

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Aktionsplan zum BEPS-Report

Unternehmenssteuerrecht/Umsatzsteuer

Le Crédit Lyonnais: Vorsteuerschlüssel auf „nationaler“ Basis

Betriebsprüfung in der Praxis

Rückstellung für Lehrlingsausbildung

Internationales Steuerrecht

Offene Fragen zum Steuerabkommen mit Liechtenstein

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

Wesentliche eigene Betriebsmittel

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG

NOVEMBER 2013

11

www.taxlex.at

377 – 408

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Felix Blazina
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Roland Macho
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Marian Wakounig



Helwig Aubauer
Martina Rosenmayr-
Khoshideh
Günter Steinlechner

Steuerliche Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung am Beispiel von „Poolschwestern/-pflegern“ (Teil II)

In der Praxis kommt es immer häufiger vor, dass diplomierte Gesundheits- und Krankenschwestern/-pfleger durch spezialisierte Poolunternehmen an Krankenanstalten oder andere Einrichtungen überlassen bzw vermittelt werden. Aus einkommensteuerlicher Sicht stellt sich bei derartigen Gestaltungen die Frage, ob das Pflegepersonal in einem Dienstverhältnis zum Poolunternehmen steht und daher von einer Arbeitskräfteüberlassung auszugehen ist, oder ob eine bloße Vermittlung von (aus Perspektive des Poolunternehmens) selbständigem Pflegepersonal vorliegt.³⁹⁾

§ 3 AÜG;
§ 2 AMFG;
§§ 25, 47 EStG

steuerliches
Dienstverhältnis;
Weisungs-
gebundenheit;
Eingliederung in
den geschäftlichen
Organismus;
Fehlen von
Unternehmerrisiko

SEBASTIAN BERGMANN / THOMAS BIEBER

C. Rechtliche Beurteilung von „Poolschwestern/-pflegern“

1. Eigene Auffassung

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass für die steuerliche Abgrenzung zwischen Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitsvermittlung im Allgemeinen und somit auch iZm Poolschwestern/-pflegern letztlich entscheidend sein muss, ob zwischen dem Überlasser/Vermittler und den betroffenen Arbeitskräften ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt oder nicht. Im Zuge der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses zwischen dem Poolunternehmen und dem betroffenen Pflegepersonal dürfte uE insb folgenden Aspekten Bedeutung beizumessen sein:

- **Verpflichtung zur Dienstannahme:** Klar für eine persönliche Weisungsgebundenheit und somit für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses würden Umstände sprechen, nach denen das Pflegepersonal zur Annahme zugewiesener Dienste verpflichtet wäre. Die Möglichkeit einer sanktionslosen Ablehnung angefragter Dienstleistungen stellt umgekehrt ein starkes Indiz gegen das Vorliegen einer persönlichen Weisungsgebundenheit und somit eines steuerlichen Dienstverhältnisses zum Poolunternehmen dar.

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M., und Univ.-Ass. Dr. Thomas Bieber sind Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

39) Teil I s taxlex 2013, 348.

