

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Name des Richters*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Nemec Kern Loevi RA Partnerschaft, Berggasse 21/7, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 13. Mai 2013 gegen den Bescheid des ***Magistrat, Name Gebietskörperschaft, Abteilung*** vom 17. April 2013 betreffend Kommunalsteuer für 2007, 2008, 2009 und 2010, Steuernummer ***99-999/9999*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Kommunalsteuer wird für die Jahre 2007 bis 2010 festgesetzt wie folgt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in EUR	Kommunalsteuer in EUR
2007	402.877,83	12.086,33
2008	906.036,66	27.181,10
2009	876.613,78	26.298,41
2010	1.267.811,46	38.034,34
Summe	3.453.339,73	103.600,19

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der ***Bf1*** (FN ***999999x***; in der Folge als Beschwerdeführerin „Bf.“ bezeichnet) fand im Jahr 2012 eine Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben betreffend den Zeitraum 2006 bis 2010 statt. Aus dem Betriebsprüfungsbericht war insbesondere zu entnehmen, dass sich Nachforderungen unter anderem von Kommunalsteuern daraus ergeben haben, weil (Zitat:) „Ummeldungen von §4/4 ASVG auf §4/2 ASVG“ vorgenommen worden sein.

Mit Schriftsatz vom 26.09.2012, eingebracht beim Magistrat ***Name Gebietskörperschaft***, ***Organisationseinheit*** beantragte die Bf. eine bescheidmäßige Feststellung der Kommunalsteuern. Diesem Antrag waren beigelegt:

- Eine Kopie des Antrages an die ***Gebietskrankenkasse*** auf bescheidmäßige Feststellung vom 09.07.2012 und
- die beim Finanzamt ***Bezeichnung Finanzamt*** eingebrachte Berufung vom 09.07.2012 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 vom 22.06.2012.

Begründend machte die steuerliche Vertretung der Bf. in der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 09.07.2012 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 vom 22.06.2012 die vorgenommene Ummeldung von als Callcenter-Agents bzw. Interviewern im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses (§ 4 Abs. 4 ASVG) beschäftigten Mitarbeitern in den Jahren 2008 bis 2010 auf echte Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 2 ASVG geltend, da es sich bei all diesen Mitarbeitern in Wahrheit sehr wohl um freie Dienstnehmer gehandelt hätte, weil die Kriterien der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit nicht in der von § 4 Abs. 2 ASVG geforderten Weise erfüllt wären. Diesbezüglich verwies die steuerliche Vertretung der Bf. auf die am 16.04.2012 erfolgte Eingabe an die ***Gebietskrankenkasse*** zur inhaltlichen Darlegung des Rechtsstandpunktes und auf den Antrag auf bescheidmäßige Feststellung, dass die genannten Dienstnehmer in den Jahren 2008 bis 2010 freie Dienstnehmer und nicht echte Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 2 ASVG gewesen wären. Ausdrücklich nicht als unrichtig bestritten würden jene Dienstgeberbeiträge bzw. aliquoten Dienstgeberzuschläge, die sich entsprechend dem Bericht der Abgabenbehörde vom 22.06.2012 aus den Positionen Aufwandsätze des wesentlich beteiligten Geschäftsführers, ***C***, ergäben. Aus diesen angeführten Gründen folge ebenso, dass die ebenfalls angefochtenen Haftungsbescheide zu Unrecht erlassen worden wären.

Bezüglich der GPLA-Prüfungen im März 2007 und im Februar 2009 erinnerte die steuerliche Vertretung daran, dass diese die hinsichtlich der in Streit stehenden Dienstverhältnisse der Callcenter-Agents bzw. Interviewer die bereits in zahlreichen Einzelbescheiden der ***Gebietskrankenkasse*** im Jahr 1999 vertretene Meinung aufrechterhalten hätte, wonach es sich bei all diesen Dienstnehmern um freie Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 4 ASVG und nicht um echte Dienstnehmer iSd § 4 Abs. 2 ASVG gehandelt habe. Bereits damals hätte die Abgabenbehörde – ebenso wie die Bf. – die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich bei den gegenständlichen Beschäftigungsverhältnissen um freie Dienstverhältnisse gehandelt habe und die – im Einzelfall vorgenommene – Einordnung durch die Bf. ausdrücklich gebilligt. Im Hinblick auf den Grundsatz von Treu und Glauben und den im Abgabenverfahren geltenden Vertrauensschutz hätte die Bf. jedenfalls darauf vertrauen dürfen, dass die Abgabenbehörde diese ihre Einschätzung – ohne dass sich diesbezüglich eine Änderung der Gesetzes- oder Rechtslage ergeben hätte – auch weiterhin aufrecht erhalte, so dass die nunmehr – offensichtlich im Anschluss an die Prüfung durch die ***Gebietskrankenkasse*** eingetretene – Änderung der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde jedenfalls nicht zu Lasten der Bf. zu einem negativen abgabenrechtlichen Ergebnis für diese führen könne.

Die steuerliche Vertretung der Bf. vertrat die Meinung, dass der Ausgang des gegenständlichen Abgabenverfahrens von der durch die ***Gebietskrankenkasse*** vorzunehmende zugrundliegende Einstufung der gegenständlichen Dienstnehmer in den Jahren 2008 bis 2010 abhängig sei. Daher regte die steuerliche Vertretung an, das gegenständliche Verfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des anhängig gemachten Verfahrens bei der ***Gebietskrankenkasse*** bzw. des im Instanzenzug ergangenen Bescheides - sohin bis zur Rechtskraft des vor der ***Gebietskrankenkasse*** geführten Verfahrens - „zu unterbrechen“.

Mit Bescheid des Magistrats ***Name Gebietskörperschaft*** vom 03. April 2013, GZ ***GZ Magistrat***, setzte der Magistrat ***Name Gebietskörperschaft*** die Kommunalsteuern fest wie folgt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in EUR	Abgabenbetrag in EUR
2007	402.877,83	12.086,33
2008	906.036,66	27.181,10
2009	876.613,78	26.298,41
2010	1.267.811,46	38.034,34
Summe	3.453.339,73	103.600,19

und führte weiter aus:

„Die Abgabe war bereits fällig!

Gleichzeitig wird gemäß §§ 217 und 217a der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer ein Säumniszuschlag von EUR 605,02 auferlegt.

B e g r ü n d u n g

Nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig erweist oder die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet wird.

Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der die Betriebsstätte unterhalten wird (§ 7 Abs. 1 KommStG 1993).

Nach § 5 Abs. 1 KommStG 1993 ist die Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen.

Steuerschuldner ist gemäß § 6 KommStG 1993 der Unternehmer.

Die ***Bf1*** hat die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in ***Name Bundesland*** gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht vollständig erklärt und entrichtet, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben sind.

Auf Grund der Geschäftsaufzeichnungen wurde die Bemessungsgrundlage für den Zeitraum 2007 bis 2010 mit EUR 3.453.339,73 ermittelt.

Die Bemessungsgrundlagen wurde im Zuge einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ durch Organe der Bundesfinanz oder eines Krankenversicherungsträgers erhoben.

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Kommunalsteuer 3 % der Bemessungsgrundlage. Für den Bemessungszeitraum 2007 bis 2010 ergibt sich daher ein Kommunalsteuerbetrag von EUR 103.600,19.

Die Festsetzung des Säumniszuschlages beruht auf den zwingenden Vorschriften der §§ 217 und 217a BAO.“

Mit Schriftsatz vom 13. Mai 2013 (eingebracht am 14. Mai 2013) brachte die Bf. eine Berufung gegen den Bescheid des Magistrats ***Name Gebietskörperschaft***, ***Organisationseinheit*** vom 03. April 2013 ein und führte wiederum im Wesentlichen dasselbe aus, wie in der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 09.07.2012 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010 vom 22.06.2012, weswegen auf diese Ausführungen (oben) verwiesen wird.

Auch in ihrer Berufung vom 13. Mai 2013 gegen den Bescheid des Magistrats ***Name Gebietskörperschaft*** vom 03. April 2013 führte die Bf. aus, dass der Ausgang dieses Beschwerdeverfahrens von der von der Gebietskrankenkasse vorzunehmenden Einstufung der Beschäftigten (als freie Dienstnehmer oder als echte Dienstnehmer) abhängig wäre, weswegen die Bf. anrege, das Abgabungsverfahren bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens bei der ***Gebietskrankenkasse*** „zu unterbrechen“.

Der Beschwerde war unter anderem eine Stellungnahme an die ***Gebietskrankenkasse*** vom 16. April 2012 beigelegt, in der im Wesentlichen das Folgende ausgeführt worden ist:

„Für den Prüfungszeitraum wurden bei der Bf. im Rahmen freier Dienstverträge einerseits Personen mit der Durchführung von Interviews als Grundlage für diverse Marktforschungsprojekte beauftragt (Interviewer) sowie andererseits Personen im Rahmen von freien Dienstverträgen mit der Durchführung von Telefongesprächen im Zusammenhang mit Telefonmarketingprojekten (Outbound-Callcenter-Agents). Hingegen wurden von der Bf. für ein spezifisches Projekt (Durchführung von Telefoninterviews im Auftrag der Statistik Austria) echte Dienstverträge abgeschlossen. Die Rahmenbedingungen dieser Dienstnehmer unterscheiden sich insofern vollständig von den erstgenannten freien Dienstnehmern, als hier auftragsbedingt ein fixer Dienstort, ein fixer Zeitrahmen sowie in jedem Fall eine zeitabhängige Entlohnung vereinbart wurde und überdies aus organisatorischen Gründen – anders als bei den eingangs angeführten freien Dienstnehmern auch keine eigenen Betriebsmittel verwendet werden können.

Demgemäß hat die Bf. (nur) diese Dienstnehmer – rechtlich zutreffend und korrekt – als echte Dienstnehmer gemeldet.

Zu den freien Dienstnehmern (Interviewer und Outbound-Callcenter-Agents) ist Folgendes anzumerken:

Sowohl Interviewer als auch Callcenter-Agents sind weisungsfrei, es gibt auch keinerlei Arbeitszeiterfassung. Darüber hinaus haben sowohl nach den vertraglichen Grundlagen als auch nach der tatsächlich gelebten betrieblichen Praxis beide Personengruppen grundsätzlich die freie Wahl, ob sie überhaupt ein bestimmtes Projekt als Auftrag annehmen wollen oder nicht. Die jeweiligen freien Dienstverträge sind daher insoweit als Rahmenvereinbarung

anzusehen, innerhalb der der jeweilige Interviewer oder Callcenter-Agent frei nach seinem eigenen Gutdünken – Projekte annehmen kann oder nicht. Darin besteht auch ein wesentlicher Unterschied zu den im Rahmen des Projekts „Statistik Austria“ beschäftigten Personen, weil dort immer am selben Projekt telefoniert werden muss, wohingegen die freien Dienstnehmer lediglich einen Rahmen über ihre (mögliche) Tätigkeit an verschiedensten Projekten mit der Bf. vereinbart haben und bereits in der Auswahl, bei welchen Projekten sie überhaupt tätig werden wollen, völlig frei sind.

Für beide Gruppen der freien Dienstnehmer (Interviewer und Outbound-Callcenter-Agents) gilt überdies eine freie und eigenständige Zeiteinteilung, insbesondere existieren weder für Interviewer noch für Callcenter-Agents irgendwelche von Seiten der Bf. vorgegebenen Dienstpläne. Das einzige Kriterium, nach dem sich die Interviewer bzw. Outbound-Callcenter-Agents zu richten haben, sind die sich aus der Natur des Projekts ergebenden Umstände, nämlich, dass Kunden beispielsweise nicht zu jeder beliebigen Nachtzeit angerufen werden können.

Beide Personengruppen, nämlich sowohl Interviewer als auch Outbound-Callcenter-Agents, haben das Recht, eigene Betriebsmittel zu verwenden und tun dies in der Praxis auch. Zwar können sie, wenn sie es wünschen, auch die Betriebsmittel der Bf. verwenden; hierzu besteht jedoch weder rechtlich noch faktisch ein wie immer gearteter Zwang. Einzige Voraussetzung für die Aufnahme als Interviewer oder Callcenter-Agent ist eine fachliche Befähigung, wobei auch eine Vertretung des Auftragsnehmers durch eine von ihm ausgewählte andere Person – entsprechende fachliche Befähigung vorausgesetzt – jederzeit möglich ist. Darüber hinaus besteht auch keinerlei Konkurrenzverbot für die Auftragnehmer der Bf. Aus all diesen Gründen folgt, dass keine persönliche Abhängigkeit der Auftragnehmer von der Bf. vorliegt, insbesondere keine persönlichen Weisungen hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit oder Arbeitsabfolge besteht, weder eine Arbeitspflicht noch eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb besteht und eigene Betriebsmittel seitens der Auftragnehmer verwendet werden können.

