

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch PV, über die Beschwerden vom 26.11.2008 und vom 5.8.2013 gegen den Bescheide der belangten Behörde FinanzamtX vom 11.11.2008 und 14.2.2013, betreffend Haftung Lohnsteuer 2006 bis 2009, Dienstgeberbeitrag 2005 bis 2009 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005 bis 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben, die Bescheide werden abgeändert.

- Der Dienstgeberbeitrag für 2007 wird mit 22.994,81 €,
- der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007 mit 2.044,01 € festgesetzt.

II. Im Übrigen werden die Beschwerden betreffend

- Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 2006 bis 2009,
 - Dienstgeberbeitrag 2005, 2006, 2008, 2009 und
 - Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005, 2006, 2008, 2009
- als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. - auch Bf. - (Beschwerdeführerin, Bf.) betrieb im Streitzeitraum ein Call Center und wurde im Jahr 2008 für 2005 bis 2007 und im Jahr 2013 für die Jahre 2008 bis 2011 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen. Im Call Center beschäftigte die Bf. zahlreiche Personen als freie Dienstnehmer.

In beiden Prüfungen wertete das Finanzamt (FA) sämtliche freien Dienstnehmer als echte Dienstnehmer, zog die Bf. zu Haftung für Lohnsteuer gem § 82 EStG (Haftungsbescheide bzw. L) heran und schrieb Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) bescheidmäßig vor (Beträge jeweils in Euro).

Jahr	L	DB	DZ	Summe
2005		7.406,77	658,34	8.065,11

2006	1.013,30	8.024,42	713,09	9.750,81
2007	2.159,68	9.085,79	805,36	12.050,83
2008	1.017,40	5.390,38	479,11	6.886,89
2009	173,36	4.204,62	373,74	4.751,72
Gesamt				41.505,36

Die Vorschreibungen für die Jahre 2010 und 2011 werden hier nicht dargestellt, da die ursprüngliche Berufung vom 5.8.2013 betreffend 2008 bis 2011 mit Schreiben vom 15.11.2013 auf die Bescheide L, DB, DZ 2008 und 2009 eingeschränkt wurde.

In einer gesonderten Begründung zur GPLA im Jahr 2013 vom 22.7.2013 ergänzte das FA die Bescheidbegründung der Bescheide vom 14.2.2013 und führte nach Darstellung der Rechtslage und Hinweis auf die Judikatur des VwGH aus, dass die freien Dienstnehmer als echte Dienstnehmer anzusehen seien, da sie die Daten der Kunden der Bf. benötigen würden, der Einsatzort der Betriebsort der Bf. gewesen sei (aufgrund der Geheimhaltungspflicht sei das nicht anders möglich gewesen), die Dienstnehmer mit den Betriebsmitteln der Bf. tätig geworden wären, eine spezielle Schulung erforderlich gewesen wäre und eine Vertretung mit betriebsfremden Personen nicht der Lebensrealität entsprochen habe.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung - nunmehr Beschwerde - vom 26.11.2008 bzw. im Vorlageantrag vom 8.6.2009 betreffend 2005 bis 2007 und in der Berufung vom 5.8.2013 betreffend 2008 bis 2011 wird eingewendet, dass das FA nicht zwischen Inbound und Outbound Agents unterschieden habe, deren Tätigkeiten sich aber wesentlich unterscheiden würden.

Inbound Agents würden in technischen, medizinischen und juristischen Belangen Telefon Support leisten und die Kundendaten und Problembeschreibungen an die jeweilige Ansprechperson weiterleiten.

Outbound Agents würden als Telemarkter mit der Durchführung von Befragungen beauftragt, ihre Produktivität werde an der Anzahl der Telefonkontakte und der positiven Rückmeldung mit Terminvereinbarungen gemessen.

Die Koordination der Inbound Agents erfolge durch diese frei und eigenverantwortlich im Vorhinein, die Arbeitszeit und Arbeitsdauer sei nicht vorgegeben und unterliege auch keiner Weisung. Die Mitarbeiter könnten eigenständig die zeitliche Lagerung ihrer Einsätze bestimmen.

Outbound Agents würden überhaupt keine Einsatzzeiten festlegen oder Arbeitszeiten koordinieren.

Die freien Dienstnehmer würden auf den zu verwendenden Computerprogrammen eingeschult, bei der Verrichtung der Arbeit als solche würden keine Weisungen erteilt, sondern entwickle jeder Mitarbeiter im Laufe der Zeit seine persönliche Organisation und Methodik.

Die Vergütung erfolgte je nach Arbeitsstunden oder pauschal. Die Outbound Agents würden zusätzlich auf Provisionsbasis anhand der erledigten Anrufe entlohnt. Aufgrund des unterschiedlichen Volumens und der unregelmäßigen Arbeitszeiten oder eventuell kombinierten Vergütung seien die ausbezahlten Beträge schwankend. Es würde keine Kostenersätze geleistet oder Sonn- und Feiertagsarbeiten extra vergütet. Sowohl Inbound als auch Outbound Agents hätten die Möglichkeit ihre Einnahmen durch persönlichen Einsatz zu beeinflussen. Vor allem bei den Outbound Agents sei Unternehmerrisiko gegeben, da die Höhe der Einnahmen von der persönlichen Tüchtigkeit, Geschicklichkeit, Ausdauer und Fleiß des Agents abhängig sei.

Frau X1 habe ihre Projektarbeiten von März 2007 bis September 2007 extern erledigt, die Räumlichkeiten der Bf. seien nur für Besprechungen und Ergebnisberichterstattung genutzt worden.

Jeder Agent könne die Räumlichkeiten der Bf. nutzen, aber auch von der Möglichkeit Gebrauch machen seine Arbeit auch von jedem anderen externen EDV Arbeitsplatz zu verrichten. Bei Nachtarbeitszeiten sei dies immer der Fall.

Frau X2 sei nach angenommenen Calls entlohnt worden und habe ihre Tätigkeit außerhalb der Bf. ausgeübt, eine Eingliederung im Unternehmen sei daher nicht vorgelegen.

