



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BwIn., vertreten durch WTH Wirtschaftstreuhand u. STB GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 15. Mai 2001, betreffend Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum vom 1. Nov. 1998 bis 31. Dez. 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der über den Zeitraum vom 1.11.1998 bis 31.12.2000 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan Folgendes fest:

Die Berufungswerberin betreibe in L. eine Sexhotline, wobei die Standortadressen im Prüfungszeitraum mehrmals gewechselt hätten. Die Hotline könne laut Aussage der Rechtsmittelwerberin täglich von 0 Uhr bis 24 Uhr in Anspruch genommen werden. Die "Telefondienste" würden auch in verschiedenen, täglich erscheinenden Printmedien unter der Rubrik Telefonkontakte beworben. Die einlangenden Anrufe seien von einer für diese Zwecke angeschafften, sukzessive erweiterten und verbesserten Telefonanlage mit Multianschluss angenommen worden. Je nach dem, wie viele der vorhandenen Kabinen im Prüfungszeitraum gerade besetzt gewesen seien, seien Anrufe entweder verstärkt durch Tonbänder oder "Live-Gespräche" bedient worden. Im Prüfungszeitraum hätten die jeweiligen Geschäftsführer bzw. Angestellte die tägliche Aufsicht wahrgenommen. Vertretungen durch betriebsfremde Personen seien nicht erfolgt. Zur Abwicklung der Anrufe seien neben Arbeitnehmern in einem Dienstverhältnis auch sogenannte "freie Dienstnehmer" eingesetzt worden. Die organisatorische Abwicklung des Einsatzes dieser Personengruppe in den Kabinen sei nach einem Dienst- bzw. Einsatzplan erfolgt, in den sich jede Person beim jeweiligen Tagesdatum mit Name und Angabe der Zeit von - bis eingetragen habe. Die jeweilige Person habe am Monatsende der Einschreiterin mitgeteilt, wie viele Stunden sie insgesamt an welchen Tagen gearbeitet habe. Die Entlohnung sei mittels vorher festgelegtem Stundenlohn, anfangs S 80,-- , später S 90,-- erfolgt. Sowohl die Dienst-/Einsatzpläne als auch die von den freien Dienstnehmerinnen erstellten monatlichen Stundenzettel würden für den Prüfungszeitraum nicht mehr existieren. Somit habe nicht mehr festgestellt werden können, ob die Dienstpläne und Stundenaufzeichnungen immer übereingestimmt hätten, ob und in welchem Ausmaß es zu Vertretungen (wegen unvorhergesehenem Zeitmangel, Krankheit) gekommen sei und ob Kontrollen durch Vermerke oder Ähnlichem erfolgt seien. Lediglich die von der Einschreiterin erstellten und an die Lohnverrechnungsstelle der Wirtschaftstreuhänderkanzlei weitergeleiteten monatlichen Listen der Personen mit Angabe der Stunden, dem sich daraus ergebenden Entgelt, Pfändungshinweisen und abzuziehenden Vorschüssen hätten neben den Lohnkonten noch eingesehen werden können. Eine entsprechende Ausbildung zu Arbeitsbeginn bzw. Schulungen oder Lehrgänge habe es nicht gegeben. Mit den "freien Dienstnehmern" sei bei Dienstantritt ein als freier Dienstvertrag bezeichneter Arbeitsvertrag abgeschlossen worden, der in der Folge für jedes weitere "Tätigwerden" gegolten habe. Mit den von vornherein als Dienstnehmerinnen beschäftigt gewesenen Personen seien lediglich

