



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 3. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen, vom 29. Oktober 2004 betreffend Bescheide über die Haftung zur Abfuhr der Lohnsteuer und der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum Dezember 2003 bis Juli 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Überprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die Berufungserberin, eine Wohnungseigentümergemeinschaft, ihren Hausbetreuer (Hausbesorger) auf der Basis eines freien Dienstvertrages beschäftigt habe.

Die zur Beurteilung des Vertragsverhältnisses als "Freier Dienstvertrag" bezeichnete Vereinbarung lautet auszugsweise wie folgt:

I. VERTRAGSDAUER

Das gegenständliche Vertragsverhältnis beginnt am 15.12.2003 und wird vorerst auf drei Monate befristet abgeschlossen. Sofern die Vertragsparteien binnen der ersten drei Monate keine gegenteilige Regelung treffen, geht das Dienstverhältnis anschließend in ein unbefristetes Dienstverhältnis über.

Das Dienstverhältnis kann von jedem der beiden Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat jeweils zum Monatsletzten gekündigt werden.

II. ART DES DIENSTVERTRAGES

Das Vertragsverhältnis unterliegt nicht den Bestimmungen des Hausbesorgergesetzes.
Der Dienstnehmer erhält keine Dienstwohnung. Sofern im Folgenden nichts anderes vereinbart wird, finden arbeitsrechtliche Bestimmungen auf das Vertragsverhältnis keine Anwendung. Der Dienstnehmer verpflichtet sich, Folgende Arbeiten ordnungsgemäß und gewissenhaft durchzuführen:

III. AUSSENREINIGUNG

Wöchentliche Arbeiten: ...

Monatliche Arbeiten: ...

3x jährlich: ...

IV. MÜLLTONNENBETREUUNG

...

V. HAUSTECHNIK

Nach Bedarf: ...

Wöchentliche Arbeiten: ...

Monatliche Arbeiten: ...

Sonstige Arbeiten: ...

VI. ARBEITEN IN DER GRÜNANLAGE

Rasen mähen: ...

Hecken und Sträucher: ...

Sonstige Arbeiten: ...

VII. SCHNEERÄUMUNG

...

VIII. ALLGEMEINE ARBEITEN

...

IX. HALLENBAD- UND SAUNABETREUUNG

Tägliche Arbeiten: ...

X. WEISUNGSFREIHEIT

Der Dienstnehmer 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 Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen des Dienstgebers.

XI. BETRIEBSMITTEL

Der Dienstnehmer erhält für seine Tätigkeit ein Mobiltelefon, einen Anrufbeantworter und ein Faxgerät zur Verfügung gestellt.

Die für die Durchführung der Reinigungsarbeiten erforderlichen Reinigungsgeräte und -materialien werden vom Dienstgeber beigestellt und sind bei der Hausverwaltung

zeitgerecht anzufordern bzw. vom Dienstnehmer gegen Ersatz des Aufwandes einzukaufen.

Nach Beendigung des Vertragsverhältnisses sind die Betriebsmittel und übernommene Schlüssel an den Dienstgeber zurückzustellen.

XII. VERSCHWIEGENHEITSPFLICHT UND KONKURRENZVERBOT

Der Dienstnehmer ist zur Geheimhaltung allfälliger ihm zur Kenntnis gelangenden Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie Privat- und Familienverhältnisse der Hausbewohner gegenüber jedermann - auch über das Ende des Dienstverhältnisses hinaus - verpflichtet. Der Dienstnehmer erklärt, an keinen anderen Dienstgeber gebunden zu sein und sich für die Dauer des Vertragsverhältnisses auch an keinen anderen Dienstgeber zu binden, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zum Dienstgeber steht. Auch wenn der Dienstnehmer der Überzeugung ist, dass eine Bindung an einen anderen Dienstgeber keinesfalls eine Konkurrenzierung des Dienstgebers darstellt, wird er dem Dienstgeber davon Mitteilung machen, sofern er eine Bindung an einen anderen Dienstgeber beabsichtigt.

XIII. ENTGELT

Für seine in diesem Vertrag umschriebene Tätigkeit erhält der Dienstnehmer monatlich ein Entgelt in der Höhe von € 2.250 (ohne Umsatzsteuer). Das Entgelt wird am Letzten eines jeden Monats im Nachhinein vom Dienstgeber überwiesen.