Alle Auftragnehmer könnten sich durch beliebige Dritte vertreten lassen und sei diese Vertretungsmöglichkeit auch von sämtlichen Agents großzügig genutzt worden.

Sämtlichen freien Dienstnehmern stünde es frei auch für andere Dienstgeber in derselben Branche tätig zu werden, was auch von einigen freien Dienstnehmern genutzt werde.

Die Mitarbeiter seien nicht zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet gewesen, der vom Dienstnehmer ausgewählte Vertreter sei lediglich vom Dienstnehmer selbst einzuschulen gewesen.

Die Mitarbeiter seien keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften unterlegen. Die Vereinbarung zum Arbeitsort laut Vertrag sei tatsächlich anders gelebt worden. (Jeder Mitarbeiter habe die PC in den Räumlichkeiten der Bf oder jeden anderen EDV Arbeitsplatz – vor allem zu Hause - wählen können).

Der Dienstplan in welchen die Mitarbeiter ihre gewünschten Arbeitszeiten eintragen konnten, habe nicht der Kontrolle, sondern der Organisation des Arbeitsangebotes gedient. Es habe weder Fixstunden noch eine Zeitverpflichtung gegeben. Die Mitarbeiter hätten sanktionslos einzelne Arbeitsleistungen ablehnen können.

Fachliche Weisungen was zu tun sei und wie etwas zu geschehen habe, seien für die Beurteilung als Dienstverhältnis – anders als persönliche Weisungen - nicht ausschlaggebend.

Die von den Mitarbeitern zu führenden Aufzeichnungen seien kein Kontrollinstrument für betriebliche Ordnungsvorschriften und erteilte Weisungen. Die Erfassung der Kundendaten und Bestellungen sowie sonstiger Auftragsinformationen stelle den Inhalt

der zu erbringenden Leistung dar. Als Grundlage der Honorarabrechnung würden die Dienstplan und Arbeitsstundenaufzeichnungen herangezogen.

Disziplinarische Maßnahmen wie Ermahnung oder Entlassung seien bislang durch die Bf. nicht gesetzt worden.

Persönliche Abhängigkeit der Mitarbeiter von der Bf. liege daher nicht vor.

Zur wirtschaftlichen Abhängigkeit verweist die Beschwerde darauf, dass die Mitarbeiter über eigene Betriebsmittel – nämlich einen eingerichteten Arbeitsplatz verfügen würden, wobei nach der Literatur auf das Vorhandensein von Betriebsmitteln und nicht deren Nutzung abzustellen sei. Durch planvolles Auftreten nach außen durch eigene Büroeinrichtung und damit in dieser Branche wesentliche Betriebsmittel, sei nach dem Willen des Gesetzgebers von einer unternehmerischen Struktur auszugehen.

Den Dienstnehmern habe es völlig frei gestanden Arbeitsleistung vorzuschlagen oder auch nicht, wobei in letzterem Fall auch kein Entgelt entrichtet worden sei. Der unternehmerische Gestaltungsspielraum sei daher eindeutig beim freien Dienstnehmer gelegen. Weiters sei es dem freien Dienstnehmer offen gestanden, eigene Betriebsmittel (Computer, Telefon) zu nutzen oder sofern er dies bevorzugte, die Betriebsmittel eines gerade „unbesetzten“ Arbeitsplatzes „auszuborgen“.

Die wirtschaftliche Abhängigkeit sei zu verneinen, da bei Nichterbringung der Leistung kein Honoraranspruch bestanden habe und der Gestaltungsspielraum ausschließlich in der Sphäre des freien Dienstnehmers gelegen gewesen sei.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 14.1.2009 zur Beschwerde 2006 bis 2007, welche auch als ergänzende Begründung der Bescheide zu werten ist, führt das FA aus, dass mehrere Mitarbeiter ausgesagt hätten, dass die Arbeitszeiten einmal monatlich in den Räumen der Bf. unter Berücksichtigung der Verfügbarkeit der freien Dienstnehmer festgelegt worden seien und im Zuge dieser regelmäßigen Treffen die Dienstpläne für die folgenden Wochen festgelegt worden seien. Die Pläne seien in der EDV gespeichert und für die Mitarbeiter einsehbar gewesen. Im Falle einer Vertretung sei diese im Kollegenkreis selbst organisiert worden oder über den operativen Leiter der Bf.

Dem für Inbound und Outbound Agents identen Vertrag sei eine stundenweise Entlohnung (geringerer Stundenlohn während der Einarbeitung) mit monatlicher Abrechnung zu entnehmen, die Arbeitszeiten seien mindestens 4 Wochen im Voraus abzustimmen, der Dienstnehmer verpflichte sich zur persönlichen Einhaltung der ausgewählten Arbeitszeiten, bei Verhinderung habe der Dienstnehmer für Vertretung zu sorgen. Die geleisteten Arbeitsstunden würden von beiden Seiten kontrolliert und dienten als Grundlage für die Abrechnung

Die Bindung an den Dienstplan, die Einordnung in den Betrieb, die Bindung an den Arbeitsort und das Arbeiten mit Betriebsmitteln des Dienstgebers sprächen für ein Dienstverhältnis, während die für die Unabhängigkeit sprechende flexible Arbeitszeit durch die Verlagerung ins Vorfeld der Dienstplanerstellung abgeschwächt.

Mit Antrag vom 8.6.2009 wurde innerhalb der verlängerten Frist fristgerecht der Antrag auf Vorlage an die Abgabenhörde zweiter Instanz gestellt und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 15.11.2013 wurde die Beschwerde auf die Bescheide L, DB, DZ 2008 und 2009 eingeschränkt. Die Beschwerde betreffend die Bescheide vom 14.2.2013 hinsichtlich L, DB, DZ 2008 bis 2009 wurde hernach ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 22.11.2013 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 24.2.2017 legte die Bf. über entsprechendes Ersuchen des Gerichts vom 30.1.2017 ein Konvolut an Excel Listen vor, in welchem die beschäftigten freien Dienstvertragsnehmer der Jahre 2005 bis 2011 mit Name, Anschrift und Tätigkeit (Inbound, Outbound, Nachtdienst) ausgewiesen waren.