auf einem Dienstzettel die wichtigsten arbeitsrechtlichen Belange festgehalten worden. Dienstort (Ort der Leistungserbringung) sei der Sitz des Unternehmens gewesen. Die technischen Grundlagen seien durch die Rechtsmittelwerberin unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Fahrtkostenzuschüsse hätten weder die "freien Dienstnehmer" noch die übigen Dienstnehmer erhalten. Zu den einzelnen Punkten des "Freien Dienstvertrages" stellte das Erhebungsorgan fest: Hinsichtlich der Punkte Erstens und Zweitens sei lediglich die Bereitschaft gefordert worden, Arbeitsleistungen in der allgemein umschriebenen Form "Kommunikation über Telefon" zu erbringen. Es sei nicht vereinbart worden, wie viele Telefonate zu "machen" seien. Zu Punkt Drittens habe die Geschäftsführerin keinen einzigen Fall namentlich nennen können, in dem eine erkrankte "freie Dienstnehmerin" eine Vertreterin geschickt und diese auch selbst bezahlt habe. Soweit Sozialversicherungspflicht bestanden habe, sei sie nach Punkt "Füntens" von der Berufungswerberin wahrgenommen worden. Das Entgelt sei nach Punkt "Siebtens" nicht für den einzelnen Anruf, sondern für jede erbrachte Arbeitsstunde geleistet worden. Die Kündigungsfrist nach Punkt "Neuntens" von 14 Tagen sei nicht unüblich und finde sich in ähnlicher Form (insbesondere bei Arbeitern) auch in zahlreichen Kollektivverträgen wieder. Nach Abwägen aller Fakten in den vorstehenden Ausführungen sei daher jedenfalls vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG und somit von Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG auszugehen, weil eine weitgehende Eingliederung in den betrieblichen Organismus mit entsprechender Weisungsgebundenheit vorgelegen sei. In der Entlohnung auf Stundenlohnbasis - unabhängig von der Anzahl und Qualität der Anrufe - sei kein entsprechendes Unternehmerrisko zu erkennen und darüber hinaus seien alle mit der Tätigkeit verbundenen Kosten durch die Berufungswerberin getragen worden, womit die Merkmale für die Annahme eines Dienstverhältnisses überwiegen würden.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 15. Mai 2001 wegen dieser Beanstandung S 9.019,-- an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und S 930,-- an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vor.

Dagegen wurde durch die bevollmächtigte Wirtschaftstreuhand-GmbH berufen. Vom Finanzamt seien die "freien Dienstverträge" nicht als solche anerkannt, sondern als "echte Dienstverträge" beurteilt worden. Wie aus den nachfolgenden Ausführungen hervorgehe, handle es sich dabei sehr wohl um "freie Dienstverträge".

Leistungsumfang: Im Vertrag (Punkt "Erstens und Zweitens") sei geregelt, dass hier lediglich die Bereitschaft, Arbeitsleistungen in der allgemein umschriebenen Form "Kommunikation

über Telefon" zu erbringen sei. Dies zeige deutlich, dass nur eine Bereitschaft zur Leistung und keine Leistungspflicht bestehe. Beim freien Dienstvertrag würden somit bloß gattungsmäßig umschriebene Leistungen geschuldet, wie es im gegenständlich Fall sei. Daraus entstehe ein Dauerschuldverhältnis.

Vertretungsmöglichkeit: Die freien Dienstnehmer hätten im Verhinderungsfall selbst für die Vertretung zu sorgen (Punkt Drittens). Diese Vertretungen seien auch zwischen den einzelnen freien Dienstnehmern untereinander vereinbart worden. Die Geschäftsführerin habe keinen Fall namentlich nennen können, da die freien Dienstnehmer die finanzielle Abwicklung selbst geregelt hätten.

Freie Zeiteinteilung: In Punkt 3 des Dienstvertrages sei auch noch vereinbart worden, dass die freien Dienstnehmer verpflichtet seien, ihre Leistungen in einer Rahmenzeit von 0 - 24 Uhr auszuführen. Die freie Zeiteinteilungsmöglichkeit (für 7 Tage in der Woche) nehme somit auf die persönlichen und privaten Verhältnisse der freien Dienstnehmer Rücksicht. Dies sei auch der Grund, warum die Dienstgeberin über ein großes Potenzial an freien Dienstnehmern verfügen habe müssen, um den Geschäftsbetrieb aufrecht erhalten zu können. Dies sei ein eindeutiger Hinweis, dass die Vorschriften des Arbeitszeitgesetzes, des Arbeitsruhegesetzes, Feiertagsruhegesetzes, Frauennachtarbeitsgesetzes sowie Sonn- und Feiertagsruhe nicht zur Anwendung gelangt seien. Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass es auch keine Beschränkung der täglichen Arbeitszeit gebe, und daher alle arbeitsrechtlichen Bestimmungen keine Anwendung finden würden. Im vorliegenden freien Dienstvertrag sei bereits vereinbart worden, dass kein Dienstverhältnis im arbeitsrechtlichen Sinn abgeschlossen werde und die arbeitsrechtlichen Bestimmungen auf diesen Vertrag nicht anzuwenden seien.