- **Vertretungsmöglichkeit:** Starke Indizwirkung gegen das Schulden der eigenen Arbeitskraft und somit gegen eine persönliche Weisungsgebundenheit und das Vorliegen eines Dienstverhältnisses dürfte einer allfälligen Möglichkeit des Pflegepersonals beizumessen sein, sich im Fall einer Dienstverhinderung bei der Verrichtung der Pfllegetätigkeit durch eine andere (fachlich qualifizierte) Pflegekraft vertreten zu lassen. Umgekehrt wird eine vereinbarte Unzulässigkeit einer solchen Vertretung nicht automatisch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nach sich ziehen. Auch bei selbständigen Tätigkeiten kann nämlich seitens des Auftraggebers bzw Beschäftigers ein Interesse an einer Leistungserbringung durch eine bestimmte qualifizierte Person bestehen. Man denke in diesem Zusammenhang etwa an selbständig tätige Ärzte. Eine Vereinbarung eines Patienten mit einem selbständigen Sportmediziner dahingehend, dass dieser einen operativen Eingriff persönlich vornimmt, führt zweifellos nicht zur Begründung eines Dienstverhältnisses zwischen dem beauftragenden Patienten und dem Arzt.
- **Einsatzunabhängiger Entgeltanspruch:** Ein Fehlen von Unternehmerrisiko kann insb darin zum Ausdruck kommen, dass ein Entgelt selbst bei krankheits- bzw urlaubsbedingter Abwesenheit und bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung gebührt. Gebührt dem Pflegepersonal im Falle einer krankheits- bzw urlaubsbedingten Nichtverfügbarkeit bzw der unverschuldeten Unmöglichkeit der Leistungserbringung aufgrund mangelnder Nachfrage kein Entgelt, spricht dies klar für das Vorliegen von eigenem Unternehmerrisiko beim Pflegepersonal und somit gegen ein steuerliches Dienstverhältnis.
- **Gleichmäßigkeit des Ausmaßes an Arbeitsstunden:** Die Verpflichtung zur Einhaltung eines bestimmten Ausmaßes an Arbeitsstunden ist Ausdruck einer Eingliederung in einen geschäftlichen Organismus und spricht deshalb für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses. Kommt das Pflegepersonal hingegen in unregelmäßigem Ausmaß zum Einsatz (manchmal mehr, manchmal weniger, manchmal gar nicht), dann spricht dies gegen eine organisatorische Eingliederung und gegen das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses.
- **Entgeltauszahlung:** Gegen ein Dienstverhältnis zwischen dem Pflegepersonal und dem Poolunternehmen würde sprechen, wenn die Auszahlung des Entgelts für das Pflegepersonal unmittelbar durch den Beschäftiger erfolgt. Umgekehrt bedeutet eine formelle Entgeltauszahlung durch das Poolunternehmen nicht automatisch, dass dieser als AG zu qualifizieren ist, zumal es hinsichtlich der Arbeitgebereneigenschaft nicht auf die manipulative Zahlungstätigkeit als solche ankommt, sondern darauf, wer den mit dem Arbeitslohn verbundenen Aufwand wirtschaftlich tatsächlich trägt. Wird ein Poolunternehmen nur als Zahlstelle und Inkassobeauftragter im Namen des Pflegepersonals aktiv, ist dies folglich deren Selbständigkeit gegenüber dem Poolunternehmen nicht abträg-

lich. Für eine Funktion des Poolunternehmens als bloße Zahlstelle und Inkassobeauftragter spricht, wenn das Poolunternehmen dem Beschäftiger Vermittlungsprovisionen gesondert in Rechnung stellt. Aber selbst für den Fall, dass das Poolunternehmen das an das Pflegepersonal ausbezahlte Entgelt wirtschaftlich selbst trägt, muss nicht zwingend ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegen. Vielmehr sind auch diesfalls die allgemeinen Dienstverhältnismerkmale gesondert zu prüfen. Es ist möglich, dass das Poolunternehmen nicht bloß Pflegepersonal auf Provisionsbasis vermittelt, sondern wie bei der Überlassung von angestellten Arbeitskräften als alleiniger Vertragspartner fungiert und sich zur Vertragserfüllung seinerseits zeitlich verfügbaren selbständigen Pflegepersonals anstatt angestellter Mitarbeiter bedient.

- **Entgeltform zwischen Poolunternehmen und Beschäftiger:** Zwar kommt es für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses grundsätzlich nur auf die tatsächlichen Verhältnisse zwischen der Arbeitskraft und dem potenziellen AG an, doch dürfte auch der Entgeltform zwischen dem Poolunternehmen und dem Beschäftiger, bei dem die Pflegekraft zum Einsatz kommt, insofern eine gewisse Indizwirkung zukommen, als die Lebenserfahrung zeigt, dass im Fall einer bloß provisionsbasierenden Entlohnung des Poolunternehmens durch den Beschäftiger nicht von einer (für ein Dienstverhältnis typischen) Entlohnung des eingesetzten Pflegepersonals durch das Poolunternehmen, sondern von einer Entlohnung des Pflegepersonals durch den Beschäftiger selbst auszugehen sein wird, was gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zwischen Pflegekraft und Poolunternehmen sprechen würde.

Keine Bedeutung im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses zwischen dem Pflegepersonal und dem Poolunternehmen dürfte uE hingegen folgenden Aspekten beizumessen sein:

- **Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten:** Zwar wird die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten gemeinhin als Indiz für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und somit als Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gewertet, doch muss dieser Aspekt bei solchen Tätigkeiten in den Hintergrund treten, die ihrer Wesensart nach die Einhaltung bestimmter (vereinbarter) Arbeitszeiten erfordern. So führt etwa die vertragliche Verpflichtung eines Musikers, zu einer bestimmten Uhrzeit aufzutreten, für sich alleine nicht dazu, dass dieser in einem Dienstverhältnis zum Konzertveranstalter steht. Gleiches muss hinsichtlich solchen Pflegepersonals gelten, das vom Beschäftiger nur bei Bestehen von Personalmängeln herangezogen wird. Die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten kann insofern nicht nur als Ausdruck einer organisatorischen Eingliederung zu werten sein, sondern auch auf einer nicht als Dienstverhältnis zu qualifizierenden vertraglichen Vereinbarung beruhen.