Aus dieser Liste wählte die Richterin je vier Personen aus dem Inbound bzw. Outbound Bereich aus und lud sie als Zeugen zur beantragten mündlichen Verhandlung am 21.6.2017. Die Auswahl fiel auf Personen welche möglichst zeitnah zur Verhandlung bei der Bf. beschäftigt waren um möglichst aktuelle Erinnerungen der Zeugen sicher zu stellen. Von den geladenen Zeugen erschienen lediglich vier zu Verhandlung und wurden einvernommen.

In der mündlichen Verhandlung am 21.6.2017 brachte die Bf. ergänzend vor, dass für In- und Outbound-Agenten unterschiedliche Dienstverträge bestanden hätten.

Zu den Inbound-Agenten führte der Gesellschafter-Geschäftsführer (GesGf) der Bf in der Verhandlung aus:

Die Anrufentgegennahme erfolgt im Auftrag von großen Unternehmen bzw. Ämtern und Behörden (IT-Branche, Mobilfunkbetreiber usw.), 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr, 7 Tage die Woche.

Das Callcenter muss daher immer ausreichend besetzt sein. Die meisten freien Dienstnehmer (DN) sind Studenten, welche zunächst auf die Telefonanlage und den speziellen Problemstellungen der jeweiligen Auftraggeber eingeschult werden.

Wenn ein Kunde der Auftraggeber auf der Hotline anruft, hebt ein Mitarbeiter der Bf. das Telefon ab und meldet sich mit dem Namen des Auftraggebers. In der Folge schildet der Anrufer sein Problem und der Callcenter-Agent bemüht sich, aus seinem Schulungswissen und den zur Verfügung gestellten Unterlagen das Problem zu lösen. Sollte dies nicht möglich sein, ersucht er den Kunden um einen späteren Anruf bzw. sagt einen Rückruf des Auftraggebers zu.

Die Organisation der Zeiteinteilung erfolgt durch die freien DN selbst in monatlichen Besprechungen und die Dienstpläne werden durch einen von den Mitarbeitern bestimmten Coordinator protokolliert. Wenn ein DN den vorgesehenen Zeitplan nicht einhalten kann, muss er selbst um Ersatz im Team suchen. Gelingt ihm das nicht, kommt niemand und die Qualität der Leistung der Bf. leidet.

Die Einschulung der Agents erfolgte kurz auf der Telefon-Anlage und den grundsätzlichen Informationen und in weiterer Folge sukzessive "training on the job".

Es standen 4 Telefon Arbeitsplätze in den Räumen der Bf. zur Verfügung. Etwa 15 Agents waren Inbound tätig. Es wurde grundsätzlich in drei Schichten gearbeitet, nämlich 7-15 Uhr, 15-23 Uhr und 23-07 Uhr. Es gab aber keine Mindest-, Höchst- oder Blockzeiten. Zwischen 23:00 Uhr und 07:00 Uhr musste nur ein Agent „Nachtbereitschaft“ zuhause halten.

Die Entlohnung erfolgte nach Stundensatz, unabhängig von der Anzahl der angenommenen Anrufe. Teilweise wurden Prämien bezahlt (zB. längeres Halten des Kundenkontaktes, Protokollierung der Dienstpläne).

Die Betriebsmittel wie Telefonanlage, Handy oder Laptop wurden von der Bf. kostenlos zur Verfügung gestellt. Der Agent konnte aber auch seine eigenen Betriebsmittel verwenden. Mit dem eigenen PC konnte er sich über einen Client im System einloggen. Die Anrufe wurden von der Anlage auf sein Telefon weitergeleitet, verbunden mit der Information, welchem Auftraggeber der Anrufer zuzuordnen war.

Neben den freien DN waren im Unternehmen auch echte DN fix angestellt. Für eine gewisse Zeit gab es ein reines Tagescallcenter in K., welches nur mit echten DN besetzt war. In K. waren ca. 3-5 echte DN eingesetzt, in Wien zusätzlich bis zu 15 freie DN.

Zu den Outbound-Agents:

Diese wurden im Regelfall zwischen 08:00 Uhr und 19:30 Uhr tätig. Es bestanden aber keine Dienstpläne, da keine Erreichbarkeit sicherzustellen war. Für diese Outbound standen 3 Telefon-Arbeitsplätze zur Verfügung, über deren Besetzung die Mitarbeiter Übereinkunft herstellten.

Neben den freien DN (etwa drei) war ein fix angestellter DN in diesem Bereich tätig. Die Outbound erhielten lediglich eine Einschulung auf der Telefon-Anlage sowie einen schriftlichen Gesprächsleitfaden.

Die Auftraggeber stellten die Kundendaten zur Verfügung, welche von der Bf. in die Anlage eingespielt wurden und der Reihe nach von den Agents abgearbeitet (angerufen) wurden. Das Gespräch wurde anhand des Gesprächsleitfadens abgewickelt. Erfahrene Agents benötigten den Leitfaden nicht mehr. Ziel des Gesprächs war in der Regel eine Terminvereinbarung zu einem Beratungs-/Verkaufsgespräch mit dem Auftraggeber. Teilweise erfolgten auch bloße Markterhebungen.

Die Entlohnung erfolgte Stundenweise, in manchen Fällen – wenn von Auftraggeber ermöglicht – zusätzlich über ein Prämiensystem.

Mit e-mail vom 28.6.2017 übermittelte die Bf. im Auftrag der RichterIn im Rahmen der mündlichen Verhandlung diverse Dienstvertragsunterlagen. Die Bf. hatte im Beschwerdeverfahren und in der mündlichen Verhandlung ausgeführt die Verträge der Inbound und Outbound Agents wären im Gegensatz zu den Ausführungen des FA unterschiedlich gewesen.