Weisungsgebundenheit und Abhängigkeit: Nachdem es weder eine Beschwerde bzw. Kundenservicestelle oder ähnliches gegeben habe, hätten die freien Dienstnehmer ihre Tätigkeit im eigenen Ermessen durchgeführt (geregelt im Punkt Viertens). Es könne daher ein Auftrag angenommen, durchgeführt, abgebrochen oder abgelehnt werden, ohne dass die Dienstgeberin darauf Einfluss habe nehmen können. Somit sei die Weisungsgebundenheit der Mitarbeiter nicht gegeben gewesen. Der freie Dienstnehmer sei nicht in die Organisation des Dienstgebers eingebunden. Er sei nicht weisungsgebunden und habe die Möglichkeit den Ablauf seiner Arbeit selbstständig zu regeln und diesen jederzeit zu ändern. Er sei auch nicht an einen fixen Arbeitsplatz gebunden, da er aus den jeweils vorhandenen freien Kabinen den Arbeitsplatz selbst auswählen hätte können. Es würden also die wesentlichen Merkmale der persönlichen Abhängigkeit fehlen. Der freie Dienstnehmer sei wohl vom Dienstgeber wirtschaftlich abhängig, die persönliche Abhängigkeit sei jedoch weitgehend eingeschränkt. Die Vertragspartner hätten vereinbart (Punkt Füntens), dass für sämtliche Steuern und

Abgaben der freie Dienstnehmer selbst aufzukommen habe.

Eingliederung in den Geschäftsbetrieb: Abgesehen vom mangelnden Weisungsrecht der Dienstgeberin, seien die für sie im Rahmen freier Dienstverträge tätigen Damen, nicht in den geschäftlichen Organismus ihres Betriebes eingegliedert gewesen.

Entlohnung: Das Entgelt sei nach den erbrachten Arbeitsstunden abgerechnet worden (Punkt Siebentens). Wenn hier ab September 2000 für Arbeiten während der Nacht und an Wochenenden Zuschläge bezahlt worden seien, könne im Grunde nach kein Rückschluss auf Regelungen in Kollektivverträgen geschlossen werden. Dies wäre auch nicht möglich, da für die freien Dienstnehmer die Bestimmungen des Arbeitsrechtes im allgemeinen und im speziellen des Feiertagsruhe- und des Frauennachtarbeitsgesetzes nicht zum Tragen kommen würden. Es sei keine Konkurrenzklause, Pönale oder Konventionalstrafe vereinbart worden. Dies sei ein eindeutiger Hinweis, dass der freie Mitarbeiter auch gleichzeitig noch andere Tätigkeiten ausüben könne und dürfe, und auch davon laufend Gebrauch gemacht worden sei. Sämtliche "freie Dienstnehmer" seien bei der Gebietskrankenkasse unter der Beitragsgruppe M2r (Angestellte) abgerechnet worden. Die Vertragsteile hätten vereinbart (Punkt Zehntens), Streitigkeiten aus diesem Vertrag an das örtlich und fachlich zuständige Gericht in Linz zu übertragen. Dies lasse die Schlussfolgerung zu, dass Streitigkeiten zwischen zwei Unternehmern (freier Dienstnehmer und Dienstgeberin) nicht beim Arbeitsgericht ausgetragen würden. Die Damen hätten die Möglichkeit gehabt, durch gezieltes Eingehen auf die (Telefon-) Kunden und befragen nach ihren erotischen und sexuellen Wünschen, wie auch durch entsprechende Worte und Geräusche, diese an sich als Gesprächspartnerin zu binden und dadurch eine Nachfrage zu schaffen. Durch vermehrte Anrufe hätten sie auch ihren persönlichen Tätigkeitsumfang durch vermehrt notwendige Anwesenheit steigern können, was natürlich auch mit einem höheren Einkommen verbunden gewesen sei. Das Unternehmerrisiko bestehe darin, dass im Krankheitsfall kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung, dass kein Anspruch auf geregelten Grundlohn, dass im Falle von Schwangerschaft kein Mutterschutz, dass im Urlaub absolut kein Anspruch auf Grundverdienst bestehe, kein Anspruch auf sonstige Bezüge, kein Anspruch auf Abfertigung, kein Anspruch auf Arbeitslosenentschädigung. Der freie Dienstnehmer trage daher das volle Unternehmerrisiko. Der freie Dienstnehmer sei für die Fahrtkosten, Kilometergelder und sonstige anfallenden Kosten selbst verantwortlich, da seitens des Dienstgebers kein Kostenersatz gewährt worden sei. Als letztes und sehr gewichtiges Indiz sei anzuführen, dass die Anfrage bei der OÖGKK vom 28.1.1997 die in Rede stehenden Dienstverträge als "freie Dienstverträge" beurteilt habe. Es sei zwar richtig, dass bei den zu beurteilenden Dienstverträgen geringe Merkmale gegeben seien, die für ein echtes Dienstverhältnis sprechen würden, die Mehrzahl der Merkmale spräche aber für einen freien