Auch eine wirtschaftliche Abhängigkeit der angeführten Personengruppen ist nicht gegeben. Zunächst ist davon auszugehen, dass es sich beim ganz überwiegenden Teil sowohl der Interviewer als auch der Callcenter-Agents um geringfügig Beschäftigte handelt, die ein monatliches Einkommen von rund 200 € aus ihrer Tätigkeit bei der Bf. beziehen. Es ist daher davon auszugehen, dass viele freie Dienstnehmer auch noch anderen beruflichen Tätigkeiten nachgehen, um ihren Unterhalt zu bestreiten. Deshalb und auch aufgrund des erwähnten Rechts der genannten Personengruppen, einzelne Aufträge im Rahmen bestimmter Projekte anzunehmen oder nicht, kann von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit nicht die Rede sein. Auch die Art der Bezahlung der freien Dienstnehmer der Bf. spricht für das Vorliegen von persönlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit:

Callcenter-Agents (Outbound-Agents) werden immer leistungsabhängig, dh je nach Anzahl der von ihnen tatsächlich durchgeführten Telefonate bezahlt. Interviewer werden ebenfalls überwiegend leistungsabhängig bezahlt. Nur in Einzelfällen erfolgt hier eine zeitabhängige Honorierung. Hierzu ist festzuhalten, dass grundsätzlich nach den abgeschlossenen freien Dienstverträgen auch die Honorierung der Interviewer leistungsabhängig erfolgt, wobei jedoch im Sinne der Auftragnehmer auch ein projektspezifischer Mindeststundensatz zusätzlich zur jeweiligen leistungsabhängigen Honorierung vereinbart werden kann.

Insgesamt betrachtet überwiegen daher auch die Elemente der wirtschaftlichen Unabhängigkeit der Auftragnehmer der Bf., sodass die in Frage stehenden Verträge mit den Interviewern und Callcenter-Agents bei zutreffender rechtlicher Beurteilung als freie Dienstverträge anzusehen sind.“

Aus dem Musterdienstvertrag „Freier Dienstvertrag (Outbound Callcenter Agent)“ geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

II. Inhalt: Die Aufgabe des Auftragnehmers sei die fachgemäße Durchführung von Telefongesprächen anhand eines vom Auftraggeber definierten Gesprächsleitfadens innerhalb einer projektspezifischen Zielgruppe. Die notwendigen Telefonnummern der Zielgruppe sowie der Gesprächsleitfaden würden vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt.

III. Betriebsmittel: Der Auftragnehmer führe die Outbound-Calls im Regelfall im Callcenter des Auftraggebers durch und benutze zu diesem Zweck dessen Telefonanschluss, dessen Computerhardware sowie dessen Software. Für den Fall, dass der Auftragnehmer selbst über diese Betriebsmittel verfüge, könne er diese auch nach Vereinbarung mit dem Auftraggeber verwenden (Teleworking / Homeoffice).

IV. Zeiteinteilung: Die Zeiteinteilung innerhalb eines Projektes obliege dem Auftragnehmer. Dieser sei an keine Arbeitszeiten gebunden, habe aber den Auftraggeber über den Projektfortgang Bericht zu erstatten. Der Auftragnehmer sollte mit dem Auftraggeber zeitgerecht die geplante zeitliche Nutzung des Arbeitsplatzes im Callcenter vereinbaren. Der Auftraggeber reserviere dem Auftragnehmer für die angefragten Zeiten einen Arbeitsplatz.

V. Meldung weiterer Tätigkeiten: Im Vertragsverhältnis existiere kein Konkurrenzausschluss. Der Auftragnehmer sei jedoch verpflichtet, branchenspezifische Tätigkeiten dem Auftraggeber zu melden.

VI. Weisungsfreiheit: Der Auftragnehmer verpflichte sich gegenüber dem Auftraggeber nach Maßgabe und eigenen Mitteln und nach eigenem Plan in Auftrag gegebene Calls persönlich oder unter seiner persönlichen Verantwortung zu verrichten. Die Calls müssten in qualitativer Hinsicht den Anforderungen des Auftraggebers entsprechen. Die Beurteilung der Qualität obliege dem Auftraggeber. Entsprächen die Calls nicht den Anforderungen des Auftraggebers,

habe der Auftragnehmer das Recht zur Nachbesserung. Gelingt dies nicht, würden diese Calls bei der Projektabrechnung nicht gewertet.

VII. Vertretungsrecht: Beauftrage der Vertragspartner weitere Personen (Subauftragnehmer), habe er diese namhaft zu machen. Der Vertragspartner müsse sicherstellen, dass der Subauftragnehmer über ähnliche Qualifikationen verfüge. Der Auftraggeber habe jedoch das Recht, den Subauftragnehmer unter Bekanntgabe einer Begründung abzulehnen.

VIII. Honorar: Die Festlegung des Honorars erfolge projektspezifisch durch Vereinbarung zwischen beiden Vertragspartnern. Grundsätzlich erfolge die Honorierung aufgrund der Anzahl der durchgeführten Calls. Das jeweilige Honorar unterscheide sich nach Schwierigkeitsgrad und Gesprächslänge. Um den Auftragnehmer eine wirtschaftliche Sicherheit zu gewährleisten, könne auch projektspezifisch ein Mindeststundenlohn vereinbart werden. Zusätzlich könnten noch Erfolgsprämien vereinbart werden. Dies erfolge zu Projektbeginn im Rahmen einer Zusatzvereinbarung. Die Abrechnung erfolge wahlweise nach Projektende oder monatlich über die in diesem Monat durchgeführten Calls.

IX. Zusatzvereinbarung: Zu Beginn eines Projektes würden in einer Zusatzvereinbarung zumindest folgende Projektdetails von beiden Vertragspartnern definiert: Ort der Tätigkeit (Telefonstudio, Homeoffice), Abrechnungsperiode, Projektabschlussstermin und Honorierung der Calls. Die Zusatzvereinbarung könne schriftlich oder mündlich erfolgen. Der Auftragnehmer habe das Recht, Projekte abzulehnen, wenn ein Projekt für ihn nicht wirtschaftlich erscheine. Die Ablehnung eines Projektes führe nicht zu Kündigung des Vertrages.