Vorgelegt wurden

- freier Dienstvertrag (Assistance, In- und Outbound) mit Frau A1 vom 16.7.2008, (Unterschrift eines Vertreters der Bf. fehlt)
- freier Dienstvertrag (Assistance, In- und Outbound) mit Frau Z1 vom 3.6.2009
- freier Dienstvertrag Outbound mit Frau A2 vom 30.3.2015
- Vertragsmuster freier Dienstvertrag Inbound (keine Vertragspartner, kein Datum, keine Unterschrift, vergleichbares Layout wie Vertrag mit Frau A2 vom 30.3.2015)
- Werkvertrag mit Frau A3 vom 15.1.2014

Zusätzlich führte der Geschäftsführer der Bf. in einem e-mail an die Richterin vom 28.6.2017 wörtlich aus: *"Die Verträge für In- und Outbound haben sich in der Vergangenheit nur bezüglich der Tätigkeitsbeschreibung und nicht wesentlich unterschieden (wir hatten sehr wenig Outboundaufträge)...."* Diese Aussage steht im offenen Widerspruch zu den Beschwerdeausführungen in welchen unterschiedliche Dienstverträge im Streitzeitraum behauptet werden.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf. betreibt und betrieb auch im Streitzeitraum ein Call Center mit welchem sie einerseits Marketing- und Werbedienstleistungen (Outbound Anrufe) als auch Service und Assistenzdienstleistungen (Inbound Anrufe) erbringt bzw. erbrachte, wobei der Schwerpunkt der Tätigkeit im Streitzeitraum nach eigenen Angaben im Inbound Kontakt bestand. Die Bf. hatte laut eigenen Angaben im e-mail vom 28.6.2017 im Streitzeitraum nur wenige Outbound Aufträge. In beiden Sparten beschäftigte sie im Streitzeitraum neben fest angestellten Dienstnehmern auch freie Dienstnehmer.

Die freien Mitarbeiter wurden über Inserate im Internet angeworben. Für die Ausübung der Tätigkeit waren keine über Pflichtschulwissen hinausgehende Vorkenntnisse oder Fähigkeiten erforderlich. Die zwischen der Bf. und den freien Dienstnehmern abgeschlossenen Dienstverträgen waren für Inbound und Outbound Agents identisch. Auf die Feststellungen des FA zu den Dienstverträgen im Bericht, der ergänzenden Begründung und in der Beschwerdevereentscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Aus den am 28.6.2017 vorgelegten Verträgen ist erkennbar, dass zumindestens bis Juni 2009 gleichlautende Verträge für In- und Outbound Agents verwendet wurden und daher die diesbezüglichen Feststellungen der GPLA für den Prüfungszeitraum zutreffend sind. Die in den Verwaltungsakten abgelegten Verträge sind inhaltlich mit den von der Bf. vorgelegten Verträgen (A1 und Z1) ident. Dass für Zeiträume ab 2014 anscheinend unterschiedliche Vertragsmuster verwendet wurden, ist für die Entscheidung betreffend die Streitzeiträume nicht relevant. Da keine unterschiedlichen Verträge datiert vor 1.1.2014 vorgelegt wurden, geht das Gericht davon aus, dass die Umstellung auf divergierende Vertragstexte je Tätigkeit - offenbar ausgelöst durch die Übernahme von Mitarbeitern eines anderen Unternehmens - jedenfalls erst nach 2011 erfolgte. Andernfalls hätte die Bf. zur Untermauerung ihres eigenen Vorbringens Verträge für vom Streitzeitraum erfasste

Zeiträume vorgelegt zumal sich das eigene Vorbringen genau auf diese Unterscheidung stützt.

Laut freiem Werkvertrag war die Tätigkeit in beiden Bereichen unter Verwendung der Betriebsmittel der Bf. und in deren Räumlichkeiten auszuführen. Die Angaben der Bf., dass die Mitarbeiter eigene Betriebsmittel verwendet hätten bzw. in nicht in den Räumen der Bf. tätig geworden wären, konnte nicht durch Zeugenaussage - weder im Rahmen des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung - bestätigt werden. Im Gegenteil führen sämtliche Zeugen aus, dass sie ausschließlich in Räumen der Bf. tätig geworden wären. Mitarbeiter welche zu Hause gearbeitet hatten wurden von der Bf. nicht als Zeugen namhaft gemacht. Das Gericht geht daher davon aus, dass die vertragliche Vereinbarung eingehalten wurde.

Die Outbound Agents waren im Regelfall zwischen 08:00 Uhr und 19:30 Uhr tätig. Da es nicht erforderlich war eine dauernde Erreichbarkeit sicher zu stellen, bestanden keine Dienstpläne. Für die Ausübung der Tätigkeit stellte die Bf. den Agents drei Telefonarbeitsplätze zur Verfügung über deren Besetzung die Mitarbeiter Übereinkunft herstellten.

Laut den Ausführungen der Bf. verfügte sie im Streitzeitraum im Outboundsektor über etwa drei freie Dienstnehmer und einen fix angestellten Dienstnehmer. Für drei freie Dienstnehmer standen somit letztlich zwei verfügbare Telefonarbeitsplätze in der Zeit von 8:00 bis 19:30 zur Verfügung. Berücksichtigt man den Umstand, dass diese Tätigkeit für die freien Dienstnehmer als Teilzeitbeschäftigung (Studenten, junge Mütter) ausgelegt war, ist keine wesentliche Selbstorganisation der Arbeitszeit durch die Mitarbeiter erforderlich, da zu erwarten war, dass von Ausnahmen abgesehen, jederzeit ein entsprechender Arbeitsplatz in den Räumen der Bf. frei zur Nutzung zur Verfügung stand.

Die freien Dienstnehmer erhielten bei Beginn ihrer Tätigkeit eine Einschulung auf der Telefon und EDV-Anlage der Bf. sowie einen schriftlichen Gesprächsleitfaden mit wichtigen Redewendungen, Musterantworten auf Kundenfragen und Anleitungen zur Führung von "Verkaufsgesprächen", welcher von den Mitarbeitern auch bei der Arbeit verwendet wurde.