- **Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu einem Dritten:** Ob die betroffenen Krankenschwestern/-pfleger neben ihrer über das Poolunternehmen abgewickelten Tätigkeit in einem permanenten Dienstverhältnis zu einem Dritten (insbesondere einer Kranken- bzw. Pflegeeinrichtung) stehen, ist ohne Bedeutung, zumal es ohne weiteres möglich ist, gleichzeitig in mehreren steuerlichen Dienstverhältnissen zu stehen.
- **Anzahl der Poolmitgliedschaften:** Ebenso ohne Bedeutung ist aus demselben Grund, ob eine Pflegekraft Mitglied bloß eines oder mehrerer Personalpools ist.
- **Bezeichnung:** Aufgrund der Maßgeblichkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse kommt der vom Poolunternehmen gewählten Bezeichnung der angebotenen Leistungen ebenso wenig Bedeutung zu wie der Titulierung allfälliger Vertragsverhältnisse.
- **Gewerbeberechtigung:** Aufgrund der Maßgeblichkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse kann die Frage des Vorliegens einer einschlägigen Gewerbeberechtigung beim Poolunternehmen und deren Gegenstand (Arbeitskräfteüberlassung gem § 94 Z 72 iVm § 135 GewO bzw. Arbeitsvermittlung gem § 94 Z 1 iVm § 97 GewO) keine Rolle spielen.

Im Falle einer Qualifikation der Poolgestaltung als bloße Vermittlung von aus Perspektive des Poolunternehmens selbständigen Arbeitskräften bleibt offen, bzw. hängt es von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab, ob das betroffene Pflegepersonal steuerlich in einem Dienstverhältnis zu seinem Beschäftiger steht oder auch diesem gegenüber selbständig tätig wird.

2. Verwaltungspraxis

Seit dem 2. LStR-Wartungserlass 2006⁴⁰⁾ nehmen die LStR 2002 in Rz 999 a zur gegenständlichen Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung und Arbeitskräftevermittlung bei „Poolgeschwestern“ ausdrücklich Stellung. Dabei wird eingeräumt, dass derartige Poolgestaltungen „entweder eine Arbeitskräftegestellung oder eine Vermittlung von Arbeitskräften außerhalb einer Arbeitskräftegestellung sein“ können. Für die Beurteilung sei „nicht die vertragliche Vereinbarung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung maßgeblich“. „Ist die Pool-Gestaltung vergleichbar mit einer Arbeitskräftegestellung, erzielt die überlassene Arbeitskraft (Krankenschwester) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Arbeitgeber ist der Personalgesteller (Pool), Beschäftigter 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 oder das Pflegedienstunternehmen ist auf Grund der Eingliederung des Pflegepersonals in den Betrieb der Krankenanstalt, der Weisungsgebundenheit zur Krankenanstalt und der tatsächlich nicht gegebenen Vertretungsmöglichkeit Arbeitgeber.“

Der in den LStR 2002 zum Ausdruck kommenden Verwaltungspraxis ist uE dem Grunde nach zuzustimmen. Zu pauschal dürfte die vom BMF vertretene Auffassung aber insoweit sein, als nach dieser stets von einem steuerlichen Dienstverhältnis entweder zum Poolunternehmer oder zum Beschäftigter auszugehen sei. Tatsächlich sind in der Praxis aber auch solche Fälle anzutreffen, in denen vermitteltes Pflegepersonal weder im Verhältnis zum Poolunternehmen noch in jenem zum Beschäftigter in einem steuerlichen Dienstverhältnis steht, sondern beiden gegenüber selbständig auftritt.⁴¹⁾ Das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses muss sowohl im Verhältnis zum Poolunternehmen als auch gegenüber dem Beschäftigter gesondert geprüft werden.