Aus dem Musterdienstvertrag „Freier Dienstvertrag“ geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

II. Inhalt: Die Aufgabe des Auftragnehmers sei die fachgemäße Durchführung von Interviews anhand eines vom Auftraggeber definierten Fragebogens innerhalb einer projektspezifischen Zielgruppe. Die notwendigen Kontaktdaten der Zielgruppe (Name, Adresse, Telefonnummer, email) sowie der Fragebogen würden vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Die Methode der Interviews werde projektspezifisch vor dem Projektstart durch den Auftraggeber festgelegt und in einer Zusatzvereinbarung festgehalten.

III. Betriebsmittel: Der Auftragnehmer benötige zur Durchführung der Interviews für computerunterstützte Interviews einen tragbaren PC (Notebook) mit Internetanbindung bzw. für telefonische Interviews einen PC sowie einen Telefonanschluss. Verfüge der Auftragnehmer über keine dieser Betriebsmittel bzw. möchte er keine eigenen Betriebsmittel einsetzen, habe der Auftraggeber das Recht, den Auftragnehmer für das vorliegende Projekt abzulehnen. Dem Auftragnehmer sollte aber zuvor die Möglichkeit geboten werden, die Betriebsmittel des

Auftraggebers (vor allem bei Telefonbefragungen) in Anspruch zu nehmen. Dies sei aber mit einem finanziellen Honorarabschlag verbunden.

IV. Zeiteinteilung: Die Zeiteinteilung innerhalb eines Projektes obliege dem Auftragnehmer. Dieser sei an keine Arbeitszeiten gebunden. Im Fall der Benutzung des Telefonstudios sollte der Auftragnehmer den Auftraggeber zeitgerecht über die geplante zeitliche Nutzung informieren. Der Auftraggeber reserviere dem Auftragnehmer für die angefragten Zeiten einen Arbeitsplatz. Die Festlegung eines Endtermins, an dem die Interviews vom Auftragnehmer an den Auftraggeber übermittelt werden, erfolge projektspezifisch durch eine Zusatzvereinbarung.

V. Meldung weiterer Tätigkeiten: Im Vertragsverhältnis existiere kein Konkurrenzausschluss. Der Auftragnehmer sei jedoch verpflichtet, branchenspezifische Tätigkeiten dem Auftraggeber zu melden.

VI. Weisungsfreiheit: Der Auftragnehmer verpflichte sich gegenüber dem Auftraggeber nach Maßgabe und eigenen Mitteln und nach eigenem Plan in Auftrag gegebene Interviews persönlich oder unter seiner persönlichen Verantwortung zu verrichten. Die Interviews müssten in qualitativer Hinsicht den Anforderungen des Auftraggebers entsprechen. Die Beurteilung der Qualität obliege dem Auftraggeber. Entsprächen die Interviews nicht den Anforderungen des Auftraggebers, habe der Auftragnehmer das Recht zur Nachbesserung. Gelingt dies nicht, würden diese Interviews bei der Projektabrechnung nicht gewertet.

VII. Vertretungsrecht: Beauftrage der Vertragspartner weitere Personen (Subauftragnehmer), habe er diese namhaft zu machen. Der Vertragspartner müsse sicherstellen, dass der Subauftragnehmer über ähnliche Qualifikationen verfüge. Der Auftraggeber habe jedoch das Recht, den Subauftragnehmer unter Bekanntgabe einer Begründung abzulehnen.

VIII. Honorar: Die Festlegung des Honorars erfolge projektspezifisch durch Vereinbarung zwischen beiden Vertragspartnern. Grundsätzlich erfolge die Honorierung aufgrund der Anzahl der durchgeführten Interviews. Das jeweilige Honorar unterscheide sich nach Schwierigkeitsgrad und Interviewlänge. Um den Auftragnehmer eine wirtschaftliche Sicherheit zu gewährleisten, könne auch projektspezifisch ein Mindeststundenlohn vereinbart werden. Zusätzlich könnten noch Erfolgsprämien vereinbart werden. Dies erfolge zu Projektbeginn im Rahmen einer Zusatzvereinbarung. Die Abrechnung erfolge wahlweise nach Projektende oder monatlich über die in diesem Monat durchgeführten Interviews.

IX. Zusatzvereinbarung: Zu Beginn eines Projektes würden in einer Zusatzvereinbarung zumindest folgende Projektdetails von beiden Vertragspartnern definiert: Methode der Interviews, Abgabetermin der Interviews und Honorierung der Interviews. Die Zusatzvereinbarung könne schriftlich oder mündlich erfolgen. Der Auftragnehmer habe das Recht, Projekte abzulehnen, wenn ein Projekt für ihn nicht wirtschaftlich erscheine. Die Ablehnung eines Projektes führe nicht zu Kündigung des Vertrages.

Am 16.01.2013 wurde mit den beiden Geschäftsführern der Bf., Herrn ***Name GF1*** und Herrn ***Name GF2***, eine Niederschrift aufgenommen, aus der im Wesentlichen Folgendes hervorgeht: Im Bereich der Markt- und Meinungsforschung sowie der Callcenter-Tätigkeit seien die Projektleiter und deren Team angestellt. Für die Projektabwicklung würden die Callcenter-Agents für die Outbound-Telemarketingprojekte und die Interviewer für die Markt- und Meinungsforschung benötigt.

Im Outbound-Bereich gebe es eine Bezahlung nach Gesprächen, jedoch kein Fixum. Zu jedem Projekt gebe es eine halb- bis stündliche Einschulung. Der Mitarbeiter gebe zu den jeweiligen Adressen ein Gesprächsergebnis ein. Der Projektleiter könne auf Grund der Adresslisten die Abrechnung kontrollieren. Eine Vertretungsmöglichkeit gebe es nur im Rahmen des Einsatzes aus dem Pool, da keine Arbeitsverpflichtung bestehe. Im Krankheitsfall sei keine Mitteilung notwendig. Eine genaue Zeiteinteilung vorab gebe es nicht. Weisungsgebundenheit liege keine vor. Der Mitarbeiter solle das Gespräch mit Hilfe des Gesprächsleitfadens führen. Eine Kontrollmöglichkeit bestehe insoweit, als bei Beschwerden auf Grund der Gesprächsmitschnitte nachvollzogen werden könne, wie das Gespräch geführt worden sei. Die Betriebsmittel (Telefon und PC) seien am Betriebsort vorhanden, könnten unentgeltlich genutzt werden. Theoretisch könnten die Gespräche (Projekte) auch im Homeoffice durchgeführt werden, praktisch werde das aber nicht genutzt.