Die Auftraggeber der Bf. stellten der Bf. die Kundenkontaktdaten zur Verfügung. Diese Daten wurden von der Bf. in ihre eigene Telefonanlagensoftware eingespielt.

Wenn sich ein Outbound Agent auf der Telefonanlage anmeldete, wurde von der Anlage ein Datensatz angezeigt, welcher vom Agent sodann angerufen wurde. Ziel der Anrufe war es jeweils mit dem angerufenen Kunden des Auftraggebers einen Termin für ein Verkaufs- oder Beratungsgespräch durch einen Mitarbeiter des Auftraggebers zu vereinbaren. Nach Beendigung eines Telefonats wurde von der Anlage automatisch der nächste Kunden angezeigt.

Die Auswahl der anzurufenden Kunden wurde ausschließlich von der Bf. über ihre Telefonanlage getroffen. Die Agents selbst konnten diese Auswahl nicht beeinflussen,

sondern hatten während ihrer Anwesenheit die für sie ausgewählten Kontakte abzuarbeiten, die Kunden waren nicht frei disponibel.

Die Entlohnung erfolgte stundenweise. In manchen nicht näher genannten Fällen wurden zusätzlich Prämien für erfolgreiche Telefonate (mit Terminvereinbarung) bezahlt, wenn die jeweiligen Auftraggeber die Kosten dafür trugen.

Die vertraglich vereinbarte Vertretungsmöglichkeit im Outbound Bereich wurde in der Praxis nicht genutzt und beschränkte sich de facto zudem auf andere Outbound Agents. Freie Vertretungen durch unternehmensfremde Personen erfolgten nicht. Derartige Vertretungen wären aus Gründen der fehlenden Kenntnis der Telefonanlage und dem dazugehörenden EDV System ohne vorherige Einschulung auch nicht möglich gewesen. Bei den Outbound Agents ergab sich, wegen fehlender Erreichbarkeitssicherheit und geringen Auftragsvolumens im Outbound Sektor auch keine Vertretungsnotwendigkeit.

Die Inbound Agents wurden in mehreren Schichten tätig nämlich wochentags von 07:00 bzw. 8:00 bis 15:00 und von 15:00 Uhr - 22:00 bzw. 23:00 Uhr (Abendschicht), an Wochenenden zusätzlich von 11:00 bis 19:00 (Mittelschicht). Die jeweiligen Schichtzeiten waren einzuhalten und es war sicher zu stellen, dass immer zwei Agents im Dienst waren. Die Agents konnte sich nur entweder für die Früh-, Mittel oder die Abendschicht einteilen lassen. Eine andere Einteilung (kürzer oder abweichende Stunden) war nach den glaubwürdigen Angaben der Zeugin Z1 nicht möglich.

Die Tätigkeit der Inbound Agents bestand darin, einlangende Anrufe von Kunden der Auftraggeber der Bf. entgegen zu nehmen und deren Anfragen zu bearbeiten. Die Anrufentgegennahme erfolgt 0:00 Uhr bis 24:00 Uhr, 7 Tage die Woche. Auftraggeber sind Behörden, IT-Unternehmen, Versicherungen, Mobilfunkbetreiber und andere die ihren Kunden eine Telefonhotline anbieten. Je Auftraggeber sind die zu beantwortenden Fragestellungen und erforderlichen Dienstleistungen völlig unterschiedlich. Die freien Dienstnehmer wurden daher nicht nur auf der Telefonanlage und dem EDV System eingeschult sondern "projektbezogen" auf die jeweiligen Anforderungen und Problemstellungen der Auftraggeber der Bf.

Wenn ein Kunde der Auftraggeber bei der Hotline anrief, hob ein Mitarbeiter der Bf. das Telefon ab und meldete sich mit dem Namen des Auftraggebers. In der Folge schilderte der Anrufer sein Problem und der Callcenter-Agent bemühte sich, aus seinem Schulungswissen und den ihm von der Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen das Problem zu lösen. Mit jedem neuen Auftraggeber (Projekt) waren neue Einschulungen verbunden, welche für alle Mitarbeiter verpflichtend waren. Die Daten über die Einschulungszeiten wurden den Mitarbeitern mittels e-mail kommuniziert, fanden immer Vormittags statt und waren bei der Einteilung der Schichten zu berücksichtigen.

Bewährte Inbound Agents wurden in weiterer Folge zu Assistance Dienstleistungen herangezogen. Diese bestanden darin, dass der Agent Anfragen der Anrufer durch Organisation verschiedenster Hilfestellungen erledigte (Abschleppwagen besorgen, Hotel buchen, Krankentransport organisieren).

Die einlangenden Anrufe wurden den diensthabenden Mitarbeitern durch die Telefonanlage automatisiert zugeteilt, wobei die Mitarbeiter keine Auswahl treffen oder Anrufe ablehnen konnten.

Für Inbound bzw. Assistance Anrufe standen im Streitzeitraum vier Telefonarbeitsplätze zur Verfügung. Die Einteilung der Dienstpläne erfolgte bei monatlichen Dienstbesprechungen, die jeweils am Abend oder spät nachmittags stattfanden und an denen 8-10 Personen - nämlich die freien Dienstnehmer und der Teamleiter teilnahmen. Während dieser Zeit mussten immer zwei Agents an den Telefonleitungen sitzen um die Erreichbarkeit sicher zu stellen. Gesprächsgegenstand war Feedback zu einzelnen Projekte (Auftraggebern der Bf.), die Vorstellung neuer Projekte sowie die Dienstenteilung. Die Dienstbesprechungen erfolgten im Rahmen der bezahlten Arbeitszeit.

Die Dienstenteilung für die folgenden etwa vier Wochen erfolgte im Einvernehmen mit den übrigen Kollegen und war einzuhalten.

