommenen Pflegefachkräfte waren oft solche, deren Dienstverhältnisse mit Krankenanstalten die Begründung zusätzlicher Dienstverhältnisse nicht gestatteten.
- 2 Mit den (mehreren tausend) Pflegefachkräften schloss die Revisionswerberin Vermittlungsverträge, die in einer älteren und einer jüngeren Variante die Vermittlung zur „freiberuflichen Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege“ im Sinne des § 36 Gesundheits- und





Krankenpflegegesetz regelten. Die Unterschiede zwischen den beiden Varianten betrafen die Modalitäten, unter denen es den Pflegefachkräften gestattet war, auch ohne Befassung der Revisionswerberin „Pflegeaufträge“ anzunehmen. Die Verträge enthielten u.a. Erklärungen darüber, dass mit ihnen kein Dienstverhältnis zur Revisionswerberin begründet werde und auch keine „Arbeits- oder dienstnehmerähnlichen freien Dienstverhältnisse“ mit den „vermittelten Vertragspartnern“ eingegangen würden.

- 3 Im Bericht vom 26. August 2010 über das Ergebnis einer die Lohnsteuer sowie den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die beiden Streitjahre betreffenden Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, zwischen der Revisionswerberin und den Pflegefachkräften seien Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entstanden.
- 4 Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und erließ elf Bescheide über Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschläge, wogegen die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 9. September 2010 Berufung erhob. Im Oktober 2010 legte das Finanzamt die durch einen Schriftsatz vom 12. Oktober 2010 ergänzte Berufung dem unabhängigen Finanzsenat vor.
- 5 Im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat und in der Folge vor dem Bundesfinanzgericht brachte die Revisionswerberin weitere Schriftsätze vom 2. Dezember 2010, vom 15. April 2011, vom 3. November 2014 und - nach einem Erörterungstermin am 13. November 2014 - vom 28. November 2014 ein. Vorgelegt wurden mit diesen Schriftsätzen u.a. ein arbeitsrechtliches Gutachten und ein Schreiben der Wiener Gebietskrankenkasse vom April 2011, wonach sich „herausgestellt“ habe, dass die Revisionswerberin im Streitzeitraum „nicht als Dienstgeber gemäß § 35 Abs. 1 ASVG angesehen werden“ könne. Am 19. Februar 2015 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die nun als Beschwerde zu behandelnde Berufung als unbegründet ab.



- 7 In der Begründung dieser Entscheidung stellte das Bundesfinanzgericht nach einer Darstellung des Verfahrensganges (Seiten 1 bis 46 des Erkenntnisses) zum Sachverhalt (auf den Seiten 47 bis 50) im Wesentlichen fest, die Mehrzahl der Pflegefachkräfte sei „hauptberuflich in Spitälern/Pflegeeinrichtungen tätig“ gewesen und habe mithilfe der Revisionswerberin zusätzliche „Dienste in anderen Spitälern/Pflegeeinrichtungen übernommen“. Die Pflegefachkräfte hätten der Revisionswerberin die freien Tage genannt, an denen sie zur Verfügung stünden. Die „Spitäler/Pflegeeinrichtungen“ (im Folgenden: Einrichtungen) hätten der Revisionswerberin voraussehbaren oder kurzfristig aufgetretenen Bedarf nach zusätzlichem Pflegepersonal bekanntgegeben, woraufhin die Revisionswerberin an die verfügbaren Pflegefachkräfte (teilweise per „Massen-SMS“) herangetreten sei. Diese hätten jeden ihnen so angebotenen Dienst sanktionslos ablehnen können. Es habe auch keine Verpflichtung bestanden, eine bestimmte Mindestanzahl von Diensten zu übernehmen.
- 8 Nach Zusage einer Pflegekraft habe die Revisionswerberin der Einrichtung per Telefax einen Tätigkeitsnachweis übermittelt, der später von der Pflegefachkraft und der jeweiligen Stationsleitung unterschrieben und zur Rechnungslegung an die Revisionswerberin zurückgefaxt worden sei. Bei Verhinderung in Bezug auf einen schon zugesagten Dienst hätten die Pflegefachkräfte bei der Revisionswerberin anrufen müssen „bzw.“ hätten sie auch tatsächlich angerufen, die Revisionswerberin habe dann für Ersatz gesorgt. Der in der Verhandlung aufgestellten Behauptung, eine (über das Gebot der Höflichkeit hinausgehende) Pflicht zur Verständigung der Revisionswerberin habe nicht bestanden, könne nicht gefolgt werden. Entgegen dem Wortlaut der Vermittlungsverträge bleibe damit - wie näher ausgeführt wurde - kein Raum für eine generelle Vertretungsbefugnis.
- 9 In den Einrichtungen habe sich die Tätigkeit der Pflegefachkräfte von derjenigen des „Stammpersonals“ - wie näher dargestellt wurde - nicht unterschieden. Sie seien unter der Kontrolle der jeweiligen Stationschwestern gestanden. Das Entgelt habe in der Regel € 13,- pro Stunde betragen, zum Teil vermehrt um Feiertags- und Akutzuschläge u.dgl. Die Revisionswerberin habe