Folgende Aufwandsersätze werden vom Dienstgeber vergütet, wenn der Dienstnehmer diese gesondert in Rechnung stellt:

- Telefon-/Faxkosten

Es wird vereinbart, dass die Ausbezahlung der Aufwandsersätze gleichzeitig mit dem Entgelt erfolgt.

Des Weiteren wird mit dem Dienstnehmer zwei jährliche Sonderzahlungen Ende Juni und Ende November in der Höhe eines Monatsentgeltes zusätzlich vereinbart.

Die Auszahlung des Entgeltes zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer erfolgt nach Abzug der vom Dienstgeber einzubehaltenden Sozialversicherungsbeiträge.

Der Dienstnehmer nimmt zur Kenntnis, dass das von ihm bezogene Entgelt selbst zu versteuern ist.

XIV. ARBEITSZEIT

Der Dienstnehmer ist in der Einteilung seiner Arbeitszeit frei. Er ist jedoch verpflichtet, Montag bis Samstag jeweils von 8-10 Uhr in der Anlage Kulmhof erreichbar zu sein.

XV. ENTGEGENNAHME FEHLER- UND SCHADENSMELDUNGEN

Der Dienstnehmer ist verpflichtet, die Möglichkeit zu schaffen, dass ihm jederzeit Fehler- und Schadensmeldungen bezüglich technischer Anlagen der Anlage Kulmhof zugehen können.

XVI. BERICHTSPFLICHT

Der Dienstnehmer ist verpflichtet, dem Dienstgeber zu Handen der Hausverwaltung sowie auch dem Verwaltungsbeirat der Hausgemeinschaft K monatlich einen Bericht laut Vordruck zu senden. Der Dienstnehmer ist verpflichtet, an den vierteljährlich stattfindenden Sitzungen des Verwaltungsbeirates der Hausgemeinschaft K

teilzunehmen. Der Dienstnehmer ist verpflichtet, Schäden, die er nicht sogleich selbst beheben kann, der Hausverwaltung zu melden.

XVII. VERTRETUNGSBEFUGNIS

Der Dienstnehmer ist berechtigt, sich geeigneter Vertreter oder Gehilfen zu bedienen. Der Dienstnehmer hat dem Dienstgeber die Tatsache der Vertretung und die Person des Vertreters mitzuteilen.

Ist der Dienstnehmer verhindert, seinen vertraglich übernommenen Verpflichtungen nachzukommen, so hat er auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen. Dies gilt solange nicht, als der Dienstnehmer infolge einer plötzlich auftretenden Dienstverhinderung durch Krankheit oder Unfall dieser Pflicht nicht nachzukommen vermag.

In den Fällen der Dienstverhinderung wegen Krankheit oder Unfall, des Urlaubes hat der Dienstgeber dem Dienstnehmer die nachzuweisenden Kosten für die Vertretung bis zum Höchstausmaß des dem Dienstnehmer sonst für diesen Zeitraum gebührenden durchschnittlichen Monatsentgelt zu ersetzen.

XVIII. VORZEITIGE AUFLÖSUNG DES DIENSTVERHÄLTNISSES

Das Dienstverhältnis kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist von jedem Teil aus wichtigem Grund gelöst werden.

Als wichtiger Grund hat insbesondere zu gelten:

1. wenn der Dienstnehmer eine gerichtlich strafbare Handlung, die nur vorsätzlich begangen werden kann und mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedroht ist, oder sonst eine von amtswegen zu verfolgende strafbare Handlung aus Gewinnsucht oder gegen die öffentliche Sittlichkeit begeht;
2. wenn der Dienstnehmer sich einer strafbaren Handlung gegen das Eigentum, die Ehre, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit gegen die Mitglieder des Dienstgebers, Hausbewohner, sowie Mitglieder der Hausverwaltung schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind;
3. wenn der Dienstnehmer wesentliche Vertragspflichten gröblich und trotz vorheriger schriftlicher Verwarnung durch den Dienstgeber beharrlich vernachlässigt;

XIX. AUSTRITTSGRÜNDE

Als wichtige Gründe, die den Dienstnehmer zum Austritt berechtigt, sind insbesondere anzusehen:

1. wenn sich Mitglieder des Dienstgebers sowie der Hausverwaltung strafbarer Handlungen gegen die Sicherheit, der Ehre, die körperliche Sicherheit oder Verletzung der Sittlichkeit gegen den Dienstnehmer oder dessen Angehörige zu schulden kommen lassen, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig anzusehen sind;
2. wenn der Dienstgeber das dem Dienstnehmer zukommende Entgelt ungebührlich verkürzt oder vorenthält, insbesondere wenn er fällige Forderungen trotz Aufforderung nicht spätestens 8 Tage nach Aufforderung bezahlt oder andere wesentliche Vertragsbestimmungen verletzt.