Die Bezahlung erfolgte ausschließlich nach selbst geleisteten Stunden entsprechend dem vereinbarten Stundenlohn. Die Anzahl der abgearbeiteten Telefonate oder der organisierten Dienstleistungen wurde bei der Entlohnung nicht berücksichtigt. Die im mail vom 28.6.2017 behauptete Entlohnung der Inbound Agents nach einlangenden Anrufen während der Nachtbereitschaft konnte durch die Zeugenaussagen für den Streitzeitraum nicht bestätigt werden. Da dieses Vorbringen erstmals nach Ende der mündlichen Verhandlung erstattet wurde und daher lange nachdem diese Problematik von der GPLA aufgegriffen worden war, erscheint es dem Gericht konstruiert und jedenfalls für den Streitzeitraum unzutreffend

Eine Vertretung war aufgrund des erforderlichen Wissen um die Funktion der Anlage und der notwendigen Kenntnisse der kundenspezifischen Problemstellungen nur aus dem Kreis der übrigen Inbound (Assistance) Agents möglich. Im Fall einer Vertretung erfolgte die Entlohnung nicht durch den vertretenen Mitarbeiter sondern direkt durch die Bf.

Für die Tätigkeit als Inbound- bzw. Assistance Agent waren nach den glaubwürdigen Aussagen der Zeugin Z1 zwei (!) Computer, zwei bis drei (!) Bildschirme und ein Headset erforderlich. Diese Arbeitsmittel wurden den Mitarbeitern von der Bf. in ihrem Betriebsräumen zur Verfügung gestellt. Schon daraus ist ersichtlich, dass eine Tätigkeit außerhalb der Räume der Bf. kaum möglich war. Lediglich Nachtbereitschaften (es war nur ein Mitarbeiter im Dienst) - also zwischen 23:00 und 7:00 - wurden nach den Angaben der Zeugin Z1 und der Bf. von manchen Mitarbeitern fallweise von zu Hause geleistet. In diesen Fällen erhielten sie von der Bf. Mobiltelefon, Laptop und Software zu Verfügung gestellt.

Die Abrechnung der zu entlohnenden Stunden der Inbound Agents erfolgte regelmäßig monatlich anhand der bei den monatlichen Dienstbesprechungen angelegten Excel Tabellen. Diese wurden im Falle von Vertretungen, welche entsprechend dem freien Dienstvertrag der Bf. mitzuteilen waren, vom Teamleiter angepasst.

Frau X1 erbrachte, wie sich aus den glaubwürdigen Aussagen der Bf. erkennen lässt, keine Tätigkeiten als Call Center Agent sondern erbrachte 2007 Unternehmensberatungsleistungen (Marketingberatung) auf Werkvertragsbasis. Sie verrechnete dafür laut Akteninhalt insgesamt 3.301,67 €. Nach dem GPLA Bericht ergab sich aus den Honorarnoten keine Nachforderung an Lohnsteuer gem § 82 EStG, sondern lediglich eine Nachforderung DB von 148,58 € sowie DZ von 13,21 €.

Frau X2 war hingegen von Jänner 2008 bis Juni 2008 nach den Ausführungen der Bf. als Inbound Call Center Agent tätig und übte diese Tätigkeit (va Bereitschaftsdienste) zu Hause aus.

Im Übrigen decken sich die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 14.1.2009 und der gesonderten Begründung vom 22.7.2013 mit den im Verfahren vorgelegten Unterlagen und Aussagen. Auf diese Feststellungen wird daher verwiesen.

Die Höhe der ausgezahlten Beträge und die sich rechnerisch daraus ergebenden Abgaben wurden seitens der Bf. nicht bekämpft und besteht auch kein Anlass die Berechnungen der belangten Behörde in Zweifel zu ziehen. Die Berechnungen der streitgegenständlichen Abgabenbeträge (Haftung Lohnsteuer, DB, DZ) sind der Höhe nach richtig.

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, daß die Voraussetzungen des § 83 Abs. 2 Z 1 und 4 EStG 1988 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer ist der Arbeitgeber verpflichtet, zu dem der Arbeitnehmer nach § 47 in einem Dienstverhältnis steht.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 idF 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 Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob die als "freie Dienstnehmer" im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG beschäftigten Mitarbeiter des Call-Centers im Beschwerdezeitraum Dienstnehmer im Sinn dieser Gesetzesstelle waren oder ob sie als Werkvertragsnehmer anzusehen waren.

Vorweg wird bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes ist; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem "Tatbild" des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 - 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Die Beschwerdeausführungen gehen daher, soweit sie sich auf Literatur und Judikatur zum Sozialversicherungsrecht verweisen ins Leere.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit wären das Fehlen von Vertretungsbefugnis oder das Vorliegen laufender Lohnzahlungen.

In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, unter Zitierung seiner früheren Rechtsprechung betreffend die Mitarbeiter eines Call-Centers mit einem dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Beschäftigungsverhältnis die Feststellung getroffen, dass diese Dienstnehmer im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG seien, und hiezu im Einzelnen ausgeführt: *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.*

Das 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. Im gegenständlichen Fall haben sich die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin gegenüber verpflichtet, potentielle Geschäftspartner der Beschwerdeführerin anzurufen, um Terminvereinbarungen für Werbeveranstaltungen zu treffen. Als Gegenleistung verpflichtet sich die Beschwerdeführerin, ein bestimmtes

Stundenhonorar zu zahlen und nach Anzahl der gebuchten Termine gestaffelt Prämien zu gewähren.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt ein Indiz dafür dar, dass die Mitarbeiter nicht einen bestimmten Arbeitserfolg (Terminvereinbarungen) schulden, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Leistungsanreize (gestaffelte Prämien je nach Anzahl der erreichten Buchungen) sind auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses nicht unüblich. Die belangte Behörde konnte nach dem Sachvorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren auch davon ausgehen, dass die Tätigkeit der Mitarbeiter ihrer Art nach auch 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. 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 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 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.

Die Feststellungen in dieser Entscheidung treffen, wie im Folgenden geschildert, auch auf den gegenständlichen Beschwerdefall zu:

Auch im gegenständlichen Fall hatten sich die eingestellten Mitarbeiter verpflichtet, während ihrer Arbeitszeit nach einer vom Arbeitgeber vorgegebenen Adressenliste telefonisch potenzielle Kunden anzuwerben bzw. eingehende Anrufe entgegen zu nehmen und entsprechend den Vorgaben zu erledigen.

