

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [AdresseBf.] vertreten durch Mercuria Wirtschaftstreuhand GmbH, [Adresse], über die Beschwerde vom 11.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22.01.2013, betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 bis 2010 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag 2008 und 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin FO<sup>in</sup> Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Unternehmensgegenstand des von der Beschwerdeführerin (Bf.) betriebenen Einzelunternehmens bildet das Gewinnen von Sponsoren für [Einrichtungen] und [Auftraggeber] Einrichtungen im sportlichen Bereich.

Im Rahmen einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) der Jahr 2008 bis 2010 wurde die Bf. vom Prüfer mit Schreiben vom 17.10.2012 zwecks Wahrung des Parteiengehörs ersucht, zur beiliegenden Sachverhaltsdarstellung/Begründung eine Gegenäußerung abzugeben.

In der genannten Beilage wurde die Tätigkeit der Beschäftigten in der Firma der Bf. als Telefonmarketing („Outbound-Telefonie“) bezeichnet. Anhand von vorgegeben Kontakten (Listen mit Namen und Telefonnummern von Gewerbetreibenden), welche vom Arbeitgeber zu Beginn jeder Tätigkeit ausgegeben worden seien, hätten die Mitarbeiter versucht, Sponsorenbeiträge für die Anschaffung von Sportgeräten für [Einrichtungen] zu akquirieren. Für die Zeiteinteilung sei ein Wochenplan zur Verfügung gestanden. Dieser habe unter anderem zur Dokumentation gedient, an welchen Tagen und zu welchen Uhrzeiten die einzelnen Dienstnehmer tätig geworden seien. Bei Dienstantritt sei auf einer weiteren Liste der Zeitraum der tatsächlichen Anwesenheit (Arbeitszeit) eingetragen worden. Als Entgelt hätten die Dienstnehmer einen Stundenlohn in der Höhe von 4,- EUR oder/bis 5,- EUR erhalten. Das Entgelt sei monatlich aufgrund dieser Aufzeichnungen

errechnet und dem Dienstnehmer auf sein Konto überwiesen worden. Zusätzlich zum fixen Stundenlohn habe es, je nach Erfolg der getätigten Abschlüsse, Provisionszahlungen gegeben.

Aus dem vorgelegten Vertrag zwischen den Dienstnehmern und der Firma der Bf. gehe unter anderem hervor, dass die Dienstnehmer zur Geheimhaltung allfälliger ihnen zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann verpflichtet seien und darüber hinaus während des aufrechten Dienstverhältnisses mit der Bf. sich an keinen anderen Dienstgeber hätten binden dürfen, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zur Firma der Bf. stehe. Sämtliche Betriebsmittel seien den Dienstnehmern während der Tätigkeit zur Verfügung gestellt worden.

Als rechtliche Würdigung der Dienstverhältnisse als Outbound-Callcenter-Mitarbeiter wurde nach allgemeinen Ausführungen zu den Merkmalen eines Dienstverhältnisses unter Zitierung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den einzelnen Merkmalen folgendes festgehalten:

- 

Betreffend organisatorische Eingliederung:

Für die Callcenter-Agents stünden eingerichtete Arbeitsplätze zur Verfügung. Sie hätten sich im Sinne einer optimalen Nutzung der Telefonarbeitsplätze in Dienstpläne einzutragen. Auch wenn keine konkrete, stundenmäßig vereinbarte Arbeitsverpflichtung bestanden habe und die Dienstenteilung der Callcenter-Agents entsprechend ihrer privaten Lebensplanung hätte erfolgen können, spreche das kurzfristige, einvernehmliche Vereinbaren einer Arbeitsleistung nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

- 

Betreffend Weisungsgebundenheit:

Die Callcenter-Agents hätten die Ihnen zu Beginn der Tätigkeit ausgehändigten Listen abzuarbeiten und bei einem erfolgreich abgeschlossenen Telefonat die vorgegebenen Unterlagen bzw. Formulare des Dienstgebers zu verwenden. Auch der vorgegebene zeitliche Rahmen, in denen die Arbeitnehmer zu Ihrem Dienst erschienen seien (Vormittags- bzw. Nachmittagsschicht) spreche für ein weisungsgebundenes Dienstverhältnis.

- 

Betreffend fehlendes Unternehmerrisiko:

Eine Entlohnung nach Stunden sei ein Indiz dafür, dass Arbeitnehmer ihre Arbeitskraft und keinen bestimmten Arbeitserfolg schulden würden, wobei die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes einer Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG grundsätzlich nicht entgegen stünde (vgl. VwGH 25.04.2007, 2005/08/0084). Außerdem seien seitens des Arbeitgebers sämtliche Betriebsmittel zur Verfügung gestellt worden, sodass den Arbeitnehmern diesbezüglich kein Aufwand entstanden sei.

-

Betreffend persönliches Erbringen der Arbeitsleistung:

Einem vertraglich eingeräumten, in der Praxis allerdings kaum umgesetzten Vertretungsrecht komme keine praktische Bedeutung zu, wenn ohnehin eine Dienstenteilung nur für Zeiten vereinbart werde, in denen der Dienstnehmer zur Leistungserbringung bereit gewesen sei.

In ihrer Gegenäußerung vom 14.11.2012 hielt die Bf. fest, die im Rahmen der GPLA vertretene Rechtsansicht sei unzutreffend. Die unrichtige rechtliche Beurteilung sei darauf zurückzuführen, dass die Behörde die Personen als „Callcenter-Agents“ qualifiziert und damit gewissermaßen in die „falsche Schublade“ eingeordnet habe.

Freie Dienstnehmer nach § 4 Abs 4 ASVG seien Personen, die auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichtet seien, wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt bezögen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen würden.

Bei einem freien Dienstvertrag gehe es um die Verpflichtung, eine Mehrheit gattungsmäßig umschriebener Leistungen ohne persönliche Abhängigkeit des Leistungserbringers vom Arbeitsempfänger zu erbringen, die vom Auftraggeber konkretisiert würden und die - im Gegensatz zur Leistungserbringung im Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG - vorgenommen würden. Der freie Dienstnehmer müsse sich zur kontinuierlichen Arbeitsleistung für bestimmte oder unbestimmte Zeit verpflichten. Die Verpflichtung bestehe also darin, ihrer Art nach bestimmte Arbeiten, die von Seiten des Bestellers konkretisiert würden, wiederholt durch einige Zeit hindurch auszuführen.

Nach § 47 Abs. 2 EStG liege ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Hierfür seien zwei Elemente entscheidend, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen, nämlich Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmensrisikos) Bedacht zu nehmen.

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses komme es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung - wie Dienstvertrag oder Werkvertrag - an. Vielmehr seien die tatsächlich verwirklichten, vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

•

Zur Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung (keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen):

Die bei der Bf. beschäftigten Dienstnehmer hätten ihre Arbeitsleistungen zwar grundsätzlich persönlich erbracht, dafür seien ihnen allerdings weder Vorgaben gemacht

noch Fristen gesetzt worden, innerhalb derer die Leistung zu erbringen gewesen sei. Auch seitens der Auftraggeber der Bf. seien keine Fristen gesetzt worden. Ein Vertretungsrecht sei wegen der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses (freie Zeiteinteilung) nicht zweckdienlich gewesen. Wenn es aber keinen Frist-, Termin- oder Zeitdruck für die Leistungserbringung gebe, weshalb sollte dann eine Vertretung notwendig sein?

