

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter 1 in der Beschwerdesache der Bfin, gegen die Bescheide des Finanzamtes (jetzt) Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 12. August 2008, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer gemäß § 202 BAO iVm § 82 EStG für das Jahr 2006, von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO, jeweils für die Jahre 2004, 2005 und 2006, zu Recht erkannt:

Der Berufung (jetzt: Beschwerde) wird, soweit sie die Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2006 betrifft, Folge gegeben.

Die Gutschrift an Lohnsteuer wird mit 6.587,45 Euro (bisher 4.841,13) festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest:

*„Neuberechnung ... auf Grund Umwandlung freier Dienstverträge in Angestelltentenverhältnis. ... Alle Arbeitnehmer waren im xx. Bezirk in Wien beschäftigt – Inbound. (Firmenadresse-Callcenter). Die Callcenter Mitarbeiter hatten die Aufgabe Arbeitskräfte zu vermitteln. (Arbeitsmittel am Dienstort – Telefonarbeit). Entlohnung erfolgte monatlich, Vertretungsmöglichkeit war nicht gegeben. Die Einteilung der Arbeitszeit bzw. Termine erfolgte durch jeweiligen Geschäftsführer, sodass im Zuge der GPLA-Prüfung auf ein eindeutiges Dienstverhältnis geschlossen wurde.“ (Niederschrift über die Schlussbesprechung).*

Aktenkundig sind gleich lautende Muster der geschlossenen freien Dienstverträge, mit dem sich der jeweilige freie Arbeitnehmer zu „Callcenter Outbound“ Leistungen in einem genannten maximalen Stundenausmaß verpflichtete.

Die hier interessierenden Punkte dieses Vertrags lauten:

„2. Der freie Arbeitnehmer ist bei Erbringung der vereinbarten Leistung weisungsfrei und zeitlich ungebunden.

3. Der freie Arbeitnehmer erbringt die vereinbarte Leistung unter Verwendung eigener Betriebsmittel (PKW, Telefon, EDV, etc.). Die Kosten dieser Betriebsmittel hat er selbst zu tragen.

4. Der freie Dienstnehmer kann sich bei Erbringung der vereinbarten Leistung jederzeit durch qualifizierte dritte Personen vertreten lassen. Im Vertretungsfalle hat er die Entlohnung dieser qualifizierten dritten Personen zu übernehmen.

5. Für die Erbringung der vereinbarten Leistung erhält der freie Dienstnehmer € 9,-- (Euro neun) brutto pro Stunde. Die Abrechnung erfolgt jeweils am Projektende.“

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden wurden für die Jahre 2004 bis 2006 jeweils Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) gemäß § 201 BAO festgesetzt, für das Jahr 2006 wurde durch Haftungsinanspruchnahme auch Lohnsteuer gemäß § 202 BAO iVm § 82 EStG 1988 festgesetzt.

Aktenkundig ist, dass die Callcenter – Mitarbeiter im Wesentlichen Personen anzurufen hatten, denen z.B. Internet vorgestellt wurde, oder die angeregt werden sollten, zu einem bestimmten Telefonnetz-Betreiber zu wechseln bzw. mit diesem einen Vertrag abzuschließen. Die erfolgten Kundengespräche wurden in Tabellen mit dem jeweiligen Erfolg des Gespräches festgehalten, die Gespräche über abgeschlossene Verträge wurden (zumindest teilweise) aufgezeichnet. Die Tätigkeiten erfolgten an einem Arbeitsplatz der Beschwerdeführerin zu üblichen Arbeitszeiten.