ein „als Vermittlungsprovision bezeichnetes“ Entgelt von „ca. € 5,00 pro Person und pro Stunde“ erhalten, nach einer Aussage ihres früheren Geschäftsführers habe es (nur) ca. 20% des Stundensatzes betragen. Die Revisionswerberin habe die „Honorarnoten der Pflegefachkräfte“ erstellt und die Leistungen „einschließlich Vermittlungsgebühr“ den Einrichtungen „in Rechnung gestellt“. Die Einrichtungen hätten jeweils den Gesamtbetrag an die Revisionswerberin entrichtet, jeweils im Folgemonat habe diese die Stundenlöhne auf die Konten der Pflegefachkräfte überwiesen.

- 10 In rechtlicher Hinsicht vertrat das Bundesfinanzgericht (auf den Seiten 51 bis 65 des angefochtenen Erkenntnisses) in Auseinandersetzung vor allem mit der Möglichkeit der Pflegefachkräfte, Dienste sanktionslos abzulehnen, zusammengefasst die Auffassung, es habe sich nicht um auf durchgehende Beschäftigung ausgerichtete Arbeitsverhältnisse gehandelt. Maßgeblich seien die Verhältnisse während der tatsächlichen Beschäftigungszeiten jeweils nach Zusage eines Dienstes, die hier in Bezug auf die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes maßgeblichen Kriterien vor allem der der Weisungsunterworfenheit und der organisatorischen Eingliederung die Voraussetzungen für Dienstverhältnisse nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt hätten. In Fällen der Arbeitskräfteüberlassung reiche es für die Eingliederung aus, wenn die Arbeitsleistungen in dem vom Verleiher bezeichneten Beschäftigerunternehmen erbracht würden, und auch die Weisungen des Entleihers seien in diesen Fällen als solche des Verleihers zu beurteilen. Dienstverhältnisse zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen seien auszuschließen, weil zwischen ihnen - anders als zwischen den Pflegefachkräften und der Revisionswerberin - „keine vertraglichen Beziehungen“ bestanden hätten und auch die Entlohnung von der Revisionswerberin vorgenommen worden sei.
- 11 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, weil zur „Frage ‚Arbeitskräfteüberlassung - Arbeitskräftepool‘ (§ 47 Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988)“ keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.



- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt keine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 14 Ein Dienstverhältnis liegt - soweit für den Streitfall wesentlich - gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 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.
- 15 Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu entnehmen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (vgl. zuletzt etwa das Erkenntnis vom 24. November 2016, 2013/13/0046, mwN).
- 16 Im vorliegenden Fall beruft sich die revisionswerbende Partei - unter Aufrechterhaltung des Standpunktes, es habe sich um eine Vermittlung zu freiberuflicher Tätigkeit gehandelt - auf die einen Mitbewerber mit gleichartigem Geschäftsmodell betreffende Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12. Dezember 2013, RV/0850-G/12, mit der ein Bestand von Dienstverhältnissen der Pflegefachkräfte zu ihrem dort als Vermittler aufgetretenen Vertragspartner - nach Aufhebung einer ersten gleichlautenden Entscheidung auf Grund einer Amtsbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2012, 2008/13/0243 - verneint wurde. Eine Amtsrevision wurde dagegen nicht mehr eingebracht.