Auch wenn ein Vertretungsrecht wegen der konkreten Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses (freie Zeiteinteilung) nicht zweckdienlich gewesen sei, so sei den freien Dienstnehmern dennoch eine Vertretungsbefugnis eingeräumt worden, und sei diese Möglichkeit den freien Dienstnehmern auch durchaus bekannt gewesen. So habe die von der [Krankenkasse] befragte Mitarbeiterin AB in einem von ihr eigeninitiativ verfassten Schreiben an die [Krankenkasse] angegeben, dass sie keine Notwendigkeit für eine Vertretung gesehen habe, die Bf. jedoch nichts dagegen gehabt hätte, wenn die Sponsoraufträge von einer guten Freundin akquiriert worden wären. Ein gleichartiges Schreiben habe die Mitarbeiterin CD von sich aus an die [Krankenkasse] geschickt. Auch sie habe ausgeführt, dass sie selbst keine Notwendigkeit für eine Vertretung gesehen habe, es die Möglichkeit aber gegeben hätte. Ebenso habe auch die Mitarbeiterin EF ausgeführt, dass sie aufgrund der freien Zeiteinteilung nicht daran gedacht habe, von der Möglichkeit der Vertretung Gebrauch zu machen. Dass diese Möglichkeit jedoch vorgelegen sei, sei den Schreiben zweifelsfrei zu entnehmen.

Zu diesen Schreiben sei festzuhalten, dass die Mitarbeiterinnen, die diese Schreiben verfasst hätten, zuvor von der [Krankenkasse] einvernommen worden seien. Anlässlich dieser Einvernahmen sei ihnen jedoch nicht der konkrete Vorhalt gegenüber der Bf. mitgeteilt worden. Die Person, die die Amtshandlungen jeweils durchgeführt habe, habe vielmehr aufgrund vorgefasster Fragen die Befragung in einer überaus einseitigen Weise vorgenommen und die Antworten der Mitarbeiterinnen im Sinne des von der [Krankenkasse] beabsichtigten Bescheides interpretiert. Dies zeige sich schon darin, dass alle drei befragten Mitarbeiterinnen im Nachhinein von sich aus tätig geworden seien und sich schriftlich an die [Krankenkasse] gewandt hätten, um ihre missinterpretierten Aussagen richtig zu stellen. Es habe somit zum einen keine Verpflichtung zur persönlichen Arbeitserbringung bestanden, und zum anderen habe es die Möglichkeit gegeben, sich vertreten zu lassen.

•

Zur Weisungsgebundenheit und Kontrollunterworfenheit:

Die freien Dienstnehmer seien bei ihrer Tätigkeit keinerlei Weisungen unterlegen. Es sei ihnen völlig freigestellt gewesen, wie sie den ihnen übertragenen Aufgaben, nämlich der Akquisition von Sponsoren, nachkommen wollten. Die Mitarbeiter erhielten von der Bf. lediglich alle paar Wochen Pakete von Dokumenten, es habe jedoch keine "ausgehändigten" Listen gegeben. Bei diesen Paketen von Dokumenten habe es sich um Ausdrucke aus dem Branchenverzeichnis Herold mit Telefonnummern jener Gewerbebetriebe gehandelt, die sich in der unmittelbaren Umgebung von [Einrichtungen] befänden. Diese Pakete hätten einer Bearbeitungsdauer von bis zu vier Wochen

entsprochen und seien weisungsfrei abzuarbeiten gewesen. Dadurch habe aber die Bf. nicht im geringsten ein Weisungsrecht gegenüber den Arbeitnehmern ausgeübt. Vielmehr habe die Mitarbeiterin AB angegeben, dass sie die Bf. oder andere mit der Geschäftsleitung betraute Personen *"oft Tage lang nicht gesehen"* habe und auch sonst keine Weisungs- oder Kontrollbefugnisse seitens der Bf. wahrgenommen habe. Sie habe auch dargelegt, dass sie und auch die anderen Mitarbeiter sämtliche Arbeiten eigenverantwortlich und selbstständig durchgeführt hätten. Diese Angaben würden auch die Schreiben der Mitarbeiterinnen CD und EF bestätigen. Letztere gebe sogar an, dass sie gerade diese Weisungs- und Kontrollfreiheit an der von ihr wahrgenommenen Arbeit besonders geschätzt habe. CD habe zudem erklärt, sie habe Pausen gehalten, wann sie gewollt habe, ohne dass ihr diesbezüglich Vorgaben gemacht worden seien. Sie sei auch nicht in persönlicher oder wirtschaftlicher Abhängigkeit gestanden. Vielmehr hätte sie die Arbeit mit genau demselben Erfolg auch ohne jegliche vom Unternehmen bereitgestellte Infrastruktur erbringen können.

Dies decke sich auch mit den Vereinbarungen in Punkt 4 des Dienstvertrags, wonach die Arbeitnehmer bei der Erfüllung ihrer Dienstverträge bzw. der Durchführung der von ihnen übernommenen Tätigkeit hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen der Bf. unterlägen.

Die Bf. habe auch kein Weisungsrecht und keine Kontrollbefugnisse dadurch ausgeübt, dass ihre Arbeitnehmer größtenteils am Dienort der Bf. gearbeitet hätten. Sie habe keine Arbeitszeitkontrollen hinsichtlich jener freien Dienstnehmer durchgeführt, die ihre Tätigkeiten in ihren Geschäftsräumlichkeiten ausgeübt hätten. Davon zeuge auch die Äußerung von CD, wonach ihr hinsichtlich der gehaltenen Arbeitspausen keine Vorgaben gemacht worden und auch keine Kontrollen ausgeübt worden seien.

Es habe generell keine Kontrolle der Leistungsergebnisse im Sinne einer Arbeitszeitkontrolle gegeben. Lediglich aus der Notwendigkeit der Provisionsberechnungen habe sich eine Darlegung der akquirierten Sponsoren und der geleisteten Arbeitszeit mittels eines "Zeiterfassungsgerätes" ergeben. Daraus lasse sich jedoch kein Weisungsrecht und keine Kontrollbefugnis ableiten.

•

Zum Arbeitsort und zur Tätigkeit am Arbeitsplatz:

Die freien Dienstnehmer seien nicht dazu verpflichtet gewesen, am Firmensitz der Bf. zu arbeiten. Es habe ihnen vielmehr freigestanden, ihre Tätigkeit an einem anderen, beliebigen Ort zu erbringen. Auch wenn im Dienstvertrag als Dienort der Firmensitz angegeben sei, decke sich dies nicht mit den wahren Verhältnissen, und sei diese Bestimmung somit eine unrichtige Wissenserklärung und dahingehend zu verstehen, dass lediglich die Übernahme des Arbeitsmaterials (Kontaktadressen der Gewerbebetriebe), die Übergabe der abgeschlossenen Sponsorenaufträge sowie administrative und persönliche Angelegenheiten das Aufsuchen des Firmensitzes nötig machten. Die Wahl des Orts der Dienstverrichtung per se sei den freien Dienstnehmern überlassen gewesen. Diese hätten von dieser Möglichkeit übereinstimmend deshalb Gebrauch gemacht, weil ihnen die Gesellschaft der anderen Kollegen sehr willkommen

gewesen sei und sie sich einfach im Büro wohl gefühlt hätten. Speziell CD habe deutlich dargelegt, dass sie *"keinesfalls zuhause sitzen"* und lieber "nette Menschen um sich" hätte haben wollen. Lediglich deshalb habe sie die Arbeit vom Büro der Firma aus gemacht. Die Bf. habe in ihren ohnedies für das Tagesgeschäft (Einkauf, Reklamationen, Lieferung von Waren - Sortiment 3000 Produkte - Abwicklung der Garantien, Retouren ...) genutzten Räumlichkeiten die Möglichkeit für die Durchführung der Sponsorenakquisition geschaffen.