Die Abrechnung erfolgte nach Abgabe der Stundenlisten im Regelfall durch Überweisung.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung führt die Beschwerdeführerin durch ihren Vertreter auszugsweise aus:

*„... Die Feststellung, dass die freien Dienstnehmer Inbound beschäftigt waren, ist unrichtig, sie waren als Outbound-Agents tätig. Vertretungsmöglichkeit war gegeben und die Auftragsnehmer konnten sich jederzeit beliebig vertreten lassen, ohne dies mit der Firma ... abstimmen zu müssen.*

*Die Einteilung der Arbeitszeit und der Termine erfolgte nicht durch den Geschäftsführer der Firma ... sondern oblag den Auftragnehmern. Es wurden aus einem Datenbank-Pool, auf welche alle freien Dienstnehmer zugreifen konnten, Adressen ausgewählt und telefonisch Termine vereinbart. Die Auswahl erfolgte nach freiem Ermessen jedes einzelnen Auftragnehmers. Den Auftragnehmern war der Umfang und das Volumen bekannt und konnten in die Datenbank ersehen, ob bereits Kontaktnahme durch einen anderen freien Dienstnehmer erfolgt ist.*

*Zu welchem Zeitpunkt die Telefonate abgearbeitet wurden und in welcher Reihenfolge hat sich jeder freie Dienstnehmer selbst einteilen können. Die Arbeit wurde weder von der Firma ... überprüft, noch gab es Weisungen. Selbstverständlich hatte jeder Auftragnehmer eigene Betriebsmittel, wie eigenes Telefon (Handy). Die Möglichkeit diese zu benutzen war gegeben und es war der Firma ... egal, ob die Arbeiten in den Räumlichkeiten der Firma ... oder an einem anderen Ort erledigt wurden.*

*Die meisten Auftragnehmer haben jedoch auf das kostenlos zu Verfügung gestellte Telefon zurückgegriffen, da sie dadurch Kosten einsparen und einen höheren Gewinn erzielen konnten. ...“*

Unter Bezugnahme auf eine stattgefundene Besprechung reichte der Vertreter der Beschwerdeführerin „Agentabrechnungen einiger Auftragnehmer“ für einige Monate des Jahres 2006 nach. „*Hier ist ersichtlich, dass für jene Personen, die als Outboundagenten tätig waren, die Entlohnungen pro vereinbarten Termin abhängig vom Auftrag berechnet wurden. Für jeden Auftrag wurden unterschiedliche Honorare pro vereinbarten Termin den Auftragnehmern vergütet.*“

Aus diesen Abrechnungen ist zum einen ersichtlich, wer von den Agents wie viele Kontakte für verschiedene Kunden der Beschwerdeführerin hatte, zum anderen ist ersichtlich, wie viele Kontakte es insgesamt für diverse Kunden gab.

Zur Beschwerde wurde erwogen:

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

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.

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 Arbeitsgebers 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 selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

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. etwa das schon zur inhaltsgleichen Regelung des § 47 Abs. 3 EStG 1972 ergangene Erkenntnis vom 17.5.1989, 85/13/0110).

Vorweg ist festzuhalten, dass der Frage, ob es sich bei den vergüteten Telefonaten um so genannte „Inbound“- oder „Outbound“ Gespräche handelt, im vorliegenden Verfahren keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen kann (Auch im Falle der Entscheidungen des VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163, und 22.3.2010, 2009/15/0200, handelte es sich um Outbound Telefonie).

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass die Einteilung der Arbeitszeit und der Termine nicht durch den Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erfolgt sei, sondern den Auftragnehmern obliegen sei. Es seien aus einem Datenbank-Pool, auf welche alle freien Dienstnehmer zugreifen konnten, Adressen ausgewählt und telefonisch Termine vereinbart worden. Die Auswahl sei nach freiem Ermessen jedes einzelnen Auftragnehmers erfolgt. Den Auftragnehmern seien Umfang und Volumen bekannt gewesen und sie hätten in der Datenbank ersehen können, ob bereits Kontaktnahme durch einen anderen freien Dienstnehmer erfolgt sei.

Zu welchem Zeitpunkt die Telefonate abgearbeitet worden seien, und in welcher Reihenfolge, habe sich jeder freie Dienstnehmer selbst einteilen können. Die Arbeit sei weder von der Beschwerdeführerin überprüft worden, noch habe es Weisungen gegeben.