Dienstvertrag. Es sei daher auf das Überwiegen abzustellen.

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt bei der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1994 - 1997 diese Arbeitsverhältnisse als freie Dienstverträge beurteilt habe. Ein Abgehen von dieser Rechtsmeinung wäre ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen (§ 41 Abs. 2 FLAG 1967).

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.

Im Gegensatz zu den Berufungsausführungen ist nach Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47 EStG 1988, Tz. 4.3, die Definition des § 47 Abs. 2 EStG eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH v. 22.1.1986, 84/13/0015). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag, "freier Dienstvertrag" oder Werkvertrag an. Entscheidend ist, dass die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-Erk. v. 23.3.1983, ZI. 82/13/0063). Die Tatsache, dass das EStG selbst vorschreibt, was als ein Dienstverhältnis anzusehen ist (selbständige Begriffsbestimmung im EStG), führt zwangsläufig dazu, dass ein- und derselbe Sachverhalt - wie im vorliegenden Fall - im Steuerrecht einerseits, z.B. im bürgerlichen oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich beurteilt werden muss. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse gibt es nicht. Unterschiedliche Ergebnisse können daraus folgen, doch hat der VfGH dies nicht als unsachlich erkannt (Erk. v. 8.6.1985, B 488/80).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH 22.2.1989, 84/13/0001). Grundsätzlich kann vom Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden. Erhält jemand auf Grund eines "Werkvertrages" pro von ihm geleisteter Arbeitsstunde z.B. S 70, -- gegen laufende Abrechnung der tatsächlich erbrachten Leistungen, stellt diese Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden ein gewichtiges Indiz für eine nichtselbständige Arbeit dar; ein vereinbarter Stundenlohn spricht nämlich grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121).

Die Berufungswerberin betrieb im Prüfungszeitraum eine Telefonsexhotline, wobei die Standortadressen mehrmals gewechselt haben. Dazu war erforderlich, dass während des Tages und am Abend mehrere Telefonkabinen durch Frauen besetzt waren. Um dies zu gewährleisten, bestand ein Dienstplan, in den sich die jeweiligen Frauen nach Rücksprache mit der Berufungswerberin eintrugen. Bei erstmaligem Dienstantritt wurde mit diesen Personen ein als "Freier Dienstvertrag" bezeichneter Arbeitsvertrag abgeschlossen. Nach Punkt "Erstens" dieses Vertrages ist die BwIn. im Bereich der Telekommunikation tätig. Der Vertragspartnerin (Frau) werden Aufträge im Rahmen dieses Werkvertrages mit dem Inhalt der Kommunikation über Telefon gegeben. Dieser "Freie Dienstvertrag" entsprach dem "Werkvertrag", der zwischen den Frauen und einer Telefonsexhotlinebetreiberin abgeschlossen wurde, der dem VwGH-Erk. v. 2.7.2002, 2000/14/0148 zugrunde lag. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen von Dienstverhältnissen zwischen der Telefonsexhotlinebetreiberin und den einzelnen Frauen bejaht. Hinsichtlich des

Merkmales der Weisungsgebundenheit hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Im gegenständlichen Fall haben sich die Frauen der Berufungswerberin gegenüber verpflichtet, auf die Wünsche der anrufenden Kunden einzugehen und solcherart der Rechtsmittelwerberin zu möglichst hohen Gesprächsumsätze zu verhelfen. Dass die Einschreiterin den Gesprächsablauf dabei nicht im Einzelnen vorgegeben hat, spricht im gegebenen Zusammenhang nicht für die Selbständigkeit der Frauen, sondern ist in der Art der geschuldeten Dienstleistung, die eine entsprechende Kundenorientierung erfordert, begründet. Dies trifft auf Arbeitnehmer in vielen Dienstleistungsberufen zu und erlaubt den von der Berufungswerberin gezogenen Schluss auf die persönliche Weisungsfreiheit nicht.