Die freien Dienstnehmer hätten die Wahl des Arbeitsplatzes getroffen und hätten die Möglichkeit der Arbeitsverrichtung in den Räumlichkeiten der Bf. freiwillig in Anspruch genommen. Die Möglichkeit, die Akquisition von Sponsorverträgen auch an anderen Orten durchzuführen, sei von einigen freien Dienstnehmern auch in Anspruch genommen worden und dem Schreiben von AB zufolge auch den anderen Mitarbeitern bekannt gewesen.

•

Zur Arbeitszeit:

Die freien Dienstnehmer seien in der-Ausübung ihrer Tätigkeit an keine fixe Arbeitszeit gebunden gewesen. Es habe lediglich eine Sitzplatzliste gegeben, in die man sich ausschließlich dann, und auch nur dann, habe eintragen müssen, um einen bestimmten Sitzplatz zur gewünschten Zeit zur Verfügung zu haben. Eine Eintragung in die Sitzplatzliste sei jedoch nicht erforderlich gewesen, wenn die freien Dienstnehmer keinen bestimmten Sitzplatz gewünscht hätten. So habe beispielsweise AB ausgeführt, dass sie lieber am Fenster gesessen sei und sich einzig aus diesem Grund in die Sitzplatzliste eingetragen habe. Durch die Eintragung in diese Sitzplatzliste hätten sich die freien Dienstnehmer allerdings keineswegs zu einer im Vorhinein bestimmten Arbeitszeit verpflichtet. Die gegenständliche Liste sei nicht Bestandteil betrieblicher Vorgaben gewesen.

Nach Eintragung in die Sitzplatzliste seien die freien Dienstnehmer nicht zu einer zeitlich entsprechenden Leistungserbringung verpflichtet gewesen. Auch hätten die freien Dienstnehmer laufend selbstständig, ohne Wissen der Bf. Änderungen vorgenommen. Um den jeweiligen gewünschten Sitzplatz nicht zwecklos freizuhalten, sei teilweise eine Abmeldung im Verhinderungsfall erfolgt. Eine derartige eventuelle Abmeldung sei jedoch lediglich aus kollegialen Überlegungen erfolgt. Eine Verpflichtung dazu habe es nicht gegeben.

Die Bf. habe die geleisteten Arbeitsstunden zwar mit einem "Zeiterfassungsgerät" erfasst, dies aber ausschließlich zur korrekten Entgeltabrechnung. Das "Zeiterfassungsgerät" sei lediglich Hilfsmittel zur Entgeltabrechnung und kein Kontrollinstrument im Hinblick auf geleistete Arbeitsstunden gewesen, zumal es den freien Dienstnehmern freigestanden sei, wie viele Arbeitsstunden sie in welchem Zeitraum hätten absolvieren wollen. Die freien Dienstnehmer seien demnach nicht dazu verpflichtet gewesen, in einem vorab bestimmten Zeitraum eine im Vorhinein genau festgelegte Anzahl von Arbeitsstunden zu absolvieren.

Die freien Dienstnehmer seien zudem hinsichtlich der Arbeitszeit in der Verrichtung ihrer Tätigkeiten völlig flexibel gewesen. Sie hätten frei wählen können, wie viele Arbeitsstunden in welchem Zeitraum sie verrichten hätten wollen und vor allem wann. Die freien Dienstnehmer hätten auch nicht innerhalb eines vorgegebenen zeitlichen Rahmens (Vormittags- bzw.-Nachmittagsschicht) erscheinen müssen. Es liege in der Natur der von den freien Dienstnehmern übernommenen Tätigkeit, dass eine Akquisition von Sponsoren der gewerblichen Wirtschaft nur in der Zeit von 08:00 bis 17:00 sinnvoll sei, zumal sich diese Zeit mit den üblichen Bürozeiten der betreffenden Betriebe decke. Außerhalb dieser Zeiten erscheine es eher unwahrscheinlich, entscheidungsbefugte Ansprechpartner in Betrieben zum Zwecke der Akquisition zu erreichen. Demzufolge seien auch freie Dienstnehmer, die ihre Tätigkeit außerhalb der Betriebsräumlichkeiten der Bf. durchgeführt hätten, aufgrund der faktischen Gegebenheit der üblichen Bürozeiten von Gewerbebetrieben an diese Zeit gebunden gewesen. Es hätten somit keine gebundenen Arbeitszeiten bestanden. Diese gelebte Praxis bei der Dienstaufführung decke sich überdies mit den Vereinbarungen in Punkt 4 des Dienstvertrags, wonach die freien Dienstnehmer bei der Erfüllung ihrer Dienstverträge bzw. der Durchführung der von ihnen übernommenen Tätigkeit hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen der Bf. unterlägen.

•  
Zur freien Zeiteinteilung:

Die freien Dienstnehmer hätten sich die Arbeitszeit gänzlich frei einteilen können. Dies gelte nicht nur für die Lage der Arbeitszeit in der Woche oder im Monat sondern auch für die Pausen. Teilweise hätten die freien Dienstnehmer (vor allem in den Sommermonaten) diese Vorzüge genutzt, um ausgedehnte Urlaube zu machen, die mit klassischem Urlaubsverhalten (ein bis fünf Wochen) nicht vereinbar wären. Einzelne Mitarbeiter hätten aus diesem Grund im Sommer oft über drei Monate nicht gearbeitet. Dies sei aufgrund der Vereinbarung zwischen der Bf. und den freien Dienstnehmern möglich und rechtlich zulässig gewesen. Für eine Vertretung sei damit rein faktisch schon kein Raum gewesen.

•  
Zum Bestehen eines Unternehmerrisikos:

Wie bereits eingangs ausgeführt, sei lediglich in Fällen, in denen beide Kriterien (Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung) noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen würden, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmensrisikos) Bedacht zu nehmen.

Da bei den gegenständlichen Dienstverhältnissen weder Weisungsgebundenheit noch eine organisatorische Eingliederung gegeben sei, werde hier lediglich ergänzend auf das Kriterium des Bestehens eines Unternehmerrisikos eingegangen.

Unternehmerrisiko sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen (durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit)

beeinflussen könne, Aufträge auch ablehnen könne und für seine Ausgaben selbst aufkommen müsse, sie also vom Auftraggeber nicht ersetzt würden. Gegen die Annahme eines Unternehmensrisikos spreche u.a. die Abrechnung nach Arbeitsstunden und nicht nach erbrachter Leistung, vorgegeben Arbeitszeit, Anspruch auf Zulagen (Überstunden, Schmutz-, Erschwernis-, Gefahrenzulagen), Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit (zB Krankheit, Urlaub), Ersatz von Spesen usw. Alle diese Leistungen seien durch die Bf. nicht erfolgt, weshalb ein Unternehmerisiko der freie Dienstnehmer gegeben gewesen sei.