Im Markt- und Meinungsforschungsbereich erfolge die Bezahlung projektspezifisch, die Projekte dauerten zumeist maximal zwei Wochen. Je nach Inhalt der Befragung gebe es einen fixen Stundensatz oder ein Honorar pro Interview (2 bis 10 €). Der fixe Stundensatz betrage zwischen 7 und 9 € je nach Projekt, dies werde jedes Mal mit dem Projektleiter vereinbart. Die Höhe der Bezahlung nach Interview hänge vom Projekt ab und richte sich nach der Länge des Fragebogens. Zu jedem Projekt gebe es einen bestimmten Fragebogen. Die Einschulung betrage zwischen einer halben und einer Stunde. Bei Projekten, bei denen es keinen fixen Stundensatz gebe, bestehe die Möglichkeit von Homeoffice. Zirka 10 % der Interviews würden von zu Hause durchgeführt, für diese würde ein höherer Interviewpreis bezahlt. Ein sachliches Weisungsrecht sei beschränkt auf die inhaltliche Durchführung, wie das Vorlesen des Fragebogens, ein persönliches Weisungsrecht gebe es nicht. Eine wirtschaftliche Abhängigkeit sei nicht gegeben, da 99 % der Beschäftigten geringfügig tätig seien. Bei Abrechnung nach Stundensatz werde auf die Dauer der Pausen geachtet. Pausenvorgaben gebe es aber keine.

Die Zeiteinteilung und die Vertretungsmöglichkeit werde wie bei den Outboud-Agents gehandhabt.

In dem die Bf. betreffenden Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom ***Datum, Geschäftszahl*** ist ausgeführt, dass vom 22.01.2013 bis zum 19.02.2013 mit sechs Beschäftigten Niederschriften, mit im Wesentlichen folgendem Inhalten, aufgenommen wurden:

- Frau ***M*** gab am 22.01.2013 unter anderem an, dass ihr bei Arbeitsbeginn der Arbeitsauftrag zugeteilt worden wäre. Sie habe sich die Arbeit nicht aussuchen können. Die vorgegebene Liste sei abzuarbeiten bzw. zu telefonieren gewesen. Sie habe größtenteils nur Interviews durchgeführt. Sie habe sich die Zeit aufgeschrieben, in der sie in der Firma anwesend gewesen sei und gearbeitet habe. Die einzelnen Telefonate hätte sie nicht gezählt und es sei ihr auch nicht bekannt gewesen, dass sie nach der Anzahl der Telefonate bezahlt worden sei. Leider könne sie sich nicht näher an den bezahlten Stundensatz erinnern.
- Frau ***V*** gab am 22.01.2013 unter anderem an, dass sie als Callcenter-Agent aufgenommen worden sei. Es sei ein leistungsabhängiger Stundenlohn von 8 € vereinbart worden. Die 8 € hätte sie jedenfalls bekommen, weiters sei sie noch für die Anzahl der Interviews bezahlt worden, wenn sie über den vorgegebenen Schnitt gekommen sei, sei sie zusätzlich entlohnt worden. Ein Jahr hätte sie nur Marktforschung (Interviews) betrieben. Vertretungsmöglichkeit habe es keine gegeben. Die Arbeit sei ihr zugeteilt worden. Die Gespräche seien aufgezeichnet und die Interviews auch immer wieder kontrolliert worden. Arbeitszeit habe sich durch das Ein- bzw. Ausloggen ergeben. Sie habe auch noch die Arbeitszeit und die Anzahl der Interviews händisch mitgeschrieben.
- Frau ***U*** gab am 24.01.2013 unter anderem an, dass sie als Callcenter-Agent aufgenommen worden sei. Es sei ein leistungsabhängiger Stundenlohn von 8 € vereinbart worden. Die 8 € hätte sie jedenfalls bekommen, weiters sei sie noch für die Anzahl der Interviews bezahlt worden, wenn sie über den vorgegebenen Schnitt gekommen sei, sei sie zusätzlich entlohnt worden. Ein Jahr hätte sie nur Marktforschung (Interviews) betrieben. Vertretungsmöglichkeit habe es keine gegeben. Die Arbeit sei ihr zugeteilt worden. Die Gespräche seien aufgezeichnet und die Interviews auch immer wieder kontrolliert worden. Die Arbeitszeit habe sich durch das Ein- bzw. Ausloggen ergeben. Sie habe auch noch die Arbeitszeit und die Anzahl der Interviews händisch mitgeschrieben.
- Frau ***B*** gab am 29.01.2013 unter anderem an, dass sie als Interviewerin aufgenommen worden sei. Sie denke, 8 € in der Stunde erhalten zu haben. Es habe eine zirka einstündige Einschulung in der Gruppe gegeben, wobei die damaligen Projekte und die Firma selbst vorgestellt worden seien. Sie habe von Oktober 2009 bis April 2010 bei der Bf. gearbeitet. Die Telefonate habe sie fast ausschließlich vor Ort erledigt, jedoch ein Monat habe sie in der Statistik Austria gearbeitet, da es dort ein Projekt gegeben habe. Über eine Vertretungsmöglichkeit sei nie gesprochen worden. Die Projekte seien zugewiesen worden, die Arbeit habe sie sich nicht aussuchen können. Vereinzelt habe sie beobachten können, dass

stichprobenartig den Personen beim Telefonieren zugehört worden sei, ob die Telefonate korrekt geführt worden seien. Die Betriebsmittel seien ihr alle zur Verfügung gestellt worden. Beim Kommen und Gehen hätte sie sich zwecks Zeiterfassung eingetragen. Das Geld sei ihr auf Grund der Zeiterfassung überwiesen worden. Dass sie eine Honorarnote ausgestellt hätte, könne sie sich nicht erinnern. Sie habe das Geld automatisch bekommen.

– Frau ***T*** gab am 15.02.2013 unter anderem an, im Oktober 2009 als Callcenter-Agent aufgenommen worden zu sein. Es sei ein Stundenlohn von 8 € vereinbart worden. Die Entlohnung sei projektbezogen gewesen. Es sei eine gewisse Anzahl an Interviews vorgegeben worden, dann hätte sie 8 € pro Stunde aufs Monat gerechnet bekommen. Hätte sie die Anzahl nicht erreicht, sei der Stundenlohn geringer gewesen. Die Vorgaben seien relativ hoch gesteckt gewesen. Vertretungsmöglichkeit habe es keine gegeben und die Arbeit sei ihr zugeteilt worden. Anfang 2011 sei sie Teamleiterstellvertreterin geworden. Die Firma habe auf Grund der eingeloggten Stunden abgerechnet. Honorarnoten hätte sie keine ausgestellt. Sie habe eine Stundenabrechnungsliste unterschrieben und das Geld aufs Konto überwiesen bekommen. Im November 2011 habe sie ihre Beschäftigung beendet.