3. Rechtsprechung

Im Jahr 2008 hatte der UFS Graz erstmals Gelegenheit, sich mit der gegenständlichen Abgrenzungsfrage auseinanderzusetzen, und kam dabei zu der uE berechtigten Überzeugung, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der Gestaltung in einer bloßen Arbeitskräftevermittlung bestand und zwischen dem berufungswerbenden Poolunternehmen und dem vermittelten Pflegepersonal kein steuerliches Dienstverhältnis vorlag.⁴²⁾ Der Sachverhalt stellte sich im gegenständlichen Verfo so dar, dass das Poolunternehmen im Namen des vermittelten Pflegepersonals als Zahlstelle und Inkassobeauftragter auftrat und die eigenen Vermittlungsprovisionen mit dem Beschäftigter gesondert verrechnete. Die Zeit und der Ort der Dienste wurden vom vermittelten Pflegepersonal mit dem Beschäftigter selbst vereinbart. Ein Entgelt gebührte nur im Ausmaß der tatsächlich absolvierten Dienststunden. Dem vermittelten Pflegepersonal stand außerdem die Möglichkeit frei, angebotene Dienste sanktionslos abzulehnen. Im Fall einer Dienstverhinderung war es zudem gestattet, sich bei der Dienstverrichtung vertreten zu lassen. Die gegenständliche UFS-Entscheidung wurde zwar zwischenzeitlich vom VwGH infolge einer Amtsbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben,⁴³⁾ doch geschah dies wegen einer Verletzung von Verfahrensvorschriften, weshalb inhaltlich nicht mit einer Abweichung des UFS von seiner bisher vertretenen Auffassung zu rechnen sein dürfte.

In einer weiteren Entscheidung aus dem Jahr 2009 nahm der UFS hingegen ein steuerliches Dienstverhältnis zwischen dem Poolunternehmen und einer Krankenschwester an und beurteilte den in Frage stehenden Sachverhalt als Arbeitskräfteüberlassung.⁴⁴⁾ UE ist diese Beurteilung kritisch zu hinterfragen. So begründete der UFS Wien etwa die behauptete Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Poolunternehmens damit, dass die berufungswert-

40) BMF 27. 11. 2006, BMF-010203/0544-VI/7/2006.

41) Genauso gut wäre es im Übrigen möglich, gleichzeitig sowohl zum Poolunternehmen als auch zum Beschäftigter in zwei voneinander unabhängigen Dienstverhältnissen zu stehen.

42) UFS Graz 7. 10. 2008, RV/0040-G/07.

43) VwGH 20. 11. 2012, 2008/13/0243.

44) UFS Wien 15. 4. 2009, RV/1593-W/08.

bende Poolschwester die gleichen Dienste wie das Stammpersonal des Beschäftigers zu verrichten hatte, bei der Dienstausbung an die vorgegebene Zeit und den Ort gebunden und hinsichtlich der Kontrolle ihrer Tätigkeit dem örtlich diensthabenden Pflegedienstleiter unterstellt war. Ob diese Aspekte tatsächlich eine organisatorische Eingliederung zum Poolunternehmen begründen können, dürfte freilich bezweifelt werden können. Wenn überhaupt, scheinen diese Umstände ein Dienstverhältnis zum Beschäftiger zu indizieren. Weiters kam der UFS Wien zu dem Schluss, dass die berufungswerbende Poolschwester kein Unternehmerrisiko trug, weil ihr Entgelt in einem fixen Stundenlohn à € 13,- bestand. Ein Unternehmerrisiko der Poolschwester dürfte uE aber darin bestanden haben, dass ihr dieser Stundenlohn nur bei tatsächlich verrichteter Arbeit gebührte und ihr im Fall von krankheits- bzw urlaubsbedingter Dienstverhinderung sowie im Fall einer unverschuldeten Unmöglichkeit der Leistungserbringung mangels entsprechender Nachfrage kein Entgeltanspruch zu-

stand. Selbst der Umstand, dass die Entlohnung der Poolschwester durch das Poolunternehmen selbst erfolgte, welches auch den wirtschaftlichen Aufwand dafür selbst trug, zieht nicht die zwingende Konsequenz eines Dienstverhältnisses nach sich. Dies wäre auch dann der Fall, wenn sich das Poolunternehmen zur Erfüllung seiner eigenen vertraglichen Verpflichtungen selbständiger Pflegekräfte bedienen würde.

SCHLUSSSTRICH

Die Überlassung bzw Vermittlung von Poolschwestern/-pflegern gewinnt im betreuungsintensiven Kranken- und Pflegebereich zunehmend an Bedeutung. Vor allem im Hinblick auf die Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnsteuer und Lohnnebenkosten kommt dabei der Abgrenzung von Arbeitskräfteüberlassung einerseits und der Vermittlung von (aus Sicht des Poolunternehmens) selbständig tätigen Pflegekräften andererseits erhebliche Bedeutung zu.