Die Outbound Agents konnten zwar ihre Arbeitszeit frei wählen und unterlagen keinen wesentlichen Zeitvorgaben, jedoch erfolgte die Entlohnung nach geleisteten Stunden.

Für die Inbound Agents war eine Schichteinteilung vorgesehen wobei entsprechend den Aussagen der Zeugin Z1 nur ganze Schichten übernommen werden konnten.

Die Mitarbeiter standen demgemäß während der im Rahmen von monatlichen Treffen während der bezahlten Arbeitszeit vereinbarten Schichten (und damit Stundenanzahlen) der Bf. zur Verfügung und erbrachten in dieser Zeit Dienstleistungen durch Beantwortung von eingehenden Telefonaten bzw. Assistance Leistungen. Auch spricht nach dem VwGH (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163) das kurzfristige Vereinbaren von Arbeitszeiten bei Fehlen der Verpflichtung der Ableistung einer bestimmten Stundenanzahl nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da diese Art der Arbeitszeitvereinbarung auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffen ist.

Die Anwesenheitszeiten am Arbeitsplatz, die in dieser Zeit geführten Telefonate und die hergestellten Kontakte wurden über die Telefonanlage festgehalten und wurden somit vom Arbeitgeber kontrolliert. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Berufungswerberin zur Zahlung eines bestimmten Stundenhonorars.

Bei den Outbound Agents konnten für den Fall dass eine Terminvereinbarung zustande kam, auch Provisionen ausbezahlt werden, allerdings nur in jenen Fällen in denen der Auftraggeber diese trug.

Daraus ist ableitbar, dass die Mitarbeiter der Bf. ihre Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schuldeten. Auf Grund der festgestellten Bindung an den Arbeitsort, und die laufende Kontrolle der Arbeitszeit via Einloggzeiten in der Telefonanlage steht weiters fest, dass sie damit auch persönlich weisungsgebunden waren.

Die persönliche Weisungsgebundenheit ist zudem daran erkennbar, dass den Mitarbeitern Gesprächsleitfäden zur Verfügung gestellt wurden, nach deren Muster die Telefonate abgeführt wurden. Bei den Inbound Agents und Assistance waren die Vorgaben nach denen vorzugehen war noch detaillierter, da hier auftraggeberbezogenen Schulungen verpflichtend zu absolvieren waren. Weiters tritt bei den Inbound Agents die gegebene Bindung an Arbeitsort und vereinbarte Arbeitszeit noch deutlicher zu Tage, waren doch für die Ausübung der Tätigkeit der Assistance mehrere Rechner und Bildschirme erforderlich. Die Arbeitszeit konnte zudem diesfalls nur in vorgegebenen Schichten abgeleistet werden, welche neben der Kontrolle durch die Einloggzeiten auch noch im Wege einer Excel-Liste erfolgte.

Ein weiteres Indiz für die persönliche Weisungsgebundenheit war das Abarbeiten der von der Telefonanlage vorgegebenen Adresslisten bzw. die Beantwortung der von der Telefonanlage zugeteilten einlangenden Anrufe. Die Agents konnten die Datensätze nicht frei disponieren bzw. ankommende Anrufe nicht annehmen.

Die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin war zweifellos gegeben, da die Mitarbeiter verpflichtet waren, die Arbeit in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu verrichten und ihnen dort die gesamte Infrastruktur (Telearbeitsplätze) zur Verfügung stand. Bei den vereinzelt zu Hause durchgeführten Nachtbereitschaften wurden die gesamte erforderliche Infrastruktur ebenfalls von der Bf. gestellt. Vor allem der Zugang zur Telefonanlage und Software der Bf. darf hier nicht unerwähnt bleiben. Ohne die in dieser Anlage gespeicherten Daten der Auftraggeber und der Anrufer kann die geleistete Tätigkeit (Inbound oder Assistance) nicht erbracht werden. Über diese Daten verfügte ausschließlich die Bf. Die Mitarbeiter konnten sich lediglich mit ihrem Zugangscode einloggen. Damit unterscheidet sich diese Form der Arbeitsleistung nicht von Dienstnehmern die im Rahmen von Home-/ Teleworking von zu Hause nach einer Einlogprozedur auf die Datennetzwerke ihrer Dienstgeber zugreifen.

Somit liegen die beiden vorrangig zu prüfenden Kriterien, die für ein Dienstverhältnis sprechen - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - im gegenständlichen Fall sowohl im Outbound als auch im Inbound Bereich vor.

Auch eine Überprüfung weiterer Indizien für das Vorliegen nichtselbständiger Tätigkeit bestätigt nur die Feststellung, dass die Tätigkeit der Telefonkontakter im Rahmen von steuerrechtlichen Dienstverhältnissen ausgeübt wurde. Dass eine Bezahlung nach Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko bedeutet, hat der Verwaltungsgerichtshof nicht nur im oben zitierten Erkenntnis, sondern bereits in seiner früheren Rechtsprechung festgestellt (z.B. VwGH 5.10.1994, 92/15/0230), ebenso dass auch zusätzlich zum Grundgehalt gezahlte Leistungsanreize wie Provisionen bei Dienstverhältnissen durchaus üblich sind (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300). Bei den Inbound Mitarbeitern bestand auch diese Möglichkeit der Einnahmensteigerung nicht, da ausschließlich stundenweise abgerechnet wurde. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wurde nie behauptet und wäre bei dem gegebenen Sachverhalt auch nicht erklärbar. Im Gegenteil, im Falle von Verhindungen eines Inbound Agents und der Vertretung durch ein anderes Teammitglied, wurde der Vertreter nicht vom Vertretenen im Wege eines Subhonorars, sondern von der Bf. selbst entlohnt.

Auffallend ist zudem, dass die Dienstenteilung im Rahmen der bezahlten Arbeitszeit erfolgte. Bei Werkverträgen ist es dem Werkunternehmer grundsätzlich nicht gestattet, den Zeitaufwand für die Arbeitsplanung als solche dem Werkbesteller in Rechnung zu stellen. Die Durchführung der Dienstenteilung während der bezahlten Arbeitszeit ist nur bei Dienstverhältnissen üblich.