– Herr ***T*** gab am 19.02.2013 unter anderem an, dass er als Callcenter-Agent aufgenommen worden sei. Es sei ein leistungsabhängiger Stundenlohn von 8 € vereinbart worden. Die 8 € hätte er jedenfalls bekommen, weiters sei er noch für die Anzahl der Interviews bezahlt worden, wenn er über den vorgegebenen Schnitt gekommen sei, sei er zusätzlich entlohnt worden. Ein Jahr hätte er nur Marktforschung (Interviews) betrieben. Vertretungsmöglichkeit habe es keine gegeben. Die Arbeit sei ihm zugeteilt worden. Die Gespräche seien aufgezeichnet und die Interviews auch immer wieder kontrolliert worden. Die Arbeitszeit habe sich durch das Ein- bzw. Ausloggen ergeben. Er habe auch noch die Arbeitszeit und die Anzahl der Interviews händisch mitgeschrieben.

Mit Bescheid vom 19. September 2013, GZ ***GZ Magistrat-2***, setzte der Magistrat ***Name Gebietskörperschaft***, ***Organisationseinheit***, das Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung des bei der ***Gebietskrankenkasse*** anhängigen Verfahrens aus.

In dem gegen die Bescheide der ***Gebietskrankenkasse*** anhängigen Beschwerdeverfahren hat der Landeshauptmann von ***Name Bundesland*** die eingebrachten Rechtsmittel abgewiesen. Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Erkenntnis zu den GZ ***GZ1-BVerwG*** und ***GZ2-BVerwG*** die Bescheide der ***Gebietskrankenkasse*** vom 23.05.2013 zu den ***GZ1-Gebietskrankenkassa*** und ***GZ2-Gebietskrankenkassa*** aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts hat die ***Gebietskrankenkasse*** eine außerordentliche Revision erhoben und hat der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene

Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts mit Erkenntnis vom 01.06.2016, Ra 2016/08/0057 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und begründend ausgeführt:

„Gemäß § 5 Abs. 1 ASVG liegt somit für die genannten Beschäftigungen keine Vollversicherung nach § 4 ASVG vor (also weder iS eines abhängigen Beschäftigungsverhältnisses gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG noch iS eines freien Dienstvertrags gemäß § 4 Abs. 4 ASVG). (...)

Steht - wie im vorliegenden Fall - fest, dass es sich um geringfügige Beschäftigungen im Sinn des § 5 Abs. 2 ASVG gehandelt hat, sind abstrakte Qualifikationen eines Beschäftigungsverhältnisses, das von der Vollversicherung nach § 4 ASVG ausgenommen ist, weder erforderlich noch zulässig, zumal aus ihrer Rechtskraft keine Bindungswirkung für andere Beschäftigungszeiten der Erst- und Zweitmitbeteiligten oder gar für andere Beschäftigte erwachsen kann (vgl. zur grundsätzlichen Unzulässigkeit der Feststellung bloßer rechtlicher Zwischenschritte bzw. Tatbestandsmomente wie zB der Dienstgebereigenschaft etwa das hg. Erkenntnis vom 16. März 1999, Zl. 97/08/0001).

Zutreffend zeigt die revisionswerbende Gebietskrankenkasse aber auf, dass das Verwaltungsgericht den von ihm festgestellten Sachverhalt rechtlich unrichtig beurteilt hat, weil es die einvernehmliche Festlegung von Dienstzeiten im Rahmen eines laufenden Dienstverhältnisses unter den festgestellten Umständen zu Unrecht als tageweise Beschäftigung qualifiziert hat. In Anbetracht der festgestellten Periodizität der Dienstleistungen (vgl. zur Indizwirkung periodisch wiederkehrender Leistungen etwa das hg. Erkenntnis vom 11. Juli 2012, Zl. 2011/08/0366) und in Ermangelung der Feststellung von konkret bestimmten Tagen (mit konkreten Arbeitszeiten und Entgelten), an denen ein solches tageweises Dienstverhältnis bestanden haben soll, ist vielmehr - iSd erst- und zweitinstanzlichen Bescheide - von durchgehenden Beschäftigungsverhältnissen auszugehen, in denen die Geringfügigkeitsgrenzen nicht überschritten wurden und die daher im Sinn des ersten Spruchpunkts der genannten erstinstanzlichen Bescheide eine Teilversicherung für die genannten (noch streitigen) Zeiträume begründen.“

Im fortgesetzten Verfahren hat das Bundesverwaltungsgericht dem oben angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgend mit Erkenntnis vom 20.06.2016 zu den GZ ***GZ1-BVerwG*** und ***GZ2-BVerwG*** ausgesprochen, dass durchgehende geringfügige Beschäftigungsverhältnisse vorgelegen haben und diese Beschäftigungsverhältnisse der Teilversicherung zur Unfallversicherung gem. § 7 Z 3 lit a i.V.m. § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG unterlagen.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom ***Datum, Geschäftszahl*** ausgesprochen, dass die Beschwerde der Bf. vom 09.07.2012 gegen die Bescheide des seinerzeitigen Finanzamtes ***Bezeichnung Finanzamt*** vom 22.07.2012

- über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für die Jahre 2008, 2009 und 2010, sowie
- über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008, 2009

und 2010 als unbegründet abgewiesen werden.

Die Bescheide betreffend die Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 wurden für die Jahre 2009 und 2010 ersatzlos aufgehoben, die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2008 wurde zurückgewiesen.

Der Magistrat ***Name Gebietskörperschaft*** hat daraufhin das (auf Anregung der Bf.) gemäß § 281 BAO [nunmehr § 271 BAO] ausgesetzte Verfahren fortgesetzt und die Beschwerde der Bf. mit Beschwerdevorentscheidung vom 02. Jänner 2024 als unbegründet abgewiesen. Nach Anführen der gesetzlichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes führte der Magistrat begründend aus:

„Die Beschwerde stützt sich im Wesentlichen auf folgende Argumente:

Die im Zuge der GPLB vorgenommene Umqualifizierung von als Callcenter-Agents bzw. Interviewer bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 2007 bis 2010 beschäftigten Mitarbeitern von freien Dienstnehmern (§ 4 Abs. 4 ASVG) in echte Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG würde von der Einschreiterin nicht anerkannt werden, da diese Ummeldung zu Unrecht erfolgte.