XX. URLAUB

Der Dienstnehmer hat Anspruch auf Urlaub im Ausmaß entsprechend der Bestimmungen des Urlaubsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung. Während der Saisonzeit im Winter wird vereinbart, dass der Dienstnehmer keinen Urlaub in Anspruch nimmt. Die Urlaubseinteilung erfolgt im Einvernehmen mit der Hausverwaltung und ist rechtzeitig vor dem gewünschten Urlaubsantritt bekannt zu geben.

Der mit dem Hausbetreuer durch das Finanzamt aufgenommenen Niederschrift vom 29.7.2004 ist zu entnehmen, dass im ersten Urlaubszeitraum vom 15.7.2004 bis 22.7.2004 die Urlaubsvertretung von der Schwester des Hausbetreuers, Frau MK, übernommen worden wäre. Die Meldung einer Vertretung müsse an die Fa. R (Hausverwaltung) gemeldet werden. Sonstige Meldungen (z.B. über Urlaub) würden zwar der Hausverwaltung mitgeteilt werden, das sei aber nicht zwingend erforderlich. Seine Schwester und er seien im Dezember 2003 von diversen Firmen hinsichtlich Wartung Lift, Hallenbad, Strom und Wasser eingeschult worden. Aus diesem Grund übernehme auch seine Schwester ausschließlich die Vertretungen bei Urlauben und Krankenständen. Der vereinbarte Stundenlohn sei 15 € gewesen. Die Bezahlung über die geleisteten Stunden würde voraussichtlich von ihm in bar erfolgen. Die Zahlungen für die Urlaubs- bzw. Krankenstandsvertretung an die Schwester werde der Hausverwaltung in Rechnung gestellt und auch dann von ihr bezahlt. Seine Vertretung sei aus den Monatsberichten nicht ersichtlich. Es gebe lediglich ein Betriebstagebuch für das Hallenbad, aus dem hervorgehe, wer die tägliche Wartung (Kontrolle PH-Wert, Chlorwert, Wasser und Tagesbelastung) durchgeführt habe. Seine Sozialabgaben würde die Hausverwaltung leisten. Die Abrechnungen für die einzelnen Monate seien immer gleich. Die Lohnsteuer für das Finanzamt werde von ihm überwiesen. Er erhalte von der Hausverwaltung einen gewissen Betrag für diverse Einkäufe. Diese Aufzeichnungen würden vorerst in Form eines Lieferscheines geführt werden und dann mittels Rechnungslegung an die Hausverwaltung abgerechnet werden. Umsatzsteuerbeträge seien keine in Rechnung gestellt worden. Für eventuell anfallende Besorgungsfahrten erhalte er keine Vergütungen. Ein Dienstfahrzeug werde nicht zur Verfügung gestellt. Für „Mehrarbeiten“ werde keine besondere Vergütung bezahlt. Ein Diensthandy werde zur Verfügung gestellt. Außer den Bezügen von der Berufungswerberin habe er keine weiteren Einkünfte. Bei der Berufungswerberin seien auch Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 beschäftigt und zwar seine Mutter als Hausmeisterin. Sie führe hauptsächlich die Reinigungsarbeiten durch. Seine Vertretung werde aber ausschließlich von seiner Schwester übernommen. Bis zum Jahr 2003 sei sein Vater bei der Berufungswerberin als Hausbesorger tätig gewesen. Die Tätigkeit seines Vorgängers unterscheide sich dadurch, dass der Vater geregelte Dienstzeiten gehabt habe (täglich bis auf 2 Stunden Mittagspause in der Zeit, in der das Schwimmbad geschlossen gewesen sei). Weiters schriftlicher Urlaubsantrag des Vaters für den Zeitraum des Urlaubes.