Wohl ist die Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten bzw. auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, doch kommt das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit, auch bei Gelegenheitsarbeitern und bei Kassiererinnen in Kaufhausketten vor. Die Einhaltung eines Dienstplanes und die Inanspruchnahme der Räumlichkeiten, der Kabinen und der Telefonapparate der Berufungswerberin während der Tätigkeit rund um die Uhr sprechen für ein Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung. Es war nämlich Aufgabe der Berufungswerberin die Räumlichkeiten und die Einrichtung zur Verfügung zu stellen sowie das Unternehmen entsprechend zu bewerben. Ob in einem Unternehmen eine Beschwerde- bzw. Kundenservicestelle oder dgl. eingerichtet ist oder nicht, hat hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit keine Bedeutung.

Im Falle der Entsendung eines Vertreters konnte das zuständige Organ der Berufungswerberin seine Dienstleistung ohne Angabe von Gründen ablehnen. Derartige Regelungen sind bei vielen Dienstverhältnissen, bei denen Stellen Tag und Nacht besetzt sein müssen, durchaus üblich. Die ausdrückliche Zustimmung des Arbeitgebers zu einer Entsendung eines Vertreters spricht für ein Schulden der Arbeitskraft und gegen einen "Werkvertrag". Da sowohl die

Dienst-/Einsatzpläne als auch die von den "freien Dienstnehmern" erstellten monatlichen Stundenzettel für den Prüfungszeitraum nicht mehr existieren und die Berufungswerberin keinen Fall namentlich nennen konnte, wo die "freien Dienstnehmer" die finanzielle Abwicklung selbst geregelt hätten, ist in freier Beweiswürdigung anzunehmen, dass derartige Vertretungen nicht vorgekommen sind. Nach den VwGH-Erk. v. 15.9.1999, 97/13/0164 u.v. 9.11.1994, 93/13/0310, bringt ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft. Dass die jeweilige Frau in irgendeiner der bei der Einschreiterin vorhandenen Kabinen tätig werden konnte und keine fixe Kabine am Arbeitsort zugewiesen erhalten hat, ist bei vielen Dienstverhältnissen üblich. So teilen sich mehrere angestellte Vertreter oft eine geringere Anzahl von Schreibtischen und verwenden gerade den, der frei ist. Auch Bedienstete der Fernsprechauskunft haben oft keinen fixen Telefonapparat zur Verfügung. Das Gleiche betrifft die Aufnahmestudios von Radio- und Fernsehanstalten. Die Auflösung des Vertragsverhältnisses unter Einhaltung einer 14-tägigen Frist kommt auch bei Dienstverhältnissen vor.

Nach dem Erk. d. VwGH vom 15.9.1999, 97/13/0164, stellt eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und kann als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit gewertet werden. Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen, Gewährung von Abfertigungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeutet nach dem vorhin zitierten VwGH-Erk. aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet. Die im vorliegenden Fall erfolgte Entlohnung nach Anwesenheitsstunden und nicht etwa nach der Zahl und Dauer der Anrufe sowie der Umstand, dass für die Frauen mit der Tätigkeit keinerlei Spesen verbunden waren, spricht eindeutig gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses seitens der Frauen. Auch den in einem Dienstverhältnis stehenden Arbeitnehmern werden die Kosten für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück großteils nicht ersetzt.

Nach dem Gesamtbild überwiegen im vorliegenden Fall die Merkmale für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Hinsichtlich des eingewendeten Grundsatzes von Treu und Glauben ist auf das VwGH-Erk. 24.5.1993, 92/15/0037 zu verweisen, wonach eine Bindung an eine bisher geübte Verwaltungspraxis auch für die Zukunft nicht besteht. Die Abgabenbehörde ist nicht gehindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später auch zu Lasten des

Steuerpflichtigen abzugehen. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat dort seine Grenzen, wo die gesetzlichen Vorschriften ein bestimmtes Verhalten fordern. Das sich aus Art. 18 Abs. 2 B-VG ergebende Legalitätsprinzip ist stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben. Schließlich wurde das Unternehmen der Berufungswerberin laut Firmenbuchauszug erst im November 1998 neu errichtet, weshalb es für die Zeit 1994 bis 1997 nicht die behauptete Lohnsteuerprüfung geben konnte.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, 3. Juli 2003