Schon daraus, dass die „Agents“ nach diesen Ausführungen ihre Tätigkeiten nur ausüben konnten, wenn sie Online mit dem von der Beschwerdeführerin so genannten „Datenbank-Pool“ verbunden waren, geht nicht nur die organisatorische Eingliederung dieser Agents in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin hervor, sondern auch deren persönliche Weisungsgebundenheit. Die den Agents erteilte „Weisung“ lautete ganz offenkundig, sich jene Gesprächspartner aus der Datenbank der Beschwerdeführerin herauszusuchen, mit denen noch kein Kontakt aufgenommen worden war, und, je nach Kunden der Beschwerdeführerin, ein bestimmtes Ergebnis herbeiführen zu versuchen. Dass bei einer derartigen Tätigkeit der Inhalt der Gespräche nicht exakt vorgegeben werden kann, sondern nur deren erwartetes Ergebnis, liegt in der Natur der Gespräche. Aus den erwähnten Aussagen der Beschwerdeführerin ergibt sich aber auch, dass die Tätigkeit nur in ihren Betriebsräumen durchgeführt werden konnte. Der Behauptung, dass für die Gespräche eigene Mobiltelefone der Agens verwendet hätten werden können und dürfen, kann schon deshalb keine Bedeutung zukommen, weil die Beschwerdeführerin selbst zugegeben hat, dass „die meisten“ (das Verwaltungsgericht geht davon aus, alle) Agents ohnehin die Geräte der Beschwerdeführerin benutzt haben. Auch wäre bei

Verwendung privater Telefone wohl auch eine Aufzeichnung der Gespräche nicht möglich gewesen.

Es hat zwar nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines Anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer 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 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. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103, mit weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Fall haben sich die „Agents“ der Beschwerdeführerin gegenüber verpflichtet, Personen für Geschäftspartner der Beschwerdeführerin anzurufen, um vorgegebene Erfolge für diese Geschäftspartner zu erwirken. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Beschwerdeführerin, ein bestimmtes Stundenhonorar oder nach Anzahl der Gespräche je nach Geschäftspartner gestaffelte Tarife zu zahlen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, auszugsweise ausgeführt:

*„Dass die Beschwerdeführerin den Gesprächsablauf nicht im Einzelnen vorgibt, spricht im gegebenen Zusammenhang - wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat - schon deshalb nicht für die Selbständigkeit der Mitarbeiter, weil sich der Gesprächsablauf ohnedies weit gehend aus den Zielvorgaben der Beschwerdeführerin ergibt. Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt ein Indiz dafür dar, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin nicht einen bestimmten Arbeitserfolg (Terminvereinbarungen) schulden, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Leistungsanreize (gestaffelte Prämien je nach Anzahl der pro Kalenderwoche erreichten Buchungen) sind auch im Rahmen von Dienstverhältnissen nicht unüblich.“*

*Die belangte Behörde konnte nach dem Sachvorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren auch davon ausgehen, dass die Tätigkeit der Mitarbeiter ihrer Art nach eine gewisse Einordnung in den Betriebsablauf erfordert. Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Telearbeitsplätzen und das Bestehen eines Dienstplanes sprechen für das Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Das Beschwerdevorbringen, die Nutzung der Infrastruktur des Unternehmens durch die (freien) Mitarbeiter habe sich bewährt, weil so das Ausmaß der Arbeitszeit leicht feststellbar sei und die Adressenlisten "einfach" zur Verfügung gestellt werden könnten, bestätigt die Beurteilung der belangten Behörde zum Vorliegen einer Eingliederung auch der "freien Mitarbeiter" in den Betrieb der Beschwerdeführerin. Vor dem Hintergrund ihrer eigenen Ausführungen und dem unstrittigen Arbeitsablauf erscheint die vor dem Verwaltungsgerichtshof aufgestellte*

*Behauptung, der Beschwerdeführerin sei es gar nicht darauf angekommen, dass die Arbeitnehmer am Dienstort anwesend und für sie "greifbar" seien, nicht nachvollziehbar. Auf eine theoretisch mögliche andere Gestaltung der Arbeitsabläufe kommt es bei der Beurteilung des tatsächlich im Beschwerdefall verwirklichten Sachverhalts nicht an.*