Krankmeldungen und Bestätigungen des Arztes seien an die Hausverwaltung übermittelt worden. Vertretungen seien von den Söhnen übernommen worden.

Nach Auffassung des Finanzamtes würden auf Grund der Merkmale des oben zitierten Vertrages und im Verein mit den tatsächlichen bisherigen Tätigkeiten (wahrer wirtschaftlicher Gehalt) nichtselbstständige Einkünfte vorliegen, zumal diese ausgeübte Tätigkeit jenen der ehemaligen Hausbesorger gleichkommen würde. Das Finanzamt setzte die Berufungswerberin davon in Kenntnis, dass beabsichtigt sei, Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe festzusetzen.

In einer daraufhin erstatteten Stellungnahme wird auf die Wohnrechtsnovelle 2000 verwiesen, wonach das Hausbesorgergesetz dahingehend geändert worden wäre, dass es gemäß § 31 Abs. 5 HbG auf Dienstverhältnisse nicht mehr anzuwenden sei, die nach dem 30.6.2000 abgeschlossen worden seien. Das HbG sei demnach nicht aufgehoben worden, sondern sei für Dienstverhältnisse nicht mehr anwendbar. Auf Grund dieser Gesetzesänderung könne für den Fall, dass nach dem 1.7.2000 ein Vertrag bezüglich der Hausbetreuung eines Gebäudes geschlossen werde, je nach dem Willen der Vertragspartner ein Werkvertrag, ein freier Dienstvertrag oder ein echter Dienstvertrag vereinbart werden. Vor dem 1.7.2000 sei zwingend ein Hausbesorger-Dienstverhältnis nach dem HbG einzugehen gewesen. Die Vertragspartner seien bezüglich eines Vertrages über eine Hausbetreuung an keine gesetzlichen Beschränkungen gebunden. Aus der ausgeübten Tätigkeit an sich könne sohin kein Rückschluss auf die Art des Vertragsverhältnisses geschlossen werden, in dessen Rahmen diese Tätigkeit erbracht werde. Es komme einzig und allein auf die zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Vereinbarungen an. Es komme auf das Überwiegen einzelner Merkmale und auf den Parteiwillen an.

Das Finanzamt stützte die in der Folge erlassenen und nunmehr angefochtenen Bescheide zusammenfassend darauf, dass das vorliegende Beschäftigungsverhältnis zwar auf einen freien Dienstvertrag iSd § 4 Abs. 4 ASVG basieren würde, jedoch nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt als Dienstverhältnis iSd § 47 EStG 1988 zu betrachten sei. Das Gesamtbild der vom Hausbesorger ausgeübten Tätigkeiten sei mit jenen Bedingungen vergleichbar, welche für die Einstufung der Bezüge der ehemaligen Hausbesorger als nicht selbstständige Arbeit iSd EStG maßgeblich gewesen wären. Wenn auch diesbezüglich etwaige geringe Abweichungen gegeben seien, würden die weitaus überwiegenden Merkmale des tatsächlichen Verhältnisses zwischen der Hausgemeinschaft K und dem Hausbetreuer ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG als gegeben erachten. Im Einzelnen wird ein Dauerschuldverhältnis unterstellt. Das persönliche Weisungsrecht wird als gegeben erachtet, weil die zeitliche Einteilung der Arbeiten und dgl. vorgegeben sei. Die organisatorische

Eingliederung wird durch das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bejaht. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos wurde ebenfalls abgestritten. Weiters wurden die nachfolgende Indizien für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses nach dem Gesamtbild der Tätigkeit herangezogen:

Der Hausbetreuer erhalte einen Dienstmantel von der Berufungswerberin. Es würden die Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien (z.B. Rasenmäher, Putzmittel und dgl.) von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt werden. Der Arbeitsort sei mit dem K vorgegeben. Der Hausbetreuer hätte alltäglich fixe Arbeits- bzw. Anwesenheitszeiten einzuhalten. Die restliche Arbeitszeit sei analog der ehemaligen Hausbesorgertätigkeiten frei einteilbar und richte sich teilweise auch nach den jeweiligen Gegebenheiten und Bedarf; z.B. bei Schneefall die Schneereinhaltung der Anlage. Allfällige Aufwandsersätze würden gleichzeitig mit dem Entgelt ausbezahlt werden. Der Hausbetreuer hätte die Erklärung abgegeben, sich für die Dauer des Vertragsverhältnisses an keinen anderen Dienstgeber zu binden, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zur Berufungswerberin stehen würde. Das Beschäftigungsverhältnis sei in ein unbefristetes Dienstverhältnis übergegangen und beiderseits unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten aufkündbar. Der Hausbetreuer erhalte eine allmonatlich gleich bleibende Entlohnung, vermindert um die einbehaltene SV-Beiträge. Weiters erhalte er alljährlich zwei Sonderzahlungen. Vertraglich seien keine Haftungen vereinbart worden. Vermutlich würden diesbezüglich die allgemeinen Normen des ABGB zur Anwendung kommen. Die Bezahlung von Hilfskräften im Falle einer Krankheit und des Urlaubes würde die Berufungswerberin übernehmen. Im Falle einer sonstigen Verhinderung habe der Hausbetreuer selbst für eine Vertretung zu sorgen, welche der Berufungswerberin bekannt zu geben sei. Dies sei bisher noch nicht erfolgt. Der Hausbetreuer habe Anspruch auf Urlaub entsprechend den Bestimmungen des Urlaubsgesetzes, wobei jedoch die Konsumation des Urlaubes in den Wintermonaten nicht erfolgen dürfe.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ergänzend zur Stellungnahme vom 13.9.2004 ausgeführt, dass die Vertragsgestaltung für sich alleine noch keinen zwingenden Schluss auf das tatsächliche Vertragsverhältnis zulassen würde, andererseits sei aber der Wille der Vertragspartner, über den die Vertragsgestaltung Aufschluss gebe, keineswegs unbedeutlich. Aus einigen Punkten des Vertrages gehe der eindeutige Wille beider Vertragspartner auf Abschluss eines freien Dienstvertrages hervor (Bezeichnung der Vereinbarung als freier Dienstvertrag, Punkt II., Art des Dienstvertrages, wonach das Vertragsverhältnis nicht den Bestimmungen des Hausbesorgergesetzes unterliegen würde, der Dienstnehmer keine Dienstwohnung erhalten würde, die arbeitsrechtlichen Bestimmungen auf das Vertragsverhältnis, sofern nichts anderes vereinbart werde, keine Anwendung finden würden,

Punkt XIII., Entgelt, wonach der Dienstnehmer das von ihm bezogenen Entgelt selbst zu versteuern habe).

Aus folgenden Gründen entspreche das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit jenem eines freien Dienstverhältnisses:

Entgelt:

Der Hausbetreuer erhalte zwar ein fixes monatliches Entgelt, wovon Sozialversicherungsbeiträge einbehalten werden würde. Es sei aber weder eine bestimmte Arbeitszeit vereinbart, noch bestehe ein Anspruch auf Abgeltung allfälliger Mehrarbeit, noch erfolge eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden, womit wesentliche Kriterien nicht vorliegen würden. Eine Entgeltfortzahlung erhalte der Hausbetreuer lediglich bei einer plötzlich auftretenden Dienstverhinderung durch Krankheit oder Unfall. Im Übrigen habe er im Falle der Verhinderung auf seine Kosten (auf Namen und Rechnung des Auftragnehmers) für eine geeignete Vertretung zu sorgen.

Weisungsgebundenheit:

In Punkt X. der Vereinbarung sei festgehalten, dass der Hausbetreuer bei der Durchführung der von ihm übernommenen Tätigkeiten hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen unterliegen würde. Eine Beschränkung sei jedoch die notwendige Erreichbarkeit in der 6-tägigen Kernzeit von 2 Stunden (Montag bis Samstag jeweils 8.00 bis 10.00 Uhr), woraus sich jedoch nicht ergebe, dass der Hausbetreuer alltäglich fixe Arbeits- oder Anwesenheitszeiten einzuhalten habe. Die Arbeitszeit obliege vielmehr seiner freien Einteilung. Das ausschließlich sachliche Weisungsrecht des Arbeitgebers sei auf nicht anderes als auf den Arbeitserfolg gerichtet.