Die Abrechnung sei nach erbrachter Leistung erfolgt. Die Entlohnung der freien Dienstnehmer sei durch einen stundenabhängigen Grundgehalt und eine Erfolgsprovision für jeden abgeschlossenen Sponsorvertrag erfolgt. Dabei sei für jede geleistete Arbeitsstunde ein vereinbarter Betrag ausbezahlt worden. Es habe keine bestimmte Anzahl von vorgegebenen Arbeitsstunden in einem bestimmten Zeitraum bestanden. Auch wenn die Vereinbarung eines Stundenhonorars ein Indiz dafür darstelle, dass die im Betrieb eines Arbeitsgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt hätten, so komme die Abrechnung bei den gegenständlichen freien Dienstverhältnissen dennoch einer Erfolgsentlohnung gleich, zumal die freien Dienstnehmer frei wählen hätten können, in welchem Zeitraum (Monat/Woche) sie wie viele Stunden hätten arbeiten wollen, wodurch sie die Höhe ihrer Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz und besondere Tüchtigkeit hätten beeinflussen können.

Zudem sei das ausbezahlte Grundgehalt derart gering gewesen, dass die freien Dienstnehmer darauf angewiesen gewesen seien, möglichst viele Sponsorverträge abzuschließen, um die höhere Provision zu erhalten. Es habe faktisch keinen Arbeitnehmer gegeben, der nur für das stundenabhängige Grundgehalt gearbeitet hätte. In der Regel seien die Zahlungen aus der Provision immer viel höher gewesen als die Zahlungen aus dem stundenabhängigen Grundgehalt. Zum Teil seien die Provisionszahlungen sogar doppelt so hoch gewesen wie das stundenabhängige Grundgehalt. Dies gehe aus dem Schreiben der freien Dienstnehmerin AB vom 13.05.2012 an die [Krankenkasse] explizit auch so hervor. Jeder Mitarbeiter sei selbst bestrebt gewesen, Aufträge zu akquirieren, weil man dafür 7,00 EUR bis 10,00 EUR pro Auftrag erhalten habe. Der Stundenlohn von 4,40 EUR bis 5,00 EUR sei nebensächlich gewesen. Daher habe es überhaupt keinen Grund gegeben, nur für diesen geringen Stundenlohn "die Zeit abzusitzen". Das habe verständlicherweise auch niemand getan. Demnach hätten die freien Dienstnehmer durch besonderen Arbeitseinsatz und besondere Tüchtigkeit die Provision erlangen können und folglich die Höhe ihrer Einnahmen beeinflussen können. Dies komme aber einer Entlohnung nach Erfolg gleich. Sowohl der Umfang der Tätigkeit als auch das Entgelt seien somit vorher nicht bestimmt gewesen. Es sei den freien Dienstnehmern in der Erfüllung ihres Vertrages möglich gewesen, ihre Arbeit zu verringern oder auszuweiten und solcherart das Entgelt zu beeinflussen.

•



Zur abschließende Beurteilung und rechtlichen Qualifizierung der gegenständlichen Dienstverhältnisse:

Die Beurteilung, ob bei der Erfüllung einer übernommenen Arbeitspflicht die Merkmale persönlicher Abhängigkeit einer Person vom Empfänger der Arbeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen, hänge von einem Gesamtbild der konkret zu beurteilenden Tätigkeit ab.

Nach der Rechtsprechung werde die Freiheit von persönlichen Weisungen, also die Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbstständig zu regeln und jederzeit zu ändern als entscheidendes Kriterium angesehen, das gegen eine persönliche Abhängigkeit spreche. Dies treffe auf das gegenständliche Dienstverhältnis eindeutig zu. Zuzufolge den obigen Ausführungen seien die freien Dienstnehmer in der Ausübung ihrer Tätigkeit an keine fixe Arbeitszeit gebunden gewesen, hätten ihren Dienstort grundsätzlich frei wählen und sich den Ablauf der Arbeit selbstständig einteilen können. Sie hätten zur Konkretisierung ihrer Tätigkeit bloß Adressenmaterial von Gewerbebetrieben im Einzugsbereich bestimmter [Einrichtungen] erhalten. Es seien lediglich Leistungsinhalte übergeben, die Gestaltung der Ausführung sei den freien Dienstnehmern selbst vorbehalten gewesen. Es lägen somit freie Dienstverträge im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG vor. Bei diesen freien Dienstverträgen sei es um die Verpflichtung gegangen, eine Mehrheit gattungsmäßig umschriebener Leistungen ohne persönliche Abhängigkeit des Leistungserbringers vom Arbeitsempfänger zu erbringen, die vom Auftraggeber konkretisiert und die vorgenommen worden seien. Die Aufgabe der freien Dienstnehmer im Betrieb der Bf. habe darin bestanden, ihrer Art nach bestimmte Arbeiten, die von Seiten der Bf. konkretisiert worden seien, wiederholt durch einige Zeit hindurch auszuführen.

Als Beweis für das gesamte Vorbringen wurden der von der Bf. verwendete Musterdienstvertrag, die Schreiben der genannten Mitarbeiterinnen und deren Vernehmung als Zeuginnen sowie des Zeugen KL genannt.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22.01.2013 hielt der Prüfer nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung und Zitierung der Judikatur des Verfassungs- und des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere des Erkenntnisses vom 28.05.2009, 2007/15/0163, in welchem sich der VwGH mit der Frage auseinandergesetzt hat, ob freie Mitarbeiter eines Callcenters in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zum Betreiber des Callcenters stehen) Folgendes fest:

Die "Callcenter-Agents" bzw. Telefonisten hätten zu Beginn jeder Tätigkeit, die von der Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen mit Kontaktdaten von möglichen Sponsoren zur telefonischen Kontaktaufnahme, in der Zeit der Anwesenheit am Dienstort abzuarbeiten gehabt. Diese Kontaktdaten seien dem jeweiligen Telefonisten zur Bearbeitung überreicht worden. Wenn die Liste abgearbeitet gewesen sei, habe der Mitarbeiter neue Datensätze bzw. Kontaktdaten zur weiteren Bearbeitung erhalten können. Dabei hätten die Kunden bzw. potentielle Sponsoren nicht frei disponiert werden können.

Vorgaben dieser Art würden für Dienstleistungen und nicht für individualisierte (Werk-) Leistungen sprechen. Selbst wenn man trotz Projektbezogenheit der Telefonkontakte und der Aushändigung von Gesprächsleitfäden eine überwiegend freie Gestaltung der diversen Gespräche annehme, ergebe sich der Gesprächsablauf dennoch weitgehend bereits aus den Zielvorgaben, nämlich möglichst viele Sponsoren anzuwerben bzw. die Produkte zu bewerben und dergleichen, was jedoch im gegebenen Zusammenhang nicht für die Weisungsfreiheit und Selbständigkeit dieser Tätigkeit spreche.

Als Gegenleistung habe sich die Bf. verpflichtet, ein bestimmtes Stundenhonorar zu zahlen, was ein Indiz dafür darstelle, dass Ihre Mitarbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldeten, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellten.

Leistungsanreize, wie im gegenständlichen Fall Provisionszahlungen, seien auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich.

•

Zur organisatorischen Eingliederung:

Den Ausführungen in der Gegenäußerung v. 14.11.2012 zufolge sei eine Eintragung in die vorhandene Sitzplatzliste nicht erforderlich, wenn die Telefonisten keinen bestimmten Sitzplatz wünschten. Dabei sei zu erwähnen, dass die Bereitstellung der Infrastruktur (15 analoge Telefonarbeitsplätze) und das Bestehen eines Dienstplanes für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in ihrem Betrieb sprechen würden. Außerdem stelle die Tatsache, dass ein Zeiterfassungssystem bestanden habe, welches die Arbeitsstunden erfasst habe, um eine korrekte Entgeltabrechnung zu gewährleisten, ein starkes Indiz dafür dar, dass die Tätigkeit der Mitarbeiter ihrer Art nach eine gewisse Einordnung in den Betriebsablauf erfordert habe. Darüber hinaus werde in der Beilage zur Niederschrift v. 10.05.2012 erwähnt, dass die Eintragungen in die Pläne zusätzlich auch dafür verwendet worden sei, um eine längere Abwesenheit von Mitarbeitern feststellen zu können und in der Folge nach ASVG erforderliche An-/Abmeldungen zu erstatten. Zusätzlich sei die tatsächliche Anwesenheit (Zeit: von - bis) auf einer eigenen Liste vermerkt worden.

Wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 17.10.2012 angeführt, spreche auch das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren einer Arbeitsleistung nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

•

Betreffend laufende Lohnzahlung und leistungsbezogenes Entgelt:

Eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden stelle noch keine erfolgsabhängige Entlohnung dar und diene somit als weiteres gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit. Darüber hinaus stehe die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes einer Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG grundsätzlich nicht entgegen. Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zähle, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhalte, wobei Dienstverhältnisse an keine zeitliche Mindestdauer

geknüpft würden, da auch eine nur kurz dauernde oder nur vorübergehende Beschäftigung ein solches begründen könne.

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen bedeute aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft nicht im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schulde.

•

Zum Unternehmerwagnis:

Eine Entlohnung nach Stunden sei ein Indiz dafür, dass Arbeitnehmer ihre Arbeitskraft und keinen bestimmten Arbeitserfolg schuldeten. In der Gegenäußerung vom 14.11.2012 werde wiederholt angeführt, dass die Entlohnung der Telefonisten durch ein stundenabhängiges Grundgehalt sowie einer Erfolgsprovision erfolge. Die im Telefondienst eingesetzten Mitarbeiter hätten damit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründe kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko.

Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos sei im bisherigen Verfahren nicht behauptet worden.

•

Zur Vertretungsbefugnis:

Grundsätzlich könne die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft von vornherein nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt werde oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten sei. Beides treffe für den gegenständlichen Fall nicht zu.

Wie die Bf. selbst in der Gegenäußerung vom 14.11.2012 ausführe, sei ein Vertretungsrecht nicht zweckdienlich gewesen. Außerdem seien weder konkrete Vertretungsfälle bekannt gegeben worden, noch seien solche aufgrund der Gegebenheiten (Höhe des Entgeltes, weitgehend freie Zeiteinteilung, Einschulung der Vertreter) realistisch.

Der vereinbarten "Vertretungsbefugnis" sei somit kein tatsächliches Gewicht zugekommen, da im Übrigen eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden habe. Damit führten auch die in der Gegenäußerung erwähnten und beigelegten Schreiben der Dienstnehmerinnen nicht zu einer gegenteiligen Rechtsansicht.

Das Finanzamt komme daher zu dem Schluss, dass das Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit für ein echtes Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 spreche, da die von der Bf. vorgebrachten Argumente ein Überwiegen der Merkmale einer freien Dienstnehmereigenschaft gemäß § 4 Abs. 4 ASVG nicht habe aufzeigen können.

In Anbetracht der im Rahmen der Schlussbesprechung vom 12. 12.2012 vorgetragenen Argumente werde ergänzend zum Punkt "Laufende Lohnzahlung und leistungsbezogenes Entgelt" Folgendes festgehalten:

Im gegenständlichen Fall handle es sich um ein einheitliches Arbeitsverhältnis, für welches ein gemischtes Entlohnungssystem vereinbart worden sei.

Konkret heiße es dazu im Dienstvertrag unter Punkt 7:

*"Für seine gesamte im Punkt 2 (Anm: Telefonmarketing outbound in der Sponsorenakquise ) dieses Vertrages umschriebene Tätigkeit erhält der DN ein Entgelt in Form eines fixen Stundensatzes und in Form von Provisionszahlungen. Das Entgelt wird jeweils für ein gesamtes Kalendermonat nach Abzug der vom DG einzubehaltenden Sozialversicherungsbeiträge im Nachhinein auf das Konto des DN überwiesen werden."*

Wie in der Beilage zur Niederschrift vom 10.05.2012 festgehalten, sei hinsichtlich der Bemessung für die Höhe der Provisionszahlungen angegeben worden, dass diese aus einem Durchschnitt der getätigten Abschlüsse im Verhältnis der dafür aufgewendeten Zeit zusammengesetzt bzw. ermittelt worden sei.

Die Höhe für einen erfolgreichen Abschluss/Telefonat in der Sponsorenakquise habe nur ungefähr angegeben werden können, und sei nach Angaben des Arbeitgebers zwischen 7 und 11 EURO gelegen. Über die durchschnittliche Häufigkeit der erfolgreichen Abschlüsse pro Stunde bzw. pro Arbeitstag hätten keine genauen Angaben gemacht werden können, da diese von Arbeitnehmer zu Arbeitnehmer einerseits und von Projekt zu Projekt bzw. vom angerufenen Gewerbetreibenden andererseits sehr variierten.

Jedenfalls sei im Dienstvertrag weder die Höhe des fixen Stundensatzes, welcher vom Dienstgeber mit 4 bis 5 EURO angegeben worden sei, noch die Höhe der Provisionszahlung schriftlich festgehalten bzw. vereinbart worden.

Die Bf. versuche mit dem Argument, dass mehrere erfolgreiche Abschlüsse pro Stunde bzw. pro Arbeitstag (je nachdem ob Vormittags- oder Nachmittagsschicht oder eventuell beide) insgesamt eine in Relation zum Stundensatz viel höhere Provisionssumme ergeben hätten, ins Treffen zu führen, dass dieser Stundensatz dadurch einen relativ geringen Anteil des Entlohnungssystems ausmache. Durch dieses behauptete Verhältnis zwischen fixer Stundenentlohnung und Provision sehe sich die Bf. in ihrer Argumentation bestärkt, dass ein freies Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 4 ASVG vorliege.

An dieser Stelle werde festgehalten, dass die Provisionsvereinbarungen im Dienstvertrag so unklar seien, dass laut derzeitiger Aktenlage über deren tatsächliche Höhe keine eindeutige Aussage getroffen werden könne. Die Höhe der Provisionszahlungen, welche sich laut Aussagen der Bf. aus einem Durchschnitt der getätigten Abschlüsse im Verhältnis der dazu aufgewendeten Zeit zusammensetzten, seien außerdem nicht nachgewiesen worden.

Ob das tatsächliche Verhältnis zwischen fixem Stundensatz und Provision dem behaupteten Verhältnis entspreche, könne nicht abschließend beurteilt werden und spiele hinsichtlich der Beurteilung, ob ein echtes Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs. 2 ASVG oder ein freies Dienstverhältnis gemäß § 4 Abs. 4 ASVG vorliege, insoweit keine Rolle als der VwGH im Erkenntnis vom 25.04.2007, 2005/08/0084, bereits festgehalten habe, dass

die Gewährung eines leistungsbezogenen Entgeltes einer Versicherungspflicht nach § 4 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 ASVG grundsätzlich nicht entgegen stehe.

Darüber hinaus sehe das Finanzamt im gegenständlichen Fall die Hauptkriterien, welche eindeutig für ein echtes Dienstverhältnis sprechen würden, nämlich jene der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers bereits als ausreichend erfüllt an, sodass diesbezüglich auf die bereits erhaltene Bescheidbegründung hingewiesen werde.