Bei all diesen Mitarbeitern würde es sich sehr wohl um freie Dienstnehmer handeln.

Diesem Vorbringen wird folgendes entgegengehalten:

In einem gleichgelagerten Beschwerdeverfahren bei der Bundesfinanzbehörde hinsichtlich DB und DZ wurde die Entscheidung der Bundesfinanzbehörde vom Bundesfinanzgericht mit seiner Entscheidung vom ***Datum, Geschäftszahl*** bestätigt und die Beschwerde der ***Bf1*** als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide der Bundesfinanzbehörde bleiben unverändert.

Da auf Grund der vergleichbaren Rechtslage die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes auch im gegenständlichen Verfahren anwendbar sind, bleiben daher die mit Festsetzungsbescheid vom 3. April 2013 vorgeschriebenen und mit gegenständlicher Beschwerde vom 13. Mai 2013 angefochtenen Kommunalsteuerbemessungsgrundlagen der Jahre 2007 bis 2010 unverändert.

Da somit Dienstverhältnisse im Sinne des Kommunalsteuergesetzes gegeben sind (sh. auch Rechtsprechung des VwGH), waren die entsprechenden Lohnsummen in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen.“

Die Bf. brachte über ihren steuerlichen Vertreter am 29.01.2024 einen Vorlageantrag ein. Der Vorlageantrag enthielt kein ergänzendes Vorbringen zum Sachverhalt und waren dem Antrag auch keine weiteren Beweismittel beigelegt.

Der Magistrat ***Name Gebietskörperschaft*** legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 13. März 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. unterhielt in den beschwerdegegenständlichen Jahren ein Callcenter und beauftragte ihre Dienstnehmer mit der Durchführung von Outbound Calls und Interviews.

Die Aufgabe der Dienstnehmer war die fachgerechte Durchführung von Telefongesprächen (Outbound Calls) anhand eines von der Bf. definierten Gesprächsleitfadens innerhalb einer projektspezifischen Zielgruppe bzw. die fachgerechte Durchführung von Interviews anhand eines von der Bf. definierten Fragebogens innerhalb einer projektspezifischen Zielgruppe. Bei den Interviews bestand die Aufgabe konkret darin, Fragen vorzulesen und die Antworten in einer PC-Software einzutragen.

Von der Bf. wurden für die Outbound Calls die notwendigen Telefonnummern der Zielgruppe sowie der Gesprächsleitfaden, die für die Interviews notwendigen Kontaktdaten (Name, Adresse, Telefonnummer, email) der Zielgruppe sowie der Fragebogen zur Verfügung gestellt. Vor jedem Projekt gab es jeweils eine verpflichtende Einschulung. Die Arbeitszeiten wurden (durch Ein- und Ausloggen) erfasst.

Der Dienstnehmer führte die Outbound Calls im Regelfall im Callcenter der Bf. durch und benutzte zu diesem Zweck ihren Telefonanschluss, ihre Computerhardware sowie ihre Software. Die Möglichkeit der Durchführung der Telefongespräche im Homeoffice wurde von den Outbound Callcenter-Agents praktisch nicht genutzt. Die für die Durchführung von computerunterstützten Interviews (tragbarer PC mit Internetanbindung) bzw. telefonischen Interviews (PC und Telefonanschluss) notwendigen Betriebsmittel wurden von den Dienstnehmern von der Bf. zu einem überwiegenden Teil in Anspruch genommen: lediglich 10 % der Interviews wurden von zu Hause durchgeführt.

Die Dienstnehmer hatten sich bezüglich der Arbeitszeit an die sich aus der Natur des Projektes ergebenden Umstände zu richten, sie hatten ihre Anwesenheit in den Räumlichkeiten der Bf. stets im Voraus bekanntzugeben und sie hatten sich bei Arbeitsbeginn einzuloggen und beim Verlassen des Arbeitsplatzes auszuloggen. Die Outbound Callcenter-Agents hatten über den Projektfortgang Bericht zu erstatten und bezüglich der Interviews wurde ein Endtermin festgelegt, an dem diese an die Bf. zu übermitteln waren. Die Telefongespräche wurden auch aus Überwachungsgründen aufgezeichnet.

Die Vertretungsmöglichkeit gab es de facto nur im Rahmen des Einsatzes aus dem Pool.

Die Dienstnehmer waren verpflichtet, branchenspezifische Tätigkeiten für andere Auftrag- bzw. Dienstgeber der Bf. zu melden. Calls und Interviews wurden bei der Projektabrechnung nur gewertet, wenn sie in qualitativer Hinsicht den Anforderungen der Bf. entsprechen, wobei die Beurteilung der Qualität der Bf. oblag.

In Ermangelung der Vereinbarung von konkret bestimmten Tagen (mit konkreten Arbeitszeiten und Entgelten), an denen ein tageweises Dienstverhältnis hätte bestanden haben sollen, lagen durchgehende Beschäftigungsverhältnisse vor, in denen die Geringfügigkeitsgrenzen nicht überschritten wurden. Diese geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse begründeten daher eine Teilversicherungspflicht zur Unfallversicherung gem. § 7 Z 3 lit a i.V.m. § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume.

In den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen betrugen die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der Kommunalsteuern:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage in EUR	Abgabenbetrag in EUR
2007	402.877,83	12.086,33
2008	906.036,66	27.181,10
2009	876.613,78	26.298,41
2010	1.267.811,46	38.034,34
Summe	3.453.339,73	103.600,19

2. Beweiswürdigung

Die Beschäftigungsverhältnisse der „Interviewer“ und der „Callcenter-Agents“ ergeben sich aus der Aktenlage, insbesondere dem Betriebsprüfungsbericht, den vorgelegten Verträgen, der Niederschrift mit den Geschäftsführern und den Ausführungen der vernommenen Personen sowie aus dem Vorbringen der Bf. und sind unstrittig.