- 17 Auf das aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes beruft sich auch das Bundesfinanzgericht, wobei es (auf Seite 57 des angefochtenen Erkenntnisses) die Ansicht vertritt, der Verwaltungsgerichtshof habe darin „mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, dass er einen Sachverhalt, wie er auch im gegenständlichen Fall vorliegt, als Personalgestellung (Arbeitskräfteüberlassung) betrachtet“.
- 18 In der unangefochten gebliebenen Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 2013 legte der unabhängige Finanzsenat dar, das Finanzamt sei bei der Annahme von Dienstverhältnissen zwischen den Pflegefachkräften und dem Mitbewerber der Revisionswerberin von einer „Kombination zweier atypischer Beschäftigungssituationen ausgegangen und zwar von der Kombination einer nur stundenweisen Beschäftigung und einer Arbeitskräfteüberlassung“. In Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses kam der unabhängige Finanzsenat sodann - wie im vorliegenden Fall das Bundesfinanzgericht - zu der Ansicht, aus dem Gesamtbild der Tätigkeit ergebe sich, dass die Pflegedienstleistungen in einem Krankenhaus oder einer Pflegeanstalt auch dann, wenn sie nur tage- oder stundenweise erbracht würden, „ihrer Ausprägung nach“ eine „selbständige Erbringung“ nicht zuließen (eine vorübergehende Arbeitsleistung schließe das jeweilige Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses auch nicht aus, vgl. das Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Verneint wurde jedoch, dass der Vermittler als Arbeitgeber anzusehen sei. Bei der Auszahlung der Entgelte habe er nur „eine Inkassofunktion eingenommen“. In dieser Frage, nämlich hinsichtlich der Bestimmung des Arbeitgebers, vertritt das Bundesfinanzgericht nun im angefochtenen Erkenntnis den gegenteiligen Standpunkt.
- 19 In dem aufhebenden Erkenntnis vom 20. November 2012 hat der Verwaltungsgerichtshof entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine rechtliche Würdigung des damals nicht vollständig festgestellten Sachverhaltes vorgenommen. Er hat nur auf „ebenfalls Sachverhalte im Zusammenhang mit Personalgestellungen“ betreffende Erkenntnisse verwiesen, in denen die maßgebenden Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses behandelt



worden seien. Dass auch der vorliegende Sachverhalt mit solchen Konstellationen in einem „Zusammenhang“ steht, ist offenkundig.

