



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0889-G/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Ingo – Jörg Kühnfels und Mag. Walter Zapfl im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die Berufung der Bwin, vom 27. Oktober 2009, gerichtet gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Oktober 2009, betreffend die Festsetzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008, nach der am 29. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer auf Grundlage seiner Ermittlungen die Ansicht, dass die bei der Berufungserwerberin beschäftigten „freien Dienstnehmer“ einkommensteuerrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen seien. Er behandelte die ausgezahlten Beträge dem zufolge als Arbeitslohn und errechnete Nachforderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ).

Mit den „Auftragnehmern“ waren so genannte „Freie Dienstverträge“ jeweils auf unbestimmte Zeit geschlossen worden. Diese lauteten auszugsweise:

### „3. Art der Tätigkeit“

*Der Auftragnehmer verpflichtet sich, nach bestem Wissen und Gewissen Telemarketing-Arbeiten durchzuführen.*

*Die Leistungen des Auftragnehmers werden selbstständig und in voller Eigenverantwortlichkeit erbracht.*

### 4. Arbeitszeiten

*Der Auftragnehmer ist grundsätzlich berechtigt, selbst seine Arbeitszeit zu bestimmen. Er hat allerdings auf die im Betrieb des Auftraggebers üblichen Dienstzeiten und auf die Anforderungen der Kunden des Auftraggebers Rücksicht zu nehmen und verpflichtet sich, bei Bedarf auch Tätigkeiten an Sonn- und Feiertagen zu verrichten.*

*Die Arbeitszeit hat der Auftragsnehmer mindestens 1 Woche zuvor dem jeweiligen Teamleiter bekannt zu geben.*

*Der Auftragnehmer verpflichtet sich, mindestens ... Arbeitsstunden pro Woche für den Auftraggeber tätig zu sein.*

### 5. Weisungsfreiheit

*Der Auftragnehmer unterliegt, soweit dies nicht durch die Natur des Auftrages vorgegeben ist, bei der Erfüllung des Vertrages bzw. bei der Durchführung der von ihm übernommenen Tätigkeiten hinsichtlich der Gestaltung des Tätigkeitsablaufes und der Zeiteinteilung keinerlei Weisungen des Auftraggebers, hat aber die vom Auftraggeber vorgegebenen Richtlinien zu beachten.*

### 6. Konkurrenzverbot

...

### 7. Vertretung

*Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich durch eine andere Person zur Erfüllung der dem Vertrag zugrundeliegenden Tätigkeiten vertreten zu lassen.*

*Für die Tätigkeiten dieser Person übernimmt der Auftragnehmer die volle Verantwortung und ist der Auftragnehmer verpflichtet, den gegenständlichen Vertragsinhalt auf die ihn vertretende Person vollinhaltlich zu überbinden.*

*Der Auftragnehmer leistet im Falle seiner Vertretung auch Gewährleistung dafür, dass es sich beim Vertreter um eine geeignete und im Vergleich zum Auftragnehmer zumindest gleich qualifizierte Person handelt.*

*Der Auftragnehmer hat dem Auftraggeber die Tatsache der Vertretung und die Person des Vertreters mitzuteilen.*

## 8. Verschwiegenheitspflicht

...

## 9. Entgelt

Für die gesamte im Punkt 3. Dieses Vertrages umschriebene Tätigkeit erhält der Auftragnehmer ein Bruttoentgelt in Höhe von € 8,-- pro geleisteter Stunde. Von diesem Betrag werden die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge betreffend Auftragnehmeranteil abgezogen. Eine etwaige anfallende Umsatzsteuer wird hinzugerechnet.

Das Bruttoentgelt in Höhe von € 8,-- pro geleisteter Stunde bleibt auch für den Fall, dass der Auftragnehmer an Sonn- und Feiertagen tätig ist, unverändert. Diesbezügliche Zuschläge werden nicht zur Auszahlung gebracht.

Der Auftragnehmer erstellt am 25. Eines jeden Monats der Leistungserbringung eine Abrechnung der vom Auftragnehmer geleisteten Tätigkeit und erfolgt die Auszahlung des Entgelts auf Grundlage dieser Abrechnung. ...

Der Auftragnehmer hat für die Versteuerung des erhaltenen Entgelts höchstpersönlich Vorsorge zu treffen. Der Auftragnehmer erklärt, dass er auf Grund des Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und bei Überschreiten der Veranlagungsgrenzen selbstständig seine Einkünfte bzw. Umsätze dem zuständigen Finanzamt bekannt gibt.

...

## 10. Haftung des Auftragnehmers

Der Auftragnehmer haftet voll für durch seine Tätigkeit entstandenen, dem Auftraggeber durch dessen Kunden gegenüber erfolgreich geltend gemachte Schadenansprüche.

## 11. Auflösung des Vertrags

## 12. Erfüllungsort, ...

## 13. Sonstiges

Arbeitsrechtliche Bestimmungen finden auf das vorliegende Vertragsverhältnis keine Anwendung. Ansprüche, insbesondere auf Sonderzahlungen, Abfertigungen, Urlaub bzw. infolge Krankheit, werden ausdrücklich ausgeschlossen.

..."

In einem „Anhang zum Entgelt“ sind quantitative und qualitative Kriterien für eine Entgelterhöhung nach 3 Monaten und nach 6 Monaten, bzw. nach 12 Monaten und nach 18 Monaten festgelegt.

Quantitativ müssen die Ergebnisse zu 70 % bzw. zu 90 % „über dem Gesamtdurchschnitt des CC liegen (für das jeweilige Projekt)“; „Nettokontakte müssen den vorgegebenen Kriterien des jeweiligen Projekts entsprechen“.

Qualitativ, ausgehend von Gesprächsanalysen, muss eine Steigerung ab Arbeitseintritt erkennbar sein, bzw. eine Kontinuität der erbrachten Ergebnisse; Bewertung von Haltbarkeit und Stornos, gute konstante Qualität der Verkaufsgespräche.

Für die „Zusammenarbeit“ sind als Kriterien genannt:

„*Teamfähigkeit, Verhalten am Arbeitsplatz, etc.*“ bzw. „*Teamfähigkeit, Verhalten am Arbeitsplatz, Pünktlichkeit, Eigeninitiative und Eigenverantwortung (Mitarbeit an neuen Projekten, Einbringung von Ideen)*“.

Als Kriterien für die „Anwesenheit“ sind genannt:

„*Einhaltung der zugesagten (eingetragenen) Wochenstunden, Pünktlichkeit.*“

Außerdem ist ein „Dynamisches Einkommen TVK’s Freier Dienstvertrag“ aktenkundig. Als Ziel ist genannt:

„*Durch entsprechenden Einsatz soll der TVK am Unternehmenserfolg beteiligt werden.*“

Grundlage ist: „*Der persönliche Erfolg ist in besonderem Ausmaß vom Fleiß und vom Einsatz des TVK’s abhängig.*“

Es werden quantitative und qualitative Kriterien und die Zusammenarbeit („*Einhaltung der zugesagten Vertragsstunden, Flexibilität, Pünktlichkeit; das Verhalten am Arbeitsplatz; Teamgeist, Mitarbeit an neuen Testprojekten*“) bewertet.

Dadurch konnte das „Einkommen“ nach einem „Anfangsgehalt: € 8,00 / Std“ bis auf € 9,90 je Stunde gesteigert werden.

Außerdem: „*Nach 6 Monaten (Grundlage: Bewertungskriterien) ist eine Übernahme in ein Angestelltenverhältnis möglich.*“

Zur „Kommunikation“ ist festgehalten:

„*Mit jedem TVK wird nach einem Monat bzw. spätestens jeweils nach 3 Monaten ein Mitarbeitergespräch geführt.*“

Im Zug der Prüfung hat der Prüfer mit insgesamt fünf Auftragnehmern Niederschriften aufgenommen, die, inhaltlich weitgehend gleich, auszugsweise lauten:

„*Am ersten Arbeitstag wird erwartet, dass man sich zu einem aktiven Telefonisten hinsetzt und zuhört. Danach erfolgt eine Einschulung auf die Produkte und EDV in der Dauer von ca. 4 Stunden. In dieser Einschulung werden die genaue Gesprächstechnik, Argumentationstraining und der Ablauf des Gespräches geschult. Bei dieser Einschulung wird auch die Funktion der Telefonanlage erklärt. Für das Telefonieren ist es notwendig, ein Zugangskürzel für die Telefonanlage in den PC einzugeben. Dieses erhält man unmittelbar nach der Einschulung. Für jedes neue Projekt bzw. Produkt erfolgt eine neuerliche Einschulung. In regelmäßigen*

Abständen gibt es so genannte Gesprächsanalysen, bei der sich eine Gruppe von ca. 5-6 Telefonverkäufern im Schulungsraum trifft, um zuvor aufgenommene Gespräche mit einem Teamleiter gemeinsam zu analysieren. Hier bekam ich Verbesserungsvorschläge vom Teamleiter zu meiner Gesprächstechnik.

Meine genaue Tätigkeit umfasst nur das Verkaufen von diversen Produkten aus dem Programm des Unternehmens. Vom Arbeitgeber wird mittels Liste genau vorgegeben welches Produkt der Telefonist verkaufen muss. Ein Abweichen von dieser Vorgabe ist nicht möglich. Ein Wechsel zu anderen Produkten ist nur nach Rücksprache mit dem Teamleiter möglich.

Für die Gespräche mit den Kunden gibt es vorgegebene Fragen-Antworten Listen. Es wird erwartet, Ich muss mich an diese Vorgaben halten. Der Einstiegssatz, das Angebot und bei Aufträgen der Schlussatz für jedes Projekt sind vorgegeben und verpflichtend einzuhalten. Falls sich jemand nicht an die Vorgaben hält, wird derjenige von den Teamleitern darauf hingewiesen.

Bei jedem Gespräch muss ich nach dem Geburtsjahr fragen und dieses in der Maske eingeben. Weiters muss ich den Namen und die Adresse des angerufenen abgleichen und ich muss fragen, ob wir nochmals anrufen dürfen. Bei Vertragsabschluss habe ich auch nach der Anzahl der im Haushalt lebenden Kinder und dem Alter des jüngsten Kindes zu fragen. Auch diese Gespräche werden von den Teamleitern nach Vorinformation mit- bzw. abgehört. Es werden auch Gespräche der Telefonisten für Schulungszwecke aufgezeichnet. Auch hier erhält man vorab eine Information.

Von jedem Telefonverkäufer wird erwartet, eine Anzahl an Aufträgen zu erzielen (Verkaufen). Wenn das nicht erfolgt, bekomme ich, wenn vorhanden, ein anderes Projekt, auf das ich bereits geschult bin. Auch möglich ist es, eine Feedbackrunde zu bekommen oder ein Partnercoaching (abwechselndes Telefonieren und Zuhören mit einem anderen Mitarbeiter). Bei fortwährenden fehlenden Abschlüssen wird man nach Hause geschickt. Mir selbst ist das in fünf Jahren einmal passiert. Wenn ich einen gewissen Prozentsatz von Damen- und Herrenunterwäsche (pro Kunde) verkauft habe, erfolgt monatlich ein öffentlicher Aushang mit den Kürzeln der sogenannten 'Crosser'. Wobei ein Crossauftrag immer die Kombination aus Damen- und Herrenunterwäsche ist. Ich habe keine Möglichkeit, Kunden selbst auszuwählen oder auch abzulehnen. Die Gespräche werden vom System zugeteilt. Ich muss mir bei negativen Verkaufsgesprächen ein dreimaliges nein vom Kunden holen. Weiters wird die Länge der Nachbearbeitungszeit und die Anzahl der erfolgten Kontakte pro Stunde kontrolliert. Wenn die Nachbearbeitungszeit zu lange ist, erscheint eine Information am Bildschirm.

Arbeitszeit:

*Ich muss bis spätestens Dienstag einen Dienstplan mit meinen gewünschten Arbeitszeiten für die darauf folgende Woche abgeben. Als Vorgabe gilt eine Arbeitszeit von wochentags 8 - 20Uhr und samstags von 9 -14 Uhr, wobei ich nur am Vormittag tätig bin. Von Frau ... und Frau ... wird die Wunscharbeitszeit auf Machbarkeit und Einhaltung der vorgegebenen Arbeitszeiten überprüft. Wenn zu viele Telefonisten gleichzeitig arbeiten möchten, gibt es einen Vermerk am tagesaktuellen Sitzplan mit dem betreffenden Telefonverkäufer und der Zeit des fehlenden Platzes. Der fertige Dienstplan wird dann für die ganze Woche vorgegeben. Wenn ich meine geplante Dienstzeit nicht einhalten kann, wird von mir erwartet dies rechtzeitig (vor Dienstbeginn) per E-Mail oder telefonisch auf der Nebenstelle, bekannt zu geben. Wenn ich meinen Arbeitsplatz vorzeitig verlassen möchte, muss ich das Frau ... oder den anderen Teamleitern melden.*

*Es wird auch erwartet, seinen geplanten Urlaub in eine Urlaubsliste einzutragen.*

*Ich kann mich nur von Personen vertreten lassen, die auch auf die Produkte und das System geschult sind.*

*Innerhalb der Arbeitszeit habe ich eine fix festgelegte bezahlte Pausenregelung von 15 Minuten jeweils vor jeder geraden Stunde (z.B. 9.45 -10.00). Es wird erwartet diese einzuhalten, wobei ich z.B. um 9.45 Uhr ein Gespräch annehmen und ordnungsgemäß nach Vorgabe zu Ende führen muss. Solche Gespräche kürzen meine Pausen, wenn es länger als 5 Minuten dauert, kann ich nach Rücksprache die volle Pause in Anspruch nehmen.*

*Die Arbeitszeiten werden von Frau ... (Verwaltungsangestellte) mitgeführt und sind per 25. Jeden Monats zu kontrollieren und zu unterschreiben.*

*In meinem Dienstvertrag wurden verpflichtend wöchentlich 20 Stunden festgelegt. Diese Arbeitszeit Die Beginn- und Endzeiten werden von den Teamleitern abgezeichnet.*

*Bei der Tätigkeit gibt es keinen Unterschied zwischen freien und echten Dienstnehmern, der Unterschied liegt nur an der flexibleren Arbeitszeit der freien Dienstnehmer.*

*Entlohnung:*

*Die Bezahlung erfolgt nach tatsächlich telefonierten Stunden, wobei immer nur volle ¼-Stunden gerechnet werden. Der Stundensatz beginnt bei Brutto € 8,- richtet sich nach den im Beobachtungszeitraum erfolgten Abschlüsse, dem Verhalten am Arbeitsplatz und diversen anderen Punkten. Wenn ich im Beobachtungszeitraum zu wenig Abschlüsse erzielt habe, wird mein Stundensatz auf den nächsten niedrigeren Stundensatz herabgesetzt. Bei vielen Abschlüssen im Beobachtungszeitraum wird der Stundensatz wieder angehoben. Die tatsächliche Bezahlung erfolgt im Nachhinein auf mein Gehaltskonto.*

*Ich bin über die auf Grund meiner Tätigkeit erlangten Daten und Betriebsgeheimnisse zur Geheimhaltung verpflichtet. Ich muss auch meinem Arbeitgeber melden, wenn ich für ein*

*anderes Unternehmen arbeiten will.*

*Für den Zutritt zum Unternehmen habe ich ein paar Wochen nach Beschäftigungsbeginn einen Transponder erhalten, welcher die Eingangstür und die Lifttür sperrt."*

Aktenkundig sind auch ein „TVK Tätigkeits-Bericht“, eine „Checkliste Gesprächsanalyse“ sowie „Richtlinien für „xy“, worin fest gehalten ist, welche Formulierungen gewählt werden dürfen und welche nicht, dass „Merkmale“ verpflichtend „laut Skript“ zu formulieren sind und in dem Muster-Gesprächsabläufe vorgestellt sind.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm die Berufungswerberin mit den nunmehr angefochtenen (Sammel-) Bescheiden als gemäß § 82 EStG 1988 haftende Arbeitgeberin bzw. als Abgabenschuldnerin in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung ist wörtlich ausgeführt:

*„In der gegenständlichen Beitragsprüfung bzw. durch die verfahrensgegenständlichen Bescheide vermeint das Finanzamt Graz-Stadt unrichtigerweise, dass freie Dienstverhältnisse bei der Berufungswerberin tatsächlich als fixe Dienstverhältnisse zu qualifizieren sind.*

*Das Finanzamt Graz-Stadt begründet die gegenständlichen Bescheide im Sinne des Berichtes vom 13.10.2009, gedruckt 14.10.2009, im Wesentlichen damit, dass im Zuge der Prüfung festgestellt worden sei, dass die Telefonisten der Berufungswerberin vertraglich dazu verpflichtet seien, entsprechend ausgestattete Telefonarbeitsplätze mit vorher festgelegter Zeiteinteilung potentielle Kunden anzurufen, um telefonische Verkäufe durchzuführen und dass diese als Gegenleistungen gestaffeltes Stundenhonorar nach bestimmten Abschlüssen erhalten.*

*Die Behörde vermeint weiters, dass ein typisches Unternehmerrisiko nicht gegeben sei, da "den Arbeitnehmern ein vom Erfolg unabhängiger Lohn bezahlt wird" und kommt die Behörde daher zum Ergebnis, dass eine Weisungsgebundenheit sowie eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben sei, wobei pauschal auf die "Dienstnehmersachverhaltsdarstellungen" verwiesen wird.*

*Diese Beurteilung des Finanzamt Graz-Stadt ist inhaltlich unzutreffend und liegen zudem auch Verfahrensfehler vor.*

*Zunächst ist festzuhalten, dass die Behörde, das Finanzamt Graz-Stadt, die gegenständlichen Bescheide unzureichend begründet hat und findet sich auf den einzelnen Bescheiden als Begründung lediglich die Passage "die Begründung für obige Bescheide entnehmen Sie bitte dem Bericht vom 13.10.2009", was nicht den Anforderungen eines Bescheides entspricht,*

sodass die gegenständlichen Bescheide schon deshalb keine Rechtswirksamkeit entfalten, zumal eine Begründung im Bescheid als solchem aufzunehmen ist.

Selbst wenn man diesem Bericht vom 13.10.2009 einer Begründung zu Grunde legt, so sind dennoch die gegenständlichen Bescheide unzulänglich begründet und sind diese Begründungen zudem widersprüchlich.

Das Finanzamt Graz-Stadt führt aus, dass als Gegenleistung die einzelnen Telefonisten ein nach bestimmten Abschlüssen gestaffeltes Stundenhonorar erhalten. Das bedeutet, dass die einzelnen Telefonisten tatsächlich erfolgsabhängig arbeiten, ansonsten ein gestaffeltes Stundenhonorar nach bestimmten Abschlüssen (= Erfolg) nicht begründbar ist.

Dementgegen begründet das Finanzamt Graz-Stadt die Nachforderung der gegenständlichen Dienstgeberbeiträge bzw. entsprechenden Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag damit, dass den Telefonisten "ein vom Erfolg unabhängiger Lohn" bezahlt werden würde, was eben im Widerspruch zur vorangegangenen Begründung des Finanzamtes steht und auch unrichtig ist.

Das Finanzamt Graz-Stadt führt richtigerweise in der weiteren Begründung bzw. Sachverhaltsdarstellung aus, dass weitere Einvernahmen (von Dienstnehmern) beantragt wurden, meint aber andererseits, dass mangels eines ordnungsgemäßen Beweisantrages davon Abstand genommen worden sei.

Das Finanzamt begründet nicht näher, weshalb der gegenständliche Beweisantrag nicht ordnungsgemäß erfolgt sein soll.

Diesbezüglich wird festgehalten, dass die Berufungswerberin mit Schreiben vom 4.9.2009 schriftlich und nachvollziehbar darauf verwiesen hat, dass die Einvernahme von 5 Mitarbeiter nicht repräsentativ ist und hat sie im Zuge dessen ersucht, weitere Dienstnehmer – auch Teamleiter zur Gesamtsituation - zu befragen, damit sich die Behörde ein umfassendes Bild machen kann.

Zudem wird darauf verwiesen, dass anlässlich der Schlussbesprechung die Prokuristin der Berufungswerberin bzw. deren ausgewiesener Rechtsvertreter nochmals dringlichst die Einvernahme entsprechender (freier) Dienstnehmer, insbesondere auch von A, B bzw. des Geschäftsführers C beantragt hat, dies zum Beweise dafür, dass im gegenständlichen Fall die betroffenen Dienstnehmer als freie Dienstnehmer tätig sind und insbesondere die Kriterien des freien Dienstverhältnisses erfüllt sind. Auch diesen Antrag hat die Behörde ignoriert.

Es wird insbesondere darauf verwiesen, dass die Berufungswerberin im genannten Prüfungszeitraum im Durchschnitt zwischen rund 70 und 80 Personen als freie Dienstnehmer

*beschäftigte, sodass die Befragung von lediglich fünf Dienstnehmern nicht repräsentativ sein kann.*

*Es wird nochmals der gegenständliche Beweisantrag wiederholt, dass von Seiten der Behörde weitere Dienstnehmer einvernommen werden, um diese insbesondere zur Eingliederung in die Gesellschaft der Berufungsberbeiterin, zur Weisungsgebundenheit, zur Bezahlung des Entgeltes, zur Vertretungsmöglichkeit, zum Tätigkeitsablauf, zur Arbeitsplatzsituation, zur Zeiteinteilung, etc. zu befragen.*

*Wäre diese Befragung durchgeführt worden, wäre das Finanzamt Graz-Stadt zum Ergebnis gekommen, dass die Dienstnehmer von der Berufungsberbeiterin sehr wohl richtig eingestuft wurden und freie Dienstverhältnisse vorliegen.*

*Es wird diesbezüglich auf die beiliegenden Erklärungen bzw. Niederschriften verwiesen, welche zwischenzeitig von Seiten der Berufungsberbeiterin bei einigen der Dienstnehmer eingeholt wurden.*

*Diesen Erklärungen kann entnommen werden, dass sehr wohl die Kriterien eines freien Dienstverhältnisses vorliegen und von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungsberbeiterin bzw. Weisungsgebundenheit nicht gesprochen werden kann.*

*Die Behörde führt weiters aus, dass die Prokuristin und die für Personalfragen zuständige Mitarbeiterin in das Prüfungsverfahren eingebunden und deren Angaben Berücksichtigung gefunden haben.*

*In den gegenständlichen Bescheiden bzw. Bericht ist allerdings nicht ersichtlich, welche Angaben hier Berücksichtigung gefunden haben sollen und hätte dies die Behörde entsprechend ausreichend bzw. näher darstellen müssen. De facto sind deren Angaben nämlich überhaupt nicht berücksichtigt worden.*

*Insbesondere wurde dem Geschäftsführer im Verlauf der Prüfung gar nicht die Möglichkeit eingeräumt, Einwendungen einzubringen, zumal es lediglich eine Schlussbesprechung gegeben hat, wo von Seiten des prüfenden Organes mitgeteilt wurde, dass aus Sicht des Finanzamtes die Fakten ausreichend sind und nähere Argumentationen bzw. Einwendungen nicht berücksichtigt werden.*

*Ausdrücklich wird auch verwiesen, dass es entsprechende Dienstverträge gibt, auf welche das Finanzamt Graz-Stadt zwar Bezug nimmt, aber in der Begründung keinerlei diesbezügliche Ausführungen tätigt. Auch aus den Dienstverträgen geht nämlich eindeutig hervor, dass freie Dienstverhältnisse vorliegen und wird nochmals darauf verwiesen, dass in der Praxis diese Dienstverträge umgesetzt wurden und diese tatsächlich so "gelebt" wurden.*

*Nicht unerheblich ist es, dass von Seiten der Berufungswerberin nicht nur freie Dienstnehmer, sondern auch fixe Dienstnehmer beschäftigt werden und es hier große Unterschiede zwischen den beiden tätigen Gruppen gibt.*

Die fixen Dienstnehmer der Berufungswerberin können sich nicht vertreten lassen, haben eine fixe Zeiteinteilung und ein fixes Entgelt, müssen sich im Falle der Krankheit bzw. Dienstverhinderung entschuldigen bzw. einen entsprechenden Nachweis erbringen, das Einvernehmen im Falle der Inanspruchnahme von Urlaub einholen, etc.

Die gegenständlichen freien Dienstnehmer der Berufungswerberin hingegen haben keine Erlaubnis beim Verlassen des Arbeitsplatzes einzuholen; können sich jederzeit vertreten lassen; sind an keine fixen Arbeitszeiten bzw. Anwesenheitszeiten gebunden; können bei der Berufungswerberin anderweitige Tätigkeiten privater Natur (z. B. Lernen fürs Studium, Arbeiten auf privatem Laptop, etc.) oder auch für andere Unternehmen in eigens dafür zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten durchführen bzw. sogar Kinder mitnehmen; haben jederzeit Zugangsmöglichkeiten durch einen Transponder; stehen jederzeit ausreichende Arbeitsplätze bzw. Kapazitäten zur Verfügung; können sich Pausen, etc. frei einteilen; haben keine Vorgaben betreffend Anzahl der zu erbringenden Arbeitsstunden; können einzelne Projekte bzw. Tätigkeiten ohne Konsequenzen ablehnen; bekommen lediglich einen Gesprächsleitfaden zur Verfügung gestellt, sind allerdings bei der Art der Gesprächsführung völlig frei; bekommen kein fixes Entgelt, sondern ist dieses gestaffelt (nach Erfolg); haben keine Nachweise bei Verhinderung (Krankheit, etc.) zu erbringen; können Dauer und den Zeitpunkt der Abwesenheit frei und selbst bestimmen

All diese Faktoren zeigen eindeutig, dass eine entsprechende Weisungsgebundenheit bzw. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (Berufungswerberin) nicht gegeben ist und daher die Voraussetzungen eines freien Dienstverhältnisses gegeben sind.

*Es wird zudem darauf verwiesen, dass nach den vom VwGH aufgestellten Kriterien auch bei einem freien Dienstverhältnis der freie Dienstnehmer nicht ausschließlich einen Erfolg schuldet, sondern lediglich ein Bemühen, zumal im gegenständlichen Fall nicht von einem Werkverhältnis gesprochen wird. Die Ausführungen der Behörde, wonach das typische Unternehmerrisiko nicht gegeben ist, ist eine rechtlich unrichtige bzw. nicht relevante Beurteilung.*

Zudem liegt bei den gegenständlichen freien Dienstnehmern insofern ein "Unternehmerrisiko" vor, als diese im Falle einer Krankheit bzw. von weiteren Verhinderungsgründen kein Entgelt erhalten. Zudem wird nochmals auf das von der Behörde ohnehin "gestaffelte Stundenhonorar", gekoppelt an bestimmte Abschlüsse (Erfolg des Telefonates), verwiesen und ergibt sich auch daraus ein entsprechendes Risiko betreffend Entgelthöhe für den freien Dienstnehmer.

Auch erlaubt sich die Berufungswerberin darauf hinzuweisen, dass rund 90 % der Telefonate im sogenannten "Outbounding" getätigt werden, was bedeutet, dass eben keine Anrufe zum Unternehmen reinkommen, sondern die Telefonate aktiv von den Telefonisten zu den einzelnen potentiellen Kunden geführt werden, sodass auch diesbezügliches im Verantwortungsbereich bzw. in der freien Einteilung der Telefonistin liegt, wann derartige Anrufe getätigt werden.

*Beweis: im Behördenakt erliegender freier Dienstvertrag; wie bisher.*

Abschließend erlaubt sich die Berufungswerberin noch auf die einzelnen Niederschriften der von dem Finanzamt Graz-Stadt befragten fünf Dienstnehmer hinzuweisen und zwar in der Form, als der jeweilige Wortlaut dieser einzelnen Niederschriften im Wesentlichen nahezu ident ist.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass verschiedenartig befragte Personen auch verschiedene Wortlauten bzw. Bezeichnungen und Ausdrücke verwenden, sodass es nicht plausibel ist, dass die einzelnen befragten Personen ihre Aussage so getätigten haben, wie dies protokolliert wurde. Diesbezüglich wird eben auf die beiliegenden Niederschriften verwiesen.

Unter Berücksichtigung der Kriterien, insbesondere auch im Hinblick auf § 47 Abs 2 EStG, liegen im gegenständlichen Fall keine Dienstverhältnisse im Sinne der Beurteilung durch das Finanzamt Graz-Stadt vor, sodass die gegenständlichen Bescheide ersatzlos zu beheben sein werden.

Insbesondere wird auch auf die Rechtsprechung des VwGH vom 20.4.2005, GZ: 2001/08/0097 verwiesen, insbesondere dahingehend, dass schon alleine mangels ausdrücklicher Vereinbarung von einer entsprechenden, im Voraus bestimmten periodischen Leistungspflicht während des gegenständlichen Prüfungszeitraumes von einem fixen Dienstverhältnis nicht die Rede sein kann. Im gegenständlichen Fall wurde im Vorhinein keine Verpflichtung in Bezug auf die Erbringung von Dienstleistungen in einem bestimmten Ausmaß oder Umfang vereinbart."

Der Berufung angeschlossen wurde von der Berufungsberwerberin mit einigen ihrer Auftragnehmer aufgenommene „Niederschriften“. So erklärte jene Auftragnehmerin, deren von Finanzamt aufgenommene Niederschrift oben beispielhaft wieder gegeben wurde, folgendes:

*„Ich erkläre, dass ich folgende Angaben im Gespräch freiwillig und ohne Vorgabe gemacht habe.*

*Ich wurde am 02.07.2009 im Finanzamt um ca. 15:00 Uhr (Dauer: ca. 1 Std.) über meinen freien Dienstvertrag befragt, vorab wurde ich telefonisch kontaktiert und zur Befragung eingeladen.*

*Die Befragung wurde an Hand eines bereits vorliegenden Protokolls, sowie diversen Projektunterlagen von TNS durchgeführt, wobei die Punkte aus dem Protokoll der Reihe nach abgehandelt wurden.*

*Mir wurden konkrete Fragen gestellt, die ich meist nur mit ja/nein beantwortet habe, aber auch solche, die ich mit meinen Worten beantworten bzw. umformulieren konnte.*

*Ich bestätige hiermit ergänzend folgendes:*

*ich kann meine Arbeitszeit vollkommen frei einteilen und nutze dies auch, in dem ich fast ausschließlich Vormittags arbeite. Es bleibt ohne Konsequenzen, wenn der Dienstwunsch nicht am Montag od. Dienstag abgegeben wird.*

*ich bin nicht verpflichtet eine gewisse Anzahl von Wochenstunden verbindlich zu erbringen ich gebe aber grundsätzlich immer vorab Bescheid, wenn ich nicht arbeiten kann damit der Arbeitsplatz anderweitig genutzt werden kann*

*es wäre ohne weiteres möglich die Arbeitszeit zu unterbrechen, früher zu kommen, oder länger zu bleiben wenn ich es möchte, es ist nicht notwendig dafür eine Erlaubnis einzuholen eine angebotene Vertretungsmöglichkeit habe ich noch nie genutzt*

*ich nutze die 15 Minuten Pausenregelung gerne, da es sich um eine bezahlte Pause handelt, es wurde von mir noch nie hinterfragt, ob man diese verpflichtend einhalten soll. Dies habe ich bei meiner Befragung auch so angegeben.*

*ich kann nur auf Projekten arbeiten, auf die ich bereits eingeschult wurde und sämtliche Projektunterlagen erhalten habe, bzw. bleibt es ohne Konsequenzen, wenn ich ein Projekt nicht telefonieren möchte*

*der Gesprächsleitfaden ist in den Punkten (Meldung/Gesprächseinstieg, Angebot und Verabschiedung verpflichtend, aber alles andere kann ich in eigene Worte fassen*

*der exakte Wortlaut des Fragen/Antworten Kataloges ist nicht zwingend einzuhalten (ist als Hilfestellung gedacht)*

*Gesprächsanalysen, Coaching und Feedbackrunden sind eine Hilfestellung und kein Zwang“*

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

Zur Rüge, dass die angefochtenen Bescheide schon deshalb keine Rechtswirksamkeit entfalten könnten, da zu deren Begründung lediglich auf den zugegangenen Prüfungsbericht verwiesen wurde, genügt es darauf hinzuweisen, dass derartige Verweise allgemein als zulässig erachtet werden (vgl. z.B. die Erkenntnisse des VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0200, und vom 27.5.1998, 95/13/0282, 0283; Siehe dazu auch § 245 Abs.1 BAO).

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

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. das Erkenntnis vom 21.12.1993, 90/14/0103).

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. das Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163).