Das Vorliegen vom durchgehenden geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen ergibt sich aus den Ausführungen der vernommenen Beschäftigten, dass keine fixen Arbeitszeiten und keine konkret bestimmten Tage für die Tätigkeit vereinbart waren aber auch aus den niederschriftlichen Angaben der Geschäftsführer (Gf.) der Bf. die ausgeführt haben, dass es eine genaue Zeiteinteilung vorab nicht gab und sich eine solche „auf Grund der Stundenpläne“

der Studierenden ergeben hat sowie aus dem Musterverträgen „Freier Dienstvertrag“ und „Freier Dienstvertrag Outbound Callcenter-Agent“, nach denen die Zeiteinteilung den „Auftragnehmern“ oblag und der Beschäftigte an keine Arbeitszeiten gebunden war. Das Vorliegen durchgehender geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse ist daher ebenfalls unstrittig.

Die Tätigkeitsdetails (verpflichtendes Ein- und Ausloggen, verpflichtende Einschulung, vorgegebene Fragebögen, nicht vorhandene Vertretungsmöglichkeit, fast ausschließliche Verwendung der Betriebsmittel der Bf., Überwachung der Telefongespräche, die Modalitäten der Abrechnung) ergaben sich insbesondere aus den vorgelegten Verträgen, der niederschriftlichen Vernehmung der beiden Gf. und den Vernehmungen der Dienstnehmer.

Die Bemessungsgrundlage in den jeweiligen Jahren und die Höhen der Kommunalsteuern ergeben sich aus dem beschwerdegegenständlichen Bescheid des Magistrats ***Name Gebietskörperschaft*** und wurden von der Bf. nie substantiiert bestritten, weswegen das Bundesfinanzgericht diese Beträge als unstrittig der Entscheidung zu Grunde legen durfte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung lauten:

§ 1. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2. Dienstnehmer sind:

a) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. (...)

§ 5. (1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a) im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, (...)

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Kommunalsteuer 3 % der Bemessungsgrundlage.

Die maßgeblichen Bestimmungen des ASVG und des EStG lauten:

Gemäß § 4 Abs. 2 ASVG ist Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird; hiezu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen. Als Dienstnehmer gelten jedenfalls Personen, die mit Dienstleistungsscheck nach dem Dienstleistungsscheckgesetz (DLSG), BGBl. I Nr. 45/2005, entlohnt werden. Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, es sei denn, es handelt sich um

1. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. a oder b EStG 1988 oder
2. Bezieher von Einkünften nach § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988, die in einem öffentlich-rechtlichen Verhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehen.

Gemäß § 4 Abs. 4 ASVG stehen den Dienstnehmern im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe,
2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder
- b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder
- c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder
- d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschafter, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.

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. Ein

Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 28.05.2015, 2013/15/0162, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Wie aus § 2 lit. a KommStG ersichtlich ist, unterliegen sowohl Personen, die in einem echten Dienstverhältnis (iSd. § 47 Abs. 2 EStG mit einer Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 2 ASVG) stehen als auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG dem Dienstnehmerbegriff des Kommunalsteuergesetzes.

Die von der Bf. in sämtlichen Schriftsätzen vorgebrachte Freie-Dienstnehmer-Eigenschaft der „Interviewer“ und der „Callcenter-Agents“ ist für die Dienstnehmereigenschaft nach dem Kommunalsteuergesetz nicht entscheidungswesentlich, da sowohl echte Dienstnehmer als auch freie Dienstnehmer unter den Dienstnehmerbegriff des § 2 KommStG fallen.

Demnach fällt unter die Bemessungsgrundlage gemäß § 5 Abs. 1 lit. a KommStG auch die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen oder nicht. Im Falle des – wie im gegenständlichen Fall – Vorliegens von Dienstnehmern gemäß § 2 lit. a sind daher sowohl die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen.

Die von der Bf. vorgebrachte Eigenschaft der „Interviewer“ und der „Callcenter-Agents“ als freie Dienstnehmer ist für die Einbeziehung der Bezüge, Gehälter oder/und sonstigen Vergütungen jeder Art in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Kommunalsteuer schlichtweg unbedeutend.

Die Bf. hat im gesamten Verfahren nicht vorgebracht, dass die Bemessungsgrundlage unrichtig ermittelt worden wäre oder dass auf Grund der erhobenen Bemessungsgrundlage die Kommunalsteuer unrichtig berechnet worden wäre und sind derartige Umstände für das Bundesfinanzgericht auch nicht ersichtlich, weswegen das Bundesfinanzgericht die seitens des

Magistrats ***Name Gebietskörperschaft*** für die Jahre 2007-2010 ermittelten Bemessungsgrundlagen und die daraus errechneten Kommunalsteuern diesem Erkenntnis zu Grunde gelegt hat.

Die Bf. hat im Beschwerdeverfahren wiederholt auf den Grundsatz von „Treu und Glauben“ Bezug genommen und ausgeführt, dass die ***Gebietskrankenkasse*** vor ihrer bisherigen Rechtsansicht, dass es sich bei den „Interviewern“ und den „Callcenter-Agents“ um freie Dienstnehmer gehandelt hätte, nicht hätte abweichen dürfen.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (z.B. VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (z.B. VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Nach ständiger Judikatur (z.B. VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum voraus (z.B. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 9.3.2005, 2001/13/0273; VwGH 15.6.2005, 2004/13/0161), somit einen Auslegungsspielraum (Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe) oder einen Rechtsanwendungsspielraum (bei Ermessensübung). Darüber hinaus ist eine weitere Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, dass die Partei im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht bzw. anders getroffen hätte.

Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Einstufung von Beschäftigten als „echte“ Dienstnehmer oder als freie Dienstnehmer für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kommunalsteuer nicht relevant ist, da sowohl Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen sind.

Für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ist eine eventuelle Bindung der ***Gebietskrankenkasse*** an eine von der ***Gebietskrankenkasse*** früher vertretene Rechtsansicht schlichtweg nicht relevant, weil sowohl Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen waren. Die Einstufung von (geringfügig) Beschäftigten als „echte“ Dienstnehmer oder freie Dienstnehmer hätte daher auf die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Kommunalsteuer sowie die Kommunalsteuer selbst keinerlei Auswirkung gehabt.

Wenn nun aber sowohl Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen waren, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich, welche Dispositionen die Bf. bei einer unterlassenen Umqualifizierung nicht oder anders vorgenommen hätte, weswegen sich die Bf. auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen konnte.

Aus den oben angeführten Gründen war die Beschwerde der Bf. als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Umstand, dass sowohl Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 als auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen sind, ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz, weswegen eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt und eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 17. Februar 2025