



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 18. Dezember 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. November 2006 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005 und den Zeitraum 01-09/2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der eine Telefonsexhotline betreibenden Berufungswerberin wurde am 12.9.2006 das Konkursverfahren eröffnet. In der folgenden Prüfung der Lohnabgaben stellte der Prüfer zusammengefasst fest, dass bei den als freie Dienstnehmerinnen behandelten Beschäftigten für Telefondienstleistungen die Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG) überwiegen würden. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Begründend wird in dem zur Lohnsteuerprüfung gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ergangene Bericht zur Weisungsgebundenheit ausgeführt, dass es nicht für die Selbstständigkeit der Frauen sprechen würde, sondern es sei in der Art der geschuldeten Dienstleistung, die eine entsprechende Kundenorientierung erfordern würde, begründet, wenn der Betreiber der Telefonsexhotline den Gesprächsablauf nicht im Einzelnen vorgeben, sondern nur Rahmenanweisungen geben und die einzelnen

Gesprächsabwicklungen den Kunden überlassen würde. Dies treffe auf Arbeitnehmer in vielen Dienstleistungsberufen zu und erlaube nicht den Schluss auf die persönliche Weisungsfreiheit.

Aus den betrieblichen Erfordernissen – eine beschränkte Anzahl Arbeitsplätze (Kabinen), die rund um die Uhr zur Gänze oder zu einem bestimmten Teil besetzt sein müssen – könne auf ein Mindestmaß an betrieblicher Eingliederung geschlossen werden. Bei einer Vertretungsbefugnis, bei der sich der Betreiber der Telefonsexhotline die Zustimmung zur Vertretung im Einzelfall vorbehalten würde, sei das für die Selbstständigkeit sprechende Element der freien Entscheidung, die Leistung selbst zu erbringen oder durch einen Beauftragten erbringen zu lassen, nicht gegeben. Die Vereinbarung einer „zeitbezogenen“ Entlohnung spreche gegen ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass die Möglichkeit der Vertretung ohne Zustimmung durch den Sexhotlinebetreiber gegeben gewesen sei. Für die Tätigkeiten im Telefonsexbereich sei keine fixe Einteilung vorgegeben gewesen, sondern jede Auftragnehmerin hätte sich nach ihren Wünschen (wann sie arbeiten hätte wollen) auf einer Liste eingetragen. Sie hätte sich auch ohne Zustimmung der Auftraggeberin wieder austragen oder vertreten lassen können. Für die Berufungswerberin sei egal gewesen, wer die Tätigkeit ausgeführt hätte, da die Mitarbeiterinnen nach geleisteten Einheiten entlohnt worden wären. Hinsichtlich des Unternehmerwagnisses komme es sehr wohl auf die persönliche Geschicklichkeit der freien Dienstnehmerinnen an. Denn wenn sich der monatliche Gesprächsdurchschnitt gesteigert hätte, hätte sich auch das Entgelt gesteigert. Da die Mitarbeiterinnen möglicherweise schon Einkommensteuer für ihre Einkünfte bezahlt hätten, würde es zu einer Doppelbesteuerung kommen. Die freien Dienstnehmerinnen seien von einem anderen Auftraggeber erst ab Mitte 2005 mit den gleichen Bedingungen und Verträgen von der Berufungswerberin übernommen worden. Bei diesem Auftraggeber sei eine Prüfung für das Jahr 2004 seitens der Wiener GKK durchgeführt worden und die Arbeitsverhältnisse als freie Dienstverhältnisse problemlos anerkannt worden. Im Vorlageantrag wurde ergänzend auf den Mustervertrag verwiesen, wonach der Auftragnehmer nicht verpflichtet sei, ausschließlich für den Auftraggeber tätig zu sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VfGH 22.2.1989, 84/13/0001).

Die Berufungswerberin hat eine Sexhotline betrieben. Als betriebliches Erfordernis musste von den beauftragten Frauen eine beschränkte Anzahl von Arbeitsplätzen (Kabinen) rund um die Uhr zur Gänze oder zu einem bestimmten Teil besetzt werden. Der als Beilage zur Berufung vorgelegte, mit den Frauen abgeschlossene Mustervertrag sieht als Leistungsinhalt „Telefondienstleistung nach freier Auswahl und Zeiteinteilung“ vor. Der Auftragnehmer sei bei Übernahme des Auftrages hinsichtlich seiner Arbeitseinteilung nicht an Weisungen des Auftraggebers gebunden. Die Berufungswerberin sieht darin die völlige Weisungsfreiheit der beschäftigten Frauen.

Bezüglich der Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Bei der Beurteilung der persönlichen Abhängigkeit treten die fachlichen Weisungen in den Hintergrund. Kennzeichnend für einen echten Dienstvertrag sind Weisungen betreffend das persönliche

Verhalten des Dienstnehmers bei Verrichtung der Arbeit. Diese Weisungen betreffen den Arbeitsort, die Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten, die Einhaltung gewisser Organisationsrichtlinien. Die persönliche Abhängigkeit wird weiters durch die Kontrollunterworfenheit des Dienstnehmers indiziert. Das Ergebnis der Leistung des Arbeitnehmers, vielmehr jedoch auch sein Verhalten bei Erbringung der Arbeitsleistung sowie die Einhaltung gewisser Richtlinien und Verhaltensvorgaben unterliegen regelmäßig der Kontrolle durch den Dienstgeber. Hierbei ist bereits die so genannte stille Autorität des Dienstgebers ausreichend. Diese ist insbesondere dann gegeben, wenn der Dienstnehmer – ohne eigens explizit angewiesen zu werden - von sich aus weiß, wie er sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten hat und sich nicht zuletzt aufgrund seiner fachspezifischen Kenntnisse oder seiner Ausbildung fachspezifische Weisungen erübrigen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. 96/08/0350 vom 19.1.1999) ist die Gebundenheit des Beschäftigten an einen ihm vom Dienstgeber zugewiesenen Arbeitsort ein gewichtiges Indiz für das Bestehen persönlicher Abhängigkeit. In der fehlenden Möglichkeit, den Ort der Beschäftigung zu wählen, ist damit eine Einschränkung der Bestimmungsfreiheit und damit ein wesentliches Indiz für ein echtes Dienstverhältnis zu erblicken. Vom Vorliegen persönlicher Abhängigkeit ist insbesondere dann auszugehen, wenn nach dem Gesamtbild der Tätigkeit die Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten weitgehend ausgeschaltet ist. Der Würdigung des Gesamtbildes kommt daher entscheidende Bedeutung zu (vgl. Freudhofmeier, Dienstvertrag – freier Dienstvertrag – Werkvertrag, Linde Verlag, Seite 13 ff).

Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes (9 OB 902/91, vom 19.6.1991) unterscheidet sich der freie Dienstvertrag vom echten Dienstvertrag insbesondere durch die Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und jederzeit ändern zu können. Die Berufungswerberin gibt nach Ansicht des UFS nicht nur Rahmenbedingungen über den Gesprächsablauf vor, sondern das persönliche Verhalten der von der Berufungswerberin beschäftigten Frauen während ihrer Tätigkeit ist relativ streng durch ihre Anweisungen, zumindest durch die stille Autorität der Berufungswerberin, vorgegeben. Die Frauen haben sich der Berufungswerberin gegenüber verpflichtet, auf die Wünsche der anrufenden Kunden einzugehen und solcherart der Berufungswerberin zu möglichst hohen Gesprächsumsätzen zu verhelfen. Darin sind keine Freiheiten im Sinne einer Weisungsungebundenheit zu erkennen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 2.7.2002, 2000/14/0148, ausgesprochen, dass zwischen einer Telefonsexhotlinebetreiberin und den einzelnen Frauen ein echtes Dienstverhältnis vorliegt und verweist darauf, dass im gegebenen Zusammenhang der Umstand, dass die Einschreiterin den Gesprächsablauf dabei nicht im Einzelnen vorgegeben habe, nicht für die Selbständigkeit der Frauen sprechen würde, sondern sei in der Art der geschuldeten Dienstleistung, die eine entsprechende Kundenorientierung erfordere, begründet. Dies trifft auf Arbeitnehmer in vielen

Dienstleistungsberufen zu und erlaubt den von der Berufungswerberin gezogenen Schluss auf die persönliche Weisungsfreiheit nicht. Die von den beschäftigten Frauen in Anspruch genommene freie Arbeitszeiteinteilung, spricht angesichts der Vorgabe der rund um die Uhr zu besetzenden Kabinen ebenfalls nicht unbedingt für die Weisungsungebundenheit.

Aus der unwidersprochen gebliebenen Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass die Tätigkeit von einer beschränkten Anzahl von Arbeitsplätzen, speziellen Kabinen, in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin ausgeübt werde und dass die Berufungswerberin darauf geachtet habe, dass die Kabinen rund um die Uhr besetzt gewesen seien, wofür Listen (Dienstpläne) geführt worden seien, in die sich die Frauen einzutragen gehabt hätten, ist unter weiterer Berücksichtigung des Umstandes, dass die beschäftigten Frauen ausschließlich Arbeitsmittel der Berufungswerberin für ihre Tätigkeit benutzten, die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens des Berufungswerber als gegeben anzunehmen.