Das Finanzamt erließ in der Folge die angefochtenen Bescheide, die den Feststellungen der GPLA Rechnung trugen. Da die Bf. aufgrund der Änderung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 ab 1.1.2010 ohnehin auch die Löhne der von ihr als freie Dienstnehmer bezeichneten Arbeitnehmer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2010 einbezogen hatte, wurde für dieses Jahr die Bemessungsgrundlage insoweit reduziert als die von der Bf. entrichteten BMVG-Beiträge nicht einbezogen wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung macht die Bf. unrichtige rechtliche Beurteilung sowie die Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend, welche die genannten Bescheide insgesamt mit Rechtswidrigkeit belasten würden. Dazu führte sie im Wesentlichen wie in der Gegenäußerung vom 14.11.2012 aus, und ergänzte diese Ausführungen folgendermaßen:

- 

Betreffend Weisungsgebundenheit und Kontrollunterworfenheit:

Die Beschäftigten der Bf. hätten keinerlei Weisungen erhalten. Sie seien völlig frei dabei gewesen, wie sie den ihnen übertragenen Aufgaben, nämlich der Akquisition von Sponsoren, nachkommen sollten. Insbesondere habe die Bf. auch keinen Gesprächsleitfaden für die Abwicklung der Telefonate vorgegeben.

Die Mitarbeiter hätten von der Bf. lediglich alle paar Wochen Pakete von Dokumenten erhalten. Es habe jedoch keine "ausgehändigten" Listen gegeben, die in der Zeit der Anwesenheit am Dienstort abzuarbeiten gewesen wären, wie dies das Finanzamt in seiner Begründung (Bericht vom 22.01.2013) ausführe. Zudem treffe es nicht zu, dass die Kunden bzw. potentiellen Sponsoren von den Beschäftigten nicht hätten frei disponiert werden können, zumal es sich bei diesen Paketen lediglich um Ausdrucke aus dem Branchenverzeichnis Herold mit Telefonnummern jener Gewerbebetriebe gehandelt habe, die sich in der unmittelbaren Umgebung einer bestimmten [Auftraggeber] befänden. Diese Pakete stellten aber keine Vorgaben der Bf. dar, sondern seien lediglich als Hilfestellung für die Beschäftigten zu qualifizieren. Dazu sei klarzustellen, dass die Tätigkeit der Beschäftigten nicht im "Abarbeiten von Telefonnummern" bestanden habe, sondern in einer aktiven und erfolgsorientierten Akquisition von Sponsoren für ein bestimmtes [Auftraggeber]-Projekt. Es habe auch keinerlei Weisung von Seiten der Bf. bestanden, die zur Verfügung gestellten Pakete zu verwenden. Daraus, dass diese von der Bf. angebotene Hilfestellung von den Beschäftigten auch tatsächlich angenommen

worden sei, könne jedoch keine Weisungsgebundenheit abgeleitet werden. Davon abgesehen, habe sich auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfülle, bei seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Vorgaben seines Auftraggebers zu unterwerfen, ohne dass dieser jedoch dadurch die Selbstständigkeit verliere. Aus den zur Verfügung gestellten Paketen könne demnach nicht im Geringsten eine Weisungsgebundenheit des Beschäftigten abgeleitet werden.

Die geschuldete Leistung der bei der Bf. beschäftigten Personen habe in der Akquisition von Sponsoren und nicht in der Abarbeitung der ausgehändigten Pakete bestanden. Sie hätten somit den erfolgreichen Abschluss von Sponsorverträgen geschuldet, was ein weiteres Indiz für Weisungsfreiheit und folglich von Fehlen von persönlicher Abhängigkeit darstelle.

•

Zur organisatorischen Eingliederung:

Die Beschäftigten hätten die Wahl des Arbeitsplatzes selbst getroffen und hätten die Möglichkeit der Arbeitsverrichtung in den Räumlichkeiten der Bf. freiwillig und gerne in Anspruch genommen. Die Möglichkeit die Akquisition von Sponsorverträgen auch an anderen Orten durchzuführen, sei von einigen freien Dienstnehmern auch ergriffen worden. So habe GH im Sommer 2008 aus familiären Gründen für mehrere Monate ihre Tätigkeit von zu Hause aus durchgeführt. Auch Frau IJ habe einige Monate im Jahr 2010 aus familiären Gründen von zuhause aus gearbeitet.

Hinsichtlich des vom Finanzamt als Kontrollinstrument gewerteten Zeiterfassungssystems werde darauf hingewiesen, dass auch für die genannten Mitarbeiterinnen, welche beide für eine bestimmte Dauer von zuhause aus gearbeitet hätten, die Zeitabrechnung durchaus ähnlich erfolgte sei: Die Genannten hätten schriftlich den Beginn und das Ende der jeweiligen Arbeitsperiode festgehalten. Zur Glaubwürdigkeit dieser Vorgangsweise sowie zur Bekräftigung dessen, dass das Zeiterfassungssystem keine organisatorische Eingliederung in den Dienstbetrieb dargestellt habe, werde festgehalten, dass die durchgeführte Arbeitszeit aufgrund der uhrzeitgenauen Gesprächsaufzeichnungen in den Telefonrechnungen belegt worden sei und das Gehalt bei entsprechender Leistung ein Vielfaches des Stundenlohnes betragen habe. Der Stundenlohn von 4,40 EURO bzw. 5,00 EURO sei für die Dienstnehmer daher kaum relevant und von untergeordneter Bedeutung gewesen. Daraus sei ersichtlich, dass die Arbeitszeit - respektive das Zeiterfassungssystem - eine unbedeutende Rolle dargestellt habe und eine eventuelle Manipulation der Arbeitszeiten durch den Dienstnehmer unsinnig gewesen wäre.

Im Ergebnis sei daher kein einziges Merkmal für ein Dienstverhältnis gegeben.

•

Hinsichtlich des Fehlens eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos sei auszuführen, dass auch dieses hier nur eine äußerst untergeordnete Rolle spiele und dessen Vorliegen oder Nicht-Vorliegen nicht überspannt werden dürfe, zumal das

ausgabenseitige Unternehmensrisiko für die dargestellte Art der Beschäftigung, nämlich die Akquisition von Sponsorverträgen, einzigartig sei.

Für ihre Tätigkeit benötigten die Beschäftigten lediglich ein Telefon, Kugelschreiber und Papier. Diese Betriebsmittel seien jedoch als geringwertige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren, die nicht wesentlich seien, da diese ohnedies von jedem Menschen im Alter der Beschäftigten besessen würden. Ein Computer und/oder eine Spezialsoftware sowie teure Betriebsmittel seien für die Tätigkeit nicht notwendig gewesen.

Die gegenständlichen Beschäftigungsverhältnisse seien keine Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 1988 EStG, weshalb auch keine Abgabepflicht der Bf. nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (Dienstgeberbeitrag) und nach § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) bestünde.

Aus Sicht der Bf. habe die Behörde den Sachverhalt nicht ausreichend ermittelt. Eingaben der Bf. seien offenbar nicht hinreichend berücksichtigt worden. Dies zeige sich insbesondere darin, dass offenbar zum einen die Beilagen der Bf., nämlich insbesondere die schriftlichen Eingaben der Zeugen, bei der Ermittlung des Sachverhalts nicht berücksichtigt worden seien. Ein Indiz dafür sei jedenfalls, dass diese im Rahmen der Bescheidebegründung keinerlei Beweismwürdigung unterzogen worden seien. Zum anderen seien auch offenbar die von der Bf. zur Ermittlung des Sachverhaltes beantragten Zeugen nicht vom Finanzamt einvernommen worden.

Diese Mangelhaftigkeit bei der Ermittlung des Sachverhalts belaste sämtliche mit dieser Berufung bekämpften Bescheide mit Rechtswidrigkeit. Aus all diesen Gründen stelle die Bf. folgende Anträge:

Die Berufungsbehörde wolle

1. zur Verhandlung über die Berufung eine Tagsatzung anberaumen, die beantragten Zeugen einvernehmen und sodann
2. die angefochtenen Bescheide als rechtswidrig aufheben sowie
3. feststellen, dass die gegenständlichen Dienstverhältnisse, keine Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 1988 EStG darstellten, und demnach keine Abgabepflicht der Bf. nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (Dienstgeberbeitrag) bestehe, und
4. feststellen, dass die gegenständlichen Dienstverhältnisse, keine Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 1988 EStG darstellten und demnach keine Abgabepflicht nach § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) bestehe.

Das Finanzamt lege die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche

Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die antragsgemäß angesetzte mündliche Verhandlung wurde nach zweimaliger Verschiebung (auf Antrag der Bf.) in Abwesenheit der beschwerdeführende Partei durchgeführt, da diese trotz ausgewiesener Ladung nicht erschien. Wie sich nach der Verhandlung herausstellte, hatte die beschwerdeführende Partei per E-Mail am Vorabend der Verhandlung um eine weitere Vertagung der Verhandlung ersucht, da ihr Prokurist erkrankt sei.

In der mündlichen Verhandlung gaben die Finanzamtsvertreter an, die Callcenter-Agents hätten die Ergebnisse ihrer telefonischen Kontaktaufnahmen in Masken eintragen bzw. teilweise auf den zur Verfügung gestellten Dokumenten eingetragen müssen.

Es seien trotz Aufforderung keine Abrechnungen mit den Mitarbeiterinnen vorgelegt worden. Daher könne nicht beurteilt werden, wie sich die ausbezahlten Löhne zusammengesetzt hätten.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1.) Betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2008 bis 2010:**

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bf. beschäftigte im Streitzeitraum in ihrem Unternehmen Mitarbeiterinnen, die mit Telefonmarketing ("outbound") in der [Auftraggeber]-Akquise bzw. Sponsorenakquise betraut waren. Sie sollten telefonisch im Auftrag von [Einrichtungen] mit möglichen Sponsoren Kontakt aufnehmen. Dafür wurde ihnen ein analoger Telefonarbeitsplatz in einem Großraumbüro mit 15 einzelnen Telefonanschlüssen zur Verfügung gestellt. Mitarbeiterinnen, die von zuhause aus arbeiten wollten, wurde ein firmeneigenes Fax- und Telefonwahlgerät zur Verfügung gestellt, wobei sämtliche Telefongebühren zu Lasten der Bf. gingen.

Im Rahmen der Vorstellungsgespräche wurde den Mitarbeiterinnen die zukünftige Tätigkeit und der organisatorische Ablauf erklärt und ihnen die Telefonarbeitsplätze gezeigt. Jede Mitarbeiterin hatte nach eigenem Ermessen die Möglichkeit sich in eine Liste (Wochenpläne) einzutragen (Platzwahl und Zeitrahmen), um damit zu dokumentieren, wann sie tätig werden kann; das war deshalb notwendig, um eine Überbelegung zu verhindern bzw. eine zwischenmenschliche Basis unter den Mitarbeitern zu schaffen. Zusätzlich wurden die Pläne verwendet, um eine längere Abwesenheit von Mitarbeitern feststellen zu können und in der Folge nach ASVG erforderliche An/Abmeldungen zu erstatten. Am Tätigkeitstag wurde die tatsächliche Anwesenheit auf einer eigenen



Liste (Anwesenheit von - bis) vermerkt. Derartige Listen wurden auch von den zuhause arbeitenden Mitarbeiterinnen geführt. Darüber hinaus verschaffte sich die Bf. über die sekundengenauen Gesprächsaufzeichnungen einen entsprechenden Überblick über die Arbeitszeiten aller Mitarbeiterinnen. Die Arbeitszeitkontrollen wurden für die erwähnten ASVG-Meldungen und auch als Basis für die Abrechnung der geleisteten Stunden verwendet.

Es kam auch vor, dass angemeldete Mitarbeiterinnen nicht zu den von ihnen eingetragenen Zeiten erschienen, was aber nicht relevant war. Im Regelfall meldeten sich die Mitarbeiterin aber ab, wenn sie nicht kommen konnten.

Die Mitarbeiterinnen konnten jederzeit nach Rücksprache ihre Tätigkeit beenden. Erschienen sie längere Zeit nicht, so wurden sie von der Bf. manchmal auch ohne Kontaktaufnahme abgemeldet

Zu Beginn jeder Tätigkeit wurden den am Dienstort (laut Dienstvertrag) anwesenden Mitarbeiterinnen Unterlagen mit Kontaktdaten von möglichen Sponsoren im Umfeld einer bestimmten [Auftraggeber] zur telefonischen Kontaktaufnahme überreicht. Wenn diese Liste abgearbeitet war, konnte die Mitarbeiterin neue Kontaktdaten zur Bearbeitung erhalten.

Die Mitarbeiterinnen hatten über ihre Telefongespräche Aufzeichnungen - entweder auf eigenen Formularen oder auf den ihnen ausgehändigten Unterlagen - zu machen und diese am Dienstort abzugeben.

Die Dienstnehmerinnen waren laut Dienstvertrag zur Geheimhaltung allfälliger ihnen zur Kenntnis gelangender Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gegenüber jedermann verpflichtet und durften sich während des Dienstverhältnisses an keinen anderen Dienstgeber binden, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zur Bf. stand. Auch wenn die Dienstnehmerinnen der Überzeugung waren, dass eine Bindung an einen anderen Dienstgeber keinesfalls eine Konkurrerung der Bf. darstelle, waren sie verpflichtet, der Bf. davon Mitteilung zu machen, sofern sie eine Bindung an einen anderen Arbeitgeber beabsichtigten.

Die monatliche Abrechnung mit den Mitarbeiterinnen erfolgte nach der mit der Anwesenheitsliste dokumentierten Arbeitszeit zu einem Stundensatz von 4,40 bzw. 5 EURO (abhängig vom Erfolg der Tätigkeit). Zusätzlich gab es Prämien je nach Erfolg der getätigten Abschlüsse. Für die Bemessung der Prämien wurde ein Durchschnittswert der getätigten Abschlüsse im Verhältnis zu der dafür aufgewendeten Zeit herangezogen. Wie diese Berechnung konkret erfolgte, wurde von der Bf. jedoch nicht dargelegt; Abrechnungen wurden trotz mehrmaliger Aufforderungen auch nicht vorgelegt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Aussagen des Prokuristen der Bf. anlässlich seiner Einvernahme am 10.05.2012, der Bf. in ihrem Schreiben an die [Krankenkasse] vom 13.05.2012, den Schreiben der von der Bf. genannten Mitarbeiterinnen im Juli 2012, sowie dem Dienstvertrag. Von der beantragten nochmaligen

Zeugeneinvernahme der genannten Personen wurde im Hinblick auf deren schriftlich festgehaltene Aussagen Abstand genommen.

Der festgestellte Sachverhalt ist - wie auch der rechtlichen Würdigung durch die belangte Behörde entnommen werden kann - folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG (in der Fassung vor BGBl. I Nr. 52/2009) sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 sind Dienstnehmer auch freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

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.

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 28.5.2015, 2013/15/0162, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. bspw. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

Die Bf. bringt vor, die belangte Behörde sei zu Unrecht von einer Weisungsgebundenheit und einer Eingliederung ihrer "freien Dienstnehmer" in den geschäftlichen Organismus der Bf. ausgegangen. Bei den ihren Mitarbeiterinnen ausgehändigten Paketen habe es sich lediglich um Ausdrücke aus dem Branchenverzeichnis Herold mit den Telefonnummern jener Gewerbebetriebe gehandelt, die sich in unmittelbarer Umgebung einer bestimmten

[Auftraggeber] befänden. Diese Pakete hätten aber keine Vorgaben dargestellt, sondern seien lediglich als Hilfestellung zu qualifizieren.

Dem ist entgegenzuhalten, dass sich tatsächlich alle Mitarbeiterinnen an die vorgegebenen Adresslisten gehalten haben und auch angewiesen waren, entweder in vorgegebenen Formularen oder auf den übergebenen Unterlagen die Erfolge ihrer telefonischen Akquisitionstätigkeit festzuhalten. Darüber hinaus wurden ihnen auch nur dann neue als Pakete bezeichnete Unterlagen ausgehändigt, wenn sie sämtliche Kontaktadressen eines ihnen übergebenen Paketes bearbeitet hatten.

Des Weiteren wendet die Bf. ein, es gebe keinerlei Weisung hinsichtlich des konkreten Gesprächsablaufs im Einzelnen und auch keine Weisungen hinsichtlich der Arbeitszeit oder der sonstigen Gestaltung der Arbeit. Die geschuldete Leistung habe in der Akquisition von Sponsoren und nicht in der Abarbeitung der ausgehändigten Pakete bestanden. Die Mitarbeiterinnen hätten den erfolgreichen Abschluss von Sponsorverträgen geschuldet und seien daher keinesfalls persönlich weisungsgebunden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält, trifft es zwar zu, dass nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer Person zur Folge hat, 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 fordert. 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 (vgl. bspw. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

Im gegenständlichen Fall haben sich die Dienstnehmerinnen der Bf. gegenüber verpflichtet, potentielle Geschäftspartner der Bf. anzurufen, um Sponsorverträge abzuschließen. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bf., ein bestimmtes Stundenhonorar zu zahlen und nach Anzahl der akquirierten Verträge nach einem nicht näher dargelegten Prinzip Prämien zu gewähren. Dass die Bf. den Gesprächsablauf nicht im Einzelnen vorgibt, spricht im gegebenen Zusammenhang schon deshalb nicht für die Selbständigkeit der Mitarbeiterinnen, weil sich der Gesprächsablauf ohnedies weitgehend aus den Zielvorgaben der Bf. ergibt. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt ein Indiz dafür dar, dass die Mitarbeiterinnen der Bf. nicht einen bestimmten Arbeitserfolg (Abschluss eines Sponsorvertrages) schulden, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Leistungsanreize (gestaffelte Prämien je nach Anzahl der abgeschlossenen Sponsorverträge) sind auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich.

Nach dem Sachvorbringen der Bf. im Verwaltungsverfahren ist auch davon auszugehen, dass die Tätigkeit der Mitarbeiterinnen ihrer Art nach eine gewisse Einordnung in den

Betriebsablauf erfordert. Den Mitarbeiterinnen wurden immer nur am Dienstort die als Pakete bezeichneten Unterlagen über mögliche Sponsoren für einen Kunden übergeben. Erst nach vollständiger Bearbeitung dieser Kontaktadressen eines sogenannten Paketes wurden ihnen Unterlagen über mögliche Sponsoren für einen weiteren Kunden ausgehändigt. Darüber hinaus mussten die Mitarbeiterinnen die von ihnen erstellten Aufzeichnungen über die von ihnen getätigten Telefonkontakte mit möglichen Sponsoren wiederum an die Bf. oder ihre Mitarbeiter am Dienstort übergeben, damit diese weitere Schritte unternehmen konnten.

Auch die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Telearbeitsplätzen und das Bestehen eines (wenn auch nicht unwiderruflich fixen) Wochen- Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiterinnen in den Betrieb der Bf. Soweit Mitarbeiterinnen von zuhause aus tätig wurden, wurde auch diesen die Infrastruktur zur Verfügung gestellt und die Arbeitszeit anhand der Anwesenheitslisten und Gesprächssaufzeichnungen kontrolliert.

Dem Einwand der Bf., die festgestellten Abläufe seien nicht vorgegeben gewesen, die Mitarbeiterinnen hätten die Möglichkeit gehabt, auch in anderer Weise tätig zu werden, diese Möglichkeit jedoch nicht genutzt, ist entgegenzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es auf eine theoretisch mögliche andere Gestaltung der Arbeitsabläufe bei der Beurteilung des tatsächlich im Beschwerdefall verwirklichten Sachverhalts nicht ankommt (vgl. wiederum VwGH 28.05.2009, 2007/15/0163).

Wohl wäre die - im Beschwerdefall nicht bestehende - Verpflichtung, eine bestimmte Anzahl von Arbeitsstunden zu vorgegebenen Zeiten oder auf Abruf durch den Arbeitgeber zu leisten, ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, doch ist das gegenständlich praktizierte kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffen und spricht nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter (vgl. bspw. VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095, und die dort zitierte Judikatur).

Abgesehen davon, dass bei der gegebenen Sachlage davon auszugehen ist, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die im Telefondienst eingesetzten Mitarbeiterinnen der Bf. ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen ebenso wenig wie zusätzlich zum Grundgehalt gezahlte Leistungsanreize - wie Prämienzahlungen für abgeschlossene Sponsorenverträge - gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses

(vgl. VwGH 22.03.2010, 2009/15/0200). Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird in der Beschwerde gar nicht behauptet, zumal der einzige tatsächlich ins Gewicht fallende Kostenfaktor - nämlich die Gesprächsgebühren - von der Bf. getragen wurden.

Dass der angeblich vereinbarten "Vertretungsbefugnis" kein tatsächliches Gewicht zukommt, wenn wie im Beschwerdefall eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden hat, räumt die Bf. selbst ein.

Auch das im Dienstvertrag festgelegte Konkurrenzverbot sowie der Umstand, dass das Eingehen anderer Arbeitsverhältnisse an die vorhergehende Rücksprache mit der Bf. gebunden war, stellen weitere Indizien für die (echte) Dienstnehmereigenschaft der genannten Mitarbeiterinnen dar.

Die belangte Behörde hat daher zu Recht deren Bezüge in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitragen einbezogen, wobei dies für 2010 bereits aufgrund der ab 2010 geänderten Gesetzesbestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 nicht strittig war.

## **2.) Betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages für den Dienstgeberbeitrag 2008 und 2009:**

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist nach § 217 Abs. 1 iVm. Abs. 2 BAO ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten.

Da die mit den Bescheiden vom 22.01.2013 festgesetzten Dienstgeberbeiträge für 2008 und 2009 bereits jeweils am 15. des nachfolgenden Monats fällig geworden waren, und die sich aus den mit Beschwerde bekämpften Abgabefestsetzungen ergebenden Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden waren, war gemäß § 217 Abs. 1 iVm. Abs. 2 BAO ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2% der Nachforderung festzusetzen.

## **Zulässigkeit einer 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.

Da der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren vergleichbaren Fällen (vgl. VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200; 22.3.2010, 2009/15/0116; 20.12.2017, Ra 2017/13/0067) das Vorliegen von Dienstverhältnissen bestätigt hat, und von dieser Judikatur nicht abgewichen wird, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2018