Arbeitsmittel:

Gemäß Punkt XI. der Vereinbarung würden Kommunikationsmittel zur Verfügung gestellt und Reinigungsgeräte und –materialien bezahlt werden. Für sonstige Betriebsmittel, etwa Werkzeug und Arbeitsbekleidung, hätte der Hausbetreuer eigenverantwortlich für die Verfügbarkeit Sorge zu tragen. Die Arbeitskleidung habe er sich selbst zu besorgen.

Auslagenersatz:

Tages- und Nächtigungsgelder sowie sonstige Aufwandsersätze erhalte der Hausbetreuer nicht.

Auftraggeber:

Der Hausbetreuer habe sich nicht verpflichtet, die "ganze Arbeitskraft" in den Dienst des Auftraggebers zu stellen. Er habe sich vielmehr einem Konkurrenzverbot unterworfen. Da die

Berufungswerberin kein Unternehmen bzw. keinen Wettbewerb betreiben würde habe der Hausbetreuer faktisch die Möglichkeit, jeglichen anderen Dienstvertrag einzugehen.

Urlaub:

Allein die Tatsache, dass mit dem Hausbetreuer gemäß Punkt XX. des Vertrages ein Urlaubsanspruch vereinbart worden sei, lasse noch nicht auf eine Dienstnehmereigenschaft schließen.

Organisatorische Eingliederung:

Der Hausbetreuer sei nicht nur berechtigt, über seine Arbeitszeit, seinen Arbeitsort und die Art der Arbeitserbringung völlig selbstständig zu disponieren, sondern könne sich zudem auf seine Kosten vertreten lassen und Gehilfen in Anspruch nehmen. Das charakteristische Merkmal der persönlichen Abhängigkeit sei somit nicht gegeben, da er keinen Weisungen unterliegen würde und keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus iS einer Abhängigkeit vom Auftraggeber vorliegen würde.

Tätigkeit:

Aus der Art der Tätigkeit lasse sich entgegen den Ausführungen des Finanzamtes eine Dienstnehmereigenschaft des Hausbetreuers nicht herleiten, da seine Tätigkeit nicht nur in einfachen Reinigungsarbeiten besteht, sondern vielmehr ein entsprechendes technisches und handwerkliches Know how erfordern würde (z.B. betreffend Haustechnik sowie die Hallenbad- und Saunabetreuung).

Zusammenfassend würden eindeutig jene Merkmale überwiegen, die für eine Selbstständigkeit und sohin für das Vorliegen eines freien Dienstvertrages sprechen würden.

In einem ergänzenden Schreiben vom 31.10.2007 (vorbereitender Schriftsatz) wird unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2003, 2000/13/0182, zur Vertretungsbefugnis vorgebracht, dass diese dem Hausbetreuer nicht nur bei urlaubs- oder krankheitsbedingter Abwesenheit, sondern generell zustehen würde. Als Beilage wird ein Schreiben des Liegenschaftsverwalters (Firma R) vom 30.10.2007 vorgelegt, wonach der Hausbetreuer in der Vergangenheit sich immer wieder tageweise und hinsichtlich einzelner Agenden von anderen Personen vertreten lassen hätte. Beispielsweise sei erinnerlich, dass der Hausbetreuer die täglichen Agenden hinsichtlich des Hallenbades am Tag des Kameradschaftsbund-Ausfluges 2007 der Gruppe Tauplitz von einer gewissen Frau M durchführen hätte lassen. Eine vorherige Abstimmung der Vertretungen, welche offensichtlich auch außerhalb der urlaubs- und krankheitsbedingten Abwesenheit erfolgt seien, sei in ihrem Büro nicht erfolgt. Die vereinbarte Vertretungsbefugnis sei keine rein formelle, sondern werde auch tatsächlich ausgeübt. Bei der Auswahl der Vertreter unterliege der Hausbetreuer

keinerlei Beschränkungen und nicht dem Bestimmungsrecht seines Auftraggebers. Recherchen hätten ergeben, dass sich der Hausbetreuer seit dem Juli 2004 von mehreren Personen vertreten lassen habe. Er habe demnach seine Leistungen gegenüber der Berufungswerberin nicht persönlich zu erbringen, sondern könne sich jederzeit vertreten lassen.