Was das in Rede stehende Vertretungsrecht betrifft, bestreitet die Berufungswerberin, die vom Finanzamt vertretene Ansicht, das Vertretungsrecht könne nur mit Zustimmung der Berufungswerberin ausgeübt werden. Verwaltungspraxis und Judikatur verstehen unter dem generellen Vertretungsrecht, dass der Dienstnehmer berechtigt ist, sich durch von ihm für geeignet befundene Personen vertreten zu lassen. Maßgeblich ist jedoch weniger, dass der freie Dienstnehmer sich durch andere Belegschaftsmitglieder oder andere Vertragspartner des Dienstgebers vertreten lassen kann, sondern dass er vielmehr selbst nach bestem Wissen und Gewissen bestimmen kann, von wem er sich vertreten lässt. Dies scheint im gegenständlichen Fall nicht zutreffend zu sein, da nach den Angaben der Berufungswerberin in der Berufung der als Beilage zur Berufung übermittelte Beschäftigungsvertrag mit den Frauen abgeschlossen wurde. Bei den vertretenden Personen handelte es sich also um Personen, die ebenfalls bei der Berufungswerberin beschäftigt waren, was ein generelles Vertretungsrecht ausschließt. Eine Vertretungsmöglichkeit unter den Belegschaftsmitgliedern auch ohne Zustimmung des Arbeitgebers ist in Betrieben, in denen nichtselbstständig Tätige gleitende Dienstzeit in Anspruch nehmen, weit verbreitet.

Nach Ansicht der Berufungswerberin hatten die beschäftigten Frauen ein Unternehmerrisiko zu tragen, weil es auf die persönliche Geschicklichkeit der freien Dienstnehmerinnen ankommen würde. Denn wenn sich der monatliche Gesprächsdurchschnitt gesteigert hätte, hätte sich auch das Entgelt gesteigert.

Grundsätzlich kann von einem Unternehmerwagnis dann gesprochen werden, wenn nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit der Beauftragte durch eigene Geschäftseinteilung, Auswahl seiner Hilfskräfte, mehr oder minder zweckentsprechende Organisation seines

Betriebes, die günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen vermag, wenn also der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Auslagen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden.

Nach dem von der Berufungswerberin vorgelegten, mit den beschäftigten Frauen abgeschlossenen Mustervertrag, wird das Entgelt für die vertragskonform erbrachten Dienstleistungen zeitbezogen bemessen. Eine zeitbezogene Entlohnung bzw. ein vereinbarter Stundenlohn spricht grundsätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (VwGH 18.10.1995, 94/13/0121) und damit gegen ein Unternehmerwagnis. Aber auch das in der Folge angeführte provisionsbezogene Honorar bei monatlichem Gesprächsdurchschnitt bis 8 Minuten 0,20 Cent pro Minute, ab 8 Minuten 0,40 Cent pro Minute, ab 12 Minuten 0,50 Cent pro Minute, zeigt kein Unternehmerwagnis auf, da nach der oben dargestellten Definition des Unternehmerwagnisses die beschäftigten Frauen nicht nur nach dem Gesamtbild der entfalteten Tätigkeit sondern ganz konkret weder über eine eigene Geschäftseinteilung oder über Hilfskräfte noch über eine Organisation eines eigenen Betriebes verfügen oder durch günstige oder ungünstige Bestreitung von betrieblichen Anschaffungen den Ertrag ihrer Tätigkeit in irgendeiner Weise zu beeinflussen vermögen. Das an sich für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit sprechende Merkmal des Unternehmerrisikos, wonach sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Tätigkeitseinkünfte auswirken, kann in gewissem Maße auch auf Dienstverhältnisse zutreffen, etwa wenn der Arbeitnehmer in Form von Provisionen oder Umsatzbeteiligungen am wirtschaftlichen Erfolg seines Arbeitgebers beteiligt ist (vgl. dazu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Dezember 1992, 88/14/0115). Der UFS kann das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bei den beschäftigten Frauen nicht erkennen.

Nach dem Gesamtbild überwiegen im vorliegenden Fall die Merkmale für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988. Die Inanspruchnahme der Berufungswerberin für die nicht einbehaltene Lohnsteuer ergibt sich aus § 82 EStG 1988 und hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen aus § 41 FLAG 1967 und hat darauf, ob die beschäftigten Frauen bereits Einkommensteuer entrichtet haben, keinen Einfluss.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 12. Oktober 2007