- 20 Dabei ist dem Bundesfinanzgericht zunächst erstens darin beizupflichten, dass die Existenz gesetzlicher Regelungen über eine „freiberufliche Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege“ noch nicht bedeutet, dass dies hier auch vorlag. Es mag zweitens auch zutreffen, dass die in Spitälern und Pflegeeinrichtungen ausgeübte Tätigkeit der Pflegefachkräfte, die sich von der des jeweiligen Stammpersonals der Einrichtungen nicht wesentlich unterschied, im vorliegenden Fall im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon nach den Kriterien der persönlichen Weisungsunterworfenheit und der organisatorischen Eingliederung als (jeweils vorübergehende) Tätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen zu beurteilen war.
- 21 Dem Bundesfinanzgericht ist allerdings nicht zu folgen, wenn es unter Berufung auf den von ihm als „gleichgelagert“ bezeichneten Fall des Erkenntnisses vom 16. März 2011, 2008/08/0153, davon ausgeht, die Pflegefachkräfte hätten die Pflegeleistungen der Revisionswerberin und nicht den Einrichtungen geschuldet, wobei sie sich gegenüber der Revisionswerberin in den Vermittlungsverträgen sogar verpflichtet hätten, mit den Einrichtungen „keine vertraglichen Beziehungen“ einzugehen (Seite 55, zweimal auf Seite 56 und noch einmal auf Seite 64 des angefochtenen Erkenntnisses). Diese Behauptung ist unzutreffend, weil die Verträge - im Unterschied auch zu dem mit dem Erkenntnis vom 16. März 2011 entschiedenen Fall - im Gegenteil darauf abzielten, „vertragliche Beziehungen“ zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen herbeizuführen. Intendiert und in den Verträgen geregelt war das Zustandekommen von „Aufträgen“, die solche der Einrichtungen und nicht der Revisionswerberin sein sollten. Die Revisionswerberin sollte „im Namen der Berufsberechtigten [...] Betreuungsverträge in Form von Pflegeaufträgen“ mit der jeweiligen Einrichtung schließen (vgl. Punkt 2.1. der Verträge). Das Zustandekommen von Beschäftigungsverhältnissen schlossen die Verträge dabei nicht nur im Verhältnis zu den Einrichtungen (der vom Bundesfinanzgericht viermal ins



Treffen geführte Punkt 3.4.), sondern auch im Verhältnis zur Revisionswerberin aus (Punkt 2.3.).

- 22 Trät die Revisionswerberin in diesem Sinn mit den Einrichtungen in Kontakt, um ihnen namens der Pflegefachkräfte deren „Beauftragung“ im Rahmen ihrer „freiberuflichen“ Tätigkeit anzubieten, und war die Tätigkeit eine solche, die im Rahmen jeweils der einzelnen Dienste durch Merkmale der persönlichen Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung am Ort der Verrichtung der Dienste gekennzeichnet war, so ließ sich die Zurechnung dieser Weisungen und der Eingliederung an die Revisionswerberin als Arbeitskräfteüberlasserin nicht schlüssig darauf gründen, dass zwischen den Einrichtungen und den Pflegefachkräften keine Rechtsbeziehungen vorgesehen gewesen seien.
- 23 Das Bundesfinanzgericht hat seine Ansicht, zwischen den Pflegefachkräften und den Einrichtungen hätten „keine vertraglichen Beziehungen“ bestanden, auf Seite 55 des angefochtenen Erkenntnisses zunächst auch darauf gestützt, dass es keine „schriftlichen“ Vereinbarungen zwischen den Einrichtungen und den Pflegefachkräften gegeben habe, ohne dabei aber die genauen Inhalte der ausgetauschten Faxmitteilungen (oder der späteren Abrechnungen, vgl. dazu das auf Seite 26 des angefochtenen Erkenntnisses wiedergegebene Vorbringen über deren „klar ersichtlichen“ Inhalt) festzustellen und im Hinblick auf die in den Vermittlungsverträgen vorgesehene Vorgangsweise daraufhin zu prüfen, ob die Revisionswerberin den Einrichtungen in diesem Schriftverkehr als Auftragnehmerin oder namens freiberuflicher Auftragnehmer gegenüber trat (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Bezugnahme auf ein „schriftliches Angebot der Bf. samt allgemeinen Geschäftsbedingungen und eine entsprechende Auftragsbestätigung der Pflegeeinrichtung“ auf Seite 11 des angefochtenen Erkenntnisses und auf ein „schriftliches Angebot“ auch auf Seite 19).
- 24 Dem Einwand, auf die Schriftform als solche komme es nicht an, begegnet das Bundesfinanzgericht sodann mit Ausführungen dazu, wer an wen herangetreten sei und zwischen wem welche Bedingungen ausgehandelt worden seien. Zum Ausschluss einer Vermittlung zugunsten einer Leistungszusage im eigenen



Namen im Sinne einer Arbeitskräftegestellung eignen sich auch diese Ausführungen nicht.

25 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

26 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 3 VwGG abgesehen werden.

27 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 31. März 2017