Bezüglich des Unternehmerwagnisses wird vorgebracht, dass der Hausbetreuer auf Grund der generellen Vertretungsbefugnis über seine Arbeitszeit frei verfügen könne und daher auch einer anderen Beschäftigung nachgehen und seine Einnahmen dadurch steigern könne. Die Einnahmen bei der Berufungswerberin könnten durch den Hausbetreuer nicht erhöht werden, was aber genauso gut beim Werkvertrag vorkommen könne, wenn der Werkbesteller über die beauftragte Leistung hinaus keinen Bedarf hätte. Eine derartige Einnahmensteigerung könne auch beim Werkvertrag unter diesen Umständen nur durch die Tätigkeit für weitere Auftraggeber erfolgen. Die Ausgaben könnten von ihm ebenfalls selbst bestimmt werden, da ihm die Entscheidung darüber überlassen werde, ob und in welcher Höhe er seine Vertreter bezahlen würde. Einzig im Krankheitsfall sei vertraglich vereinbart, dass die nachzuweisenden Kosten für die Vertretung ersetzt werden würden.

Bezüglich des Weisungsrechtes wird auf die Unterscheidung zwischen einem sachlichen und persönlichen Weisungsrecht hingewiesen. Im Vertrag vom 12.12.2003 sei der Kreis der vom Hausbetreuer zu erbringenden Tätigkeiten relativ detailliert festgelegt worden. Der Berufungswerberin stehe es aber nicht zu, ihm Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten oder den Arbeitsablauf selbst zu erteilen. Im Vertrag sei in Punkt X. ein Weisungsrecht der Berufungswerberin hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes ausdrücklich ausgeschlossen. Für eine stille Autorität würden jegliche Anhaltspunkte fehlen. Die Tätigkeit des Hausbetreuers unterscheide sich nicht von der eines Werkunternehmers, welcher auch den Leistungszeitraum in aller Regel vom Werkbesteller vorgegeben bekomme.

Eine Eingliederung in einen Unternehmensorganismus sei mangels Vorliegen eines Unternehmens der Berufungswerberin, einer Wohnungseigentumsgemeinschaft, denkunmöglich. Bei der Festlegung der 2-stündigen Erreichbarkeit von Montag bis Samstag von 08:00 bis 10.00 handle es sich nicht um Festlegung der Arbeitszeit, sondern lediglich um die Festlegung jenes Zeitraumes, während derer eine Kommunikation mit den Wohnungseigentümern erfolgen könne.

Für die unselbständige Tätigkeit spreche lediglich die Auftragsübernahme auf unbestimmte Zeit unter Einräumung einer Kündigungsfrist für beide Teile sowie die Beistellung des erforderlichen Reinigungsmaterials durch die Berufungswerberin. Dagegen spreche jedoch das Fehlen der Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung. Die generelle

Vertretungsbefugnis und die dadurch gegebene Möglichkeit, die Einnahmen zu erhöhen und die Vertretungsentgelte frei bestimmen zu können, führe zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Das Fehlen jeglicher Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers würden überwiegend für eine selbständige Tätigkeit sprechen.

In der am 29. Juni 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung erörterte der Vertreter der Berufungswerberin ergänzend zum Vorbringen in der Berufung den vorbereitenden Schriftsatz vom 31.10.2007 und stellte im Verlauf der Verhandlung den Antrag auf Zeugeneinvernahme des Hausbetreuers und des Mag. L, dem Geschäftsführer der Hausverwaltung, um zu bestätigen, dass der Hausbetreuer nicht nur von seiner Schwester sondern auch von den im ergänzenden Schriftsatz vom 31.10.2007 genannten Personen vertreten worden sei. Und zwar nicht nur während urlaubs- und krankheitsbedingter Abwesenheit sondern auch immer wieder tageweise hinsichtlich einzelner Agenden. Die Verhandlung wurde daraufhin auf unbestimmte Zeit vertagt.