*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.*

*Abgesehen davon, dass die belangte Behörde bei der gegebenen Sachlage davon ausgehen durfte, 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 Mitarbeiter der Beschwerdeführerin ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird in der Beschwerde gar nicht behauptet.*

*Dass der vereinbarten "Vertretungsbefugnis" kein tatsächliches Gewicht zukommt, wenn wie im Beschwerdefall eine bestimmte Arbeitsverpflichtung ohnedies nicht bestanden hat, räumt die Beschwerdeführerin selbst ein. Ebenso wenig ist das Fehlen eines Konkurrenzverbotes entscheidend, zumal bei einfachen Dienstleistungen der vorliegenden Art eine Wettbewerbsgefährdung der Beschwerdeführerin durch ein Tätigwerden ihrer Arbeitnehmer auch für andere Unternehmen kaum zu besorgen ist und das Eingehen anderer Arbeitsverhältnisse überdies an die vorhergehende Rücksprache mit der Beschwerdeführerin gebunden war.“*

Zusammenfassend ist daher im vorliegenden Fall festzustellen, dass die von der Beschwerdeführerin beschäftigten Agents sowohl in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin eingebunden waren und auch ihren Weisungen zu folgen verpflichtet waren.

Überdies sprechen auch das fehlende Unternehmerwagnis und die nicht vorhandene Möglichkeit, sich tatsächlich vertreten zu lassen, weil ohne Zugang zur Datenbank und zu Telefonieeinrichtungen der Beschwerdeführerin eine bestimmte Leistung gar nicht erbracht werden konnte, eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinn des § 47 Abs.2 EStG.

Dennoch kommt der Berufung im Ergebnis in einem Punkte Berechtigung zu:  
Gemäß § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einbehaltenen Lohnsteuer.

Die Haftung des Arbeitgebers besteht nicht mehr, wenn dem Arbeitnehmer die Einkommensteuer, die auf die entsprechenden Bezüge entfällt, vorgeschrieben worden ist und er die Steuer entrichtet hat (vgl. z B VwGH 13.9.1972, 2218/71, und 10.4.1985, 84/13/0004).

Die Inanspruchnahme der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (siehe dazu insbesondere VwGH 25.4.2002, 2001/15/0152).

Das Finanzamt hat die Beschwerdeführerin mit Bescheid vom 12. August 2008 als gemäß § 82 EStG 1988 haftende Arbeitgeberin (auch) für die auf die im Bericht näher genannten im Jahre 2006 ausgezahlten Bezüge der Agents errechnete einzubehaltende Lohnsteuer in der Höhe von insgesamt 1.746,71 Euro in Anspruch genommen.

Allerdings war zu diesem Zeitpunkt von den jeweils zuständigen Wohnsitzfinanzämtern in vier Fällen bereits ein Einkommensteuerbescheid für 2006 erlassen (und im Regelfall den jeweiligen Abgabepflichtigen eine Gutschrift erteilt) worden, sodass sich die Haftungsinanspruchnahme der Beschwerdeführerin als zu Unrecht erfolgt erweist.

Zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Beschwerde war in weiteren drei Fällen ein Einkommensteuerbescheid bereits erlassen oder es ergibt sich eindeutig aus den aktenkundigen Einkommensdaten, dass eine Einkommensteuer nicht anfällt.

Die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als für letztlich nicht geschuldete Einkommensteuer erweist sich nach Auffassung des Verwaltungsgerichts daher nunmehr als unbillig.

Der angefochtene Haftungsbescheid für das Jahr 2006 erweist sich somit im Ergebnis insoweit als rechtswidrig oder rechtswidrig geworden, weshalb der Beschwerde, wie im Spruch geschehen, Folge zu geben war.

Soweit die Beschwerde DB und DZ betrifft, war sie als unbegründet abzuweisen.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision nur 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.

Das vorliegende Erkenntnis wird auf die in seiner Begründung angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, sodass eine Revision nach der genannten Norm nicht zulässig ist.

Graz, am 14. Juli 2014