In seinem Erkenntnis VwGH 2009/15/0200 vom 22.3.2010 führt der VwGH ein einem ebenfalls vergleichbaren Fall aus, dass die Vereinbarung eines Stundenhonorars nach seiner ständigen Rechtsprechung ein Indiz dafür darstellt, dass Personen einem Betrieb nicht einen bestimmten Arbeitserfolg schulden sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen (VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191).

Eine generelle Vertretungsbefugnis war nicht vereinbart und war auch nicht möglich. Wie oben dargestellt, war für Outbound Agents die Kenntnis um die Funktion der Telefonanlage unabdingbar für Inbound Agents musste zusätzliches Wissen über die einzelnen Auftraggeber in internen Schulungen erworben werden. Eine Vertretung war zudem wegen der erforderlichen Erreichbarkeit nur im Inbound Bereich nötig und dort nur und ausschließlich im Team möglich. Die fehlende freie Vertretungsmöglichkeit ist auch aus der geringen Entlohnung während der Einschulung ersichtlich. Dem Gericht verschließt sich, wie im Fall einer Vertretung eines versierten Mitarbeiters durch eine Betriebsfremden die Berechnung der Entlohnung erfolgt wäre. Konkrete Vertretungen durch Dritte wurden im Inbound Bereich nicht festgestellt.

Für Outbound Agents bestand zudem keine Vertretungsnotwendigkeit. In diesem Zusammenhang ist auch die Angabe des Gf. der Bf. in seinem mail vom 28.6.2017 von Bedeutung, dass die Bf. nur wenige Outbound Aufträge hatte. Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsberechtigung kann zudem die persönliche Abhängigkeit nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht auch genutzt wird. Konkrete Vertretungen im Outbound Bereich konnten nicht festgestellt werden.

Die nachträglichen Behauptungen im mail vom 28.6.2017 lassen einerseits nicht erkennen in welchem Bereich die Vertretung stattgefunden haben sollte und bleiben auch sonst derart vage, dass sie das Ergebnis der Beweisaufnahme nicht zu erschüttern vermögen.

Den Ausführungen der Bf. zu den Inbound Agents, dass eine Vertretung im Pool einer Vertretung in anderen Berufen wie z.B. Rechtsanwälten entspreche, ist entgegen zu halten, dass in diesen Fällen eine allgemeine, qualifizierende Berufsprüfung zur Vertretung berechtigt. Das Bestehen einer derartigen Berufsprüfung bestätigt das Vorliegen umfangreichen Fachwissens/Könnens im entsprechenden Beruf. Das Vorliegen von Fachkenntnissen in einem bestimmten Beruf, kann keinesfalls mit Kenntnis bestimmter Arbeitsmittel und kundenspezifischen Schulungswissens gleichgesetzt werden, da Kenntnisse in dieser Form nur und ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit bei der Bf. erworben werden können ("training on the job").

Zuletzt sei auf die regelmäßige, monatliche Abrechnung und Auszahlung der Arbeitslöhne verwiesen, welche einen weiteren Hinweis für ein Dienstverhältnis darstellt und sich nahtlos in das Gesamtbild einfügt.

Es liegt daher auf Grund der oben getroffenen Feststellungen nach dem Gesamtbild der zu beurteilenden Tätigkeit ein Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, sodass die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Recht erfolgte.

Das trifft auch auf Frau X2 zu, da diese als Inbound Agent ebenfalls nur nach Einloggen in die Anlage der Bf. die einlangenden Anrufe zu bearbeiten hatte. Abgesehen von dem Umstand, dass sie diese Tätigkeit nach den Angaben der Bf. nur von zu Hause ausführte, unterscheidet sich ihre Tätigkeit nicht erkennbar von den übrigen Inbound Agents. Selbst bei Zugrundelegung der behaupteten Entlohnung nach bearbeiteten Anrufen bleibt das Faktum, dass sämtliche einlangenden Anrufe unter Verwendung der zur Verfügung gestellten Unterlagen, der zu verwendenden Software und des verpflichtenden erworbenen spezifischen Schulungswissens zu beantworten waren und die Abrechnung monatlich erfolgte.

Wurde der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt, und hat er die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet, entfällt die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 (VwGH 13.9.1972, 2218/71; 25.4.2002, 2001/15/0152). Der Arbeitgeber hat gegebenenfalls zu beweisen, dass die Einkommensteuer bereits entrichtet worden ist, oder der Behörde die dafür erforderlichen Daten bekannt zu geben (VwGH 10.4.1985, 84/13/0004). Die Bf. hat in keinem der hier strittigen Fälle behauptet oder nachgewiesen, dass die Inanspruchnahme zur Haftung deshalb unzutreffend sei, weil die Einkommensteuer durch die Mitarbeiter bereits entrichtet worden wäre.

Nicht als Dienstnehmer iSd § 47 EStG anzusehen ist hingegen Frau X1, welche im Jahr 2007 abgegrenzte Marketing-Beratungsleistungen im Werkvertrag erbrachte.

Ein Dienstgeberbeitrag bzw. ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist diesfalls nicht anzusetzen. Insoweit war der Beschwerde stattzugeben und die vom FA vorgeschriebenen Beträge für DB und DZ zu Unrecht festgesetzt.

Es ergibt sich daher für das folgende Berechnung:

Dienstgeberbeitrag 2007: DB laut angefochtenem Bescheid 23.143,39 € abzüglich 148,58 € sohin 22.994,81 €.

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: DZ laut angefochtenem Bescheid 2.057,22 € abzüglich 13,21 € sohin 2.044,01 €.

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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt hier nicht vor, zumal der VwGH bereits in mehreren vergleichbaren Fällen (VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 22.3.2010, 2009/15/0200; 22.3.2010, 2009/15/0116) das Vorliegen von Dienstverhältnissen bestätigt hat und das Erkenntnis nicht von dieser Judikatur abweicht.

Wien, am 25. Juli 2017