Die daraufhin vom Finanzamt am 16.11.2007 mit dem Hausbetreuer aufgenommene Niederschrift hat Folgendes ergeben:

Es dürfe mit Zustimmung der Hausgemeinschaft K anderen beruflichen Tätigkeiten entgeltlich nachgehen, es sei jedoch die Zustimmung des Beirates erforderlich. Eine Tätigkeit für Konkurrenzbetriebe sei grundsätzlich nicht erlaubt. Er habe keine weiteren Einkünfte neben den Einkünften aus der Tätigkeit bei der Hausgemeinschaft K (bis auf eine Nachzahlung im Jahr 2004 von der Bauarbeiterurlaubskasse aus Vorjahresansprüchen). Aus zeitlichen Gründen sei eine weitere besoldete Tätigkeit praktisch unmöglich. Er habe keine Gewerbeberechtigung zur Ausübung weiterer Tätigkeiten. Außer Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte – Wohnung (ca. 800m) würden ihm keine (nachweisbaren) Ausgaben erwachsen. Für anfallende Kosten bzw. notwendige Besorgungsfahrten wie Mülltransporte und dgl. erhalte er jährlich im Jänner einen Vorausbetrag in der Höhe € 1.000. Am Jahresende werde eine Endabrechnung erstellt, allfällige Mehrkosten würden nachgezahlt werden. Er werde von folgenden Personen bei seiner Tätigkeit bei der Hausgemeinschaft K vertreten (Auflistung aller Personen):

MH (damals Studentin); Urlaubsvertretung für fünf Wochen, vorwiegend in der Ferienzeit 2004.

MK (Schwester) 8990 Bad Aussee -Gschlößl, Hausfrau, Urlaubsvertretung für fünf Wochen, vorwiegend in der Ferienzeit 2005.

AV, Betreiber der Bauernstube im Objekt K , Urlaubsvertretung für fünf Wochen, vorwiegend in der Ferienzeit 2006. Sonst keine weiteren Vertretungen.

Aufzeichnungen darüber, wann er sich vertreten lassen habe (z.B. im Betriebstagebuch, etc.) bzw. Anwesenheitsanzeichnungen gebe es nicht. Ein Betriebstagebuch sei nur für das hauseigene Hallenbad erforderlich und werde täglich von ihm geführt. Allerdings seien bei seiner urlaubsbedingten Abwesenheit keine laufenden Messungen und Eintragungen vorgenommen worden. Diese Eintragungen seien daher von ihm nachgeholt worden. Infolge der Automatikanlage seien die technischen Werte konstant, sodass keine Messungen und Eintragungen notwendig gewesen seien. Sonst gebe es nichts. Vertretungsentgelte habe er bisher selbst keine ausbezahlt. Die Vertreter erhielten für ihre Tätigkeit das zustehende Entgelt direkt von der Liegenschaftsverwaltung Reiter auf ihr Bankkonto überwiesen. Die Anzahl der Aushilfstage sei vorher von ihm der Liegenschaftsverwaltung bekannt gegeben worden. Die Höhe der an die Vertreter ausbezahlten Gelder sei ihm nicht bekannt. Er gebe keine Vertretungsentgelte, die ihm nicht von der Hausgemeinschaft K bzw. der Hausverwaltung R ersetzt worden seien. Die Vertreter würden, wie bereits erwähnt, direkt von der Fa. R besoldet werden. Die Liegenschaftsverwaltung werde ca. 14 Tage vor einer Vertretung mittels Fax vom beabsichtigten Urlaubsantritt und über die ihn vertretende Person informiert. Die Genehmigung erfolge telefonisch. Für die Vertretung könnten nur vertrauenswürdige Personen, die er persönlich gut kenne, herangezogen werden. Die Tätigkeit sei eine Vertrauensstelle, da sämtliche Schlüssel der Wohnungseinheiten sowie der Zentralschlüssel dem jeweiligen Hausmeister zugängig seien. Der Vertreter müsse gleich wie er, rund um die Uhr – zumindest telefonisch – erreichbar sein. Auch habe dieser – gleich wie ich – an den Wochentagen zwei Stunden täglich im Objekt anwesend zu sein. Seinerseits sei die tägliche Anwesenheit aus Zweckmäßigkeitsgründen von 8-10 Uhr festgelegt worden; diese Zeiten würden auch im Regelfalle von den Vertretern eingehalten werden. Es seien keine besonderen Vorkenntnisse erforderlich; allerdings sei ein gewisses technisches Verständnis von Vorteil. Die notwendige Einschulung (insbesondere bei Lift- und Hallenbadproblemen) sei von ihm vorgenommen worden. Zwischen einer urlaubs- oder krankheitsbedingten oder sonstigen Abwesenