



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Kornelia Hackl, Steuerberater, 4470 Enns, Kristein 2, vom 21. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 12. Mai 2005 betreffend Haftung des Arbeitgebers für Lohnsteuer, sowie betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 30. November 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin betreibt in Wien ein „Call-Center“, in dem zahlreiche Telefonkontakter beschäftigt wurden und diese als „freie Dienstnehmer“ geführt wurden, sodass für diese Personen weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Im Zuge einer über die Jahre 2001 bis 2003 durchgeführten Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass in Wahrheit steuerrechtliche Dienstverhältnisse im Sinn des § 47 EStG 1988 vorlagen. Diese Feststellung wurde auf Grund vorhandener Aussagen einzelner ArbeitnehmerInnen im Zuge einer SV-Prüfung getroffen, laut der die Tätigkeit folgendermaßen geschildert wurde: Das Adressmaterial wurde ausschließlich vom Arbeitgeber vorgegeben – die tägliche Arbeitszeit war nur im Rahmen zwischen 7:00 Uhr und 18:00 Uhr möglich – bei Abwesenheit infolge

Urlaub, Krankheit etc. musste der Arbeitgeber informiert werden – der Entlohnung erfolgte durch täglich aufzuzeichnende Anwesenheitsstunden – pro Stunde waren 7,50 € vereinbart, zusätzliche Provisionen bei Zustandekommen eines Projektes – die Anwesenheitsliste mit den Arbeitsstunden, Anzahl der Telefonaten und den Terminen für die Außendienstmitarbeiter waren täglich abzugeben und wurden vom jeweiligen Büroleiter kontrolliert.

Eine Nachverrechnung des auf die Löhne entfallenden Dienstgeberbeitrages ergab folgende Beträge: für das Jahr 2001 1.341,63 €, 2002 9.072,46 €, 2003 15.360,48 € und für die Monate 1 – 11/2004 15.318,99 €. Die Nachverrechnung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag ergab folgende Beträge: 2001 152,05 €, 2002 887,08 €, 2003 1.433,64 € und 1–11/2004 1.361,69 €.

Festgestellt wurde überdies, dass einer Arbeitnehmerin zu Unrecht ein Pendlerpauschale gewährt wurde, da dieses zufolge einer Verlegung des Betriebssitzes im Jahr 2000 der Arbeitnehmerin nicht mehr zustand und keine Bereinigung des Lohnkontos erfolgte. Aufgrund dieser Feststellung ergaben sich Lohnsteuernachverrechnungen in Höhe von 132,96 € für 2001, von 120,94 € für 2002 und von 95,54 € für 2003.

Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und schrieb diese errechneten Beträge mit Haftungs- und Abgabenbescheiden zur Nachentrichtung vor.

In einer gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde zunächst Aufhebung der Bescheide lediglich mit der Begründung beantragt, dass die Bescheide keine Begründung des ausgeübten Ermessens enthielten und daher rechtswidrig seien. Der Berufungswerberin wurde hierauf eine Stellungnahme des Prüfers übermittelt, dass die in Rede stehenden Personen Arbeitnehmer gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 seien und von keinem Ermessen, sondern von einer gesetzlichen Bestimmung Gebrauch gemacht wurde.

Da weitere Berufungsausführungen nicht folgten, teilte der Unabhängige Finanzsenat im Zuge des weiteren Verfahrens der Berufungswerberin mittels Vorhalt neuerlich unter gleichzeitiger Übermittlung eines Auszuges aus dem Prüfbericht die Gründe für die Nachforderungen mit und forderte die Berufungswerberin auf, konkret auszuführen, welche Änderungen beantragt würden bzw. die Gründe anzugeben, warum die Nachforderung ihrer Ansicht nach nicht richtig sei. In Beantwortung dieses Vorhalts wurde durch die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin zunächst klargestellt, dass sich die Berufung gegen die Beurteilung der Telefonkontakter als echte Dienstnehmer richte, und dass sich seitens der Sozialversicherung, von der die Prüfung durchgeführt wurde, bezüglich der getroffenen Feststellungen insofern Änderungen ergeben würden, dass diese die ihrerseits vorgeschriebenen Nachforderungen zurücknehmen und die Arbeitsverhältnisse als freie Dienstverhältnisse einstufen würde.

In späterer Folge wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass seitens der Sozialversicherung tatsächlich die eingeforderten Sozialversicherungsbeiträge wieder rückerstattet wurden. Neue bzw. andere Sachverhaltsfeststellungen wurden jedoch nicht getroffen.

Auf Grund dieser Umstände forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin wiederum mittels Vorhalt auf, Gründe für die beantragten Änderungen vorzubringen bzw. auch allfällige ergänzende Unterlagen der Gebietskrankenkasse vorzulegen. Die Berufungswerberin berief sich lediglich neuerlich auf die geänderte Beurteilung der Dienstverhältnisse durch die Sozialversicherung und übermittelte hiezu ein Protokoll über eine im BM für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz erfolgte Besprechung zwischen Vertretern der Wirtschaftskammer, der Gewerkschaft der Privatangestellten, der Wr. Gebietskrankenkasse und des Hauptverbandes, in dem festgehalten wurde, dass diese Personengruppe erst ab dem Jahr 2006 als echte Dienstnehmer behandelt würden. Die Berufungswerberin wandte weiters ein, dass auch das BM für Finanzen das Ergebnis der damaligen Besprechung mitgetragen hätte.

Ein in der Berufung gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 3.11.2009 zurückgenommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 Telefonkontakter beschäftigten Mitarbeiter des Call-Centers im Berufszeitraum Dienstnehmer im Sinn dieser Gesetzesstelle waren oder ob sie lediglich als „freie Dienstnehmer“ im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG 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). In diesem Sinn kommt den Argumenten der Berufungswerberin, dass seitens der Sozialversicherung von der ursprünglichen Beurteilung der Arbeitsverhältnisse als echte Dienstverhältnisse abgegangen wurde und für den Berufszeitraum von „freien Dienstverhältnissen“ ausgegangen wurde, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Vielmehr waren die hier strittigen Arbeitsverhältnisse im gegenständlichen Berufungsverfahren einer gesonderten Prüfung zu unterziehen.

Folgender Sachverhalt liegt auf Grund der übereinstimmenden Aussagen der als Telefonkontakter beschäftigten Personen vor – die Vereinbarungen wurden nur mündlich geschlossen: Es ist Ziel der Firma, Werbeflächen zu verkaufen. Die Telefonkontakter hatten telefonisch den Bedarf an Werbeflächen zu ermitteln und bei Interesse Termine für einen Außendienstmitarbeiter zu fixieren. Das Adressenmaterial wurde von der Firma vorgegeben, es wurde auch vereinbart, dass die Telefonate ausschließlich in den Räumen der Firma zu führen waren. Für die Tätigkeit war ein täglicher Zeitrahmen zwischen 7:00 Uhr und 18:00 Uhr vorgegeben, innerhalb dieses Zeitrahmens konnten die Mitarbeiter Beginn und Ende der Tätigkeit selbst wählen. Es war täglich eine Anwesenheitsliste zu führen, in der auch die Anzahl der Telefonate und der Termine für den Außendienst festgehalten wurde und die laufend kontrolliert wurde. Die Bezahlung erfolgte nach der Anzahl der Arbeitsstunden, bei positivem Projektabschluss waren zusätzliche Provisionen möglich. Längere Abwesenheiten waren im Voraus zu melden, damit der Dienstgeber für eine Ersatzkraft sorgen konnte.

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 Unternehmerrisiko wird in der Beschwerde gar nicht behauptet.*

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

Auch im gegenständlichen Fall hatten sich die eingestellten Mitarbeiter verpflichtet, der Berufungswerberin innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens für eine jeweils kurzfristig vereinbarte Stundenanzahl zur Verfügung zu stehen und in dieser Zeit nach einer vom Arbeitgeber vorgegebenen Adressenliste telefonisch potenzielle Kunden anzuwerben. Die Anwesenheitszeiten am Arbeitsplatz, die in dieser Zeit geführten Telefonate und die hergestellten Kontakte wurden in Listen festgehalten und vom Arbeitgeber täglich kontrolliert. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Berufungswerberin zur Zahlung eines bestimmten Stundenhonorars, kam ein Geschäftsabschluss zustande, waren auch Provisionen möglich. Damit steht unbestreitbar fest, dass die Mitarbeiter der Berufungswerberin ihre Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet haben. Auf Grund der Bindung an den Arbeitsort, an Arbeitszeiten und deren laufende Kontrolle steht weiters fest, dass sie damit auch persönlich weisungsgebunden waren, was gegen die Annahme eines „freien“ Dienstverhältnisses spricht.

Auch eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Berufungswerberin war zweifellos gegeben, da die Mitarbeiter nach übereinstimmender Aussage verpflichtet waren, die Arbeit in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu verrichten, ihnen dort die gesamte Infrastruktur (Telearbeitsplätze) zur Verfügung gestanden ist und sie auch dem vereinbarten Dienstplan unterworfen waren.

Damit liegen die beiden vorrangig zu prüfenden Kriterien, die für ein Dienstverhältnis sprechen, - Weisungsgebundenheit und Eingliederung – im gegenständlichen Fall unbestreitbar 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). Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wurde nie behauptet und wäre bei dem gegebenen Sachverhalt auch nicht erklärbar. Eine generelle Vertretungsbefugnis war nicht vereinbart.

Seitens der Berufungswerberin wurden keinerlei Argumente gegen das Vorliegen der maßgeblichen Kriterien für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorgebracht und lediglich die (geänderte) sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ins Treffen geführt, die jedoch für die steuerrechtliche Beurteilung ohne Bedeutung ist. 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.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 10. Dezember 2009