In der Berufung rügt die Berufungswerberin insbesondere auch, dass nur mit einigen wenigen Auftragsnehmern Niederschriften aufgenommen wurden, obwohl die Berufungswerberin „im Durchschnitt zwischen 70 und 80 Personen als freie Dienstnehmer beschäftigte“. Es wurde daher die Einvernahme weiterer Auftragnehmer begehrte, ebenso die Einvernahme von

Teamleitern, des Geschäftsführers und anderer Personen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurden diese Beweisanträge aufrecht erhalten.

Der erkennende Senat ist jedoch zur Überzeugung gelangt, dass der maßgebliche Sachverhalt allein durch die von der Berufungswerberin vorgelegten Schriftstücke, insbesondere die geschlossenen Verträge samt den dazugehörigen Anhängen, sowie die von ihr aufgenommenen Niederschriften, ausreichend dargelegt ist. Im Übrigen hat es die Berufungswerberin unterlassen, aufzuzeigen, welche konkreten Sachverhaltsfeststellungen sie vermisst oder welche Sachverhaltsfeststellungen sie als unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen erachtet.

Es wurde daher der Beschluss gefasst, den gestellten Beweisanträgen nicht nachzukommen.

Der gegenständliche Sachverhalt gleicht weitestgehend dem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 22.3.2010, 2009/15/0200, zu Grunde lag, aber auch dem zum Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163.

Dem aktenkundigen Sachverhalt zufolge haben sich die „Telefonverkäufer“ (kurz TVK’S) der Berufungswerberin gegenüber verpflichtet, einer Einschulung und einem Gesprächsleitfaden entsprechend, potentielle Kunden, die von der Berufungswerberin vorgegeben werden, anzurufen. Die Beschwerdeführerin ist dafür verpflichtet, ein bestimmtes, auch vom Verkaufserfolg abhängiges, Stundenhonorar zu zahlen. Dass die Berufungswerberin den Gesprächsablauf nicht zur Gänze zwingend im Gesprächsleitfaden vorgegeben hat, sondern die Arbeitnehmer vom Leitfaden abweichen durften, spricht im gegebenen Zusammenhang schon deshalb nicht gegen die Weisungsunterworfenheit und für die Selbständigkeit der Mitarbeiter, weil sich der Gesprächsablauf ohnedies weitgehend aus den Zielvorgaben ergibt.

Die Vereinbarung eines Stundenhonorars stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Indiz dafür dar, dass die im Betrieb eines Arbeitgebers tätigen Personen nicht einen bestimmten Arbeitserfolg geschuldet, sondern ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben. Monatliche Einnahmenschwankungen auf Grund einer unterschiedlich hohen Anzahl geleisteter Arbeitsstunden sprechen entgegen der Auffassung der Berufungswerberin nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 2.2.2010, 2009/15/0191).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Berufungswerberin selbst in ihrer Berufungsschrift ausgeführt hat, dass „nicht von einem Werkverhältnis gesprochen wird“.

Beim geschilderten Sachverhalt vertritt der unabhängige Finanzsenat auch die Überzeugung, dass die Tätigkeit der Mitarbeiter ihrer Art nach eine gewisse Einordnung in den Betriebsablauf erfordert. Die Bereitstellung von entsprechend ausgestatteten Telefonarbeitsplätzen und das Vorliegen eines Dienstplanes sprechen eindeutig für das

---

Bestehen einer organisatorischen Eingliederung der Mitarbeiter in den Betrieb der Berufungswerberin, die diesen Betrieb im Übrigen ohne diesen „freien Mitarbeiter“ gar nicht aufrecht erhalten hätte können.

Auch die mit dem freien Dienstvertrag übernommene Verpflichtung der Auftragnehmer, eine bestimmte Mindestanzahl von Arbeitsstunden zu mehr oder weniger vorgegebenen Zeiten zu leisten, stellt ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof z.B. im Erkenntnis vom 28.5.2009, 2007/15/0163, zum Ausdruck gebracht hat, ist das kurzfristige einvernehmliche Vereinbaren der Arbeitszeit auch bei Gelegenheitsarbeitern anzutreffen und spricht nicht entscheidend für die Selbständigkeit der betroffenen Mitarbeiter.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats kann dem Finanzamt beim geschilderten Sachverhalt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es die vorrangig zu prüfenden Kriterien, nämlich die persönliche Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung, als gegeben erachtet hat.

Außerdem ist festzuhalten, dass die TVK's kein Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Die Bezahlung nach geleisteter Arbeitszeit begründet kein einnahmeseitiges Unternehmerrisiko. Das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wurde erst gar nicht behauptet.

Es ist hier nochmals darauf hinzuweisen, dass der unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Verfahren nur zu klären hat, ob das Finanzamt zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen hat. Die weitläufigen Berufungsausführungen zur sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung der Rechtsverhältnisse der TVK's erweisen sich daher als nicht relevant.

Abschließend gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Auffassung, dass das Finanzamt zu Recht das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 angenommen hat.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Graz, am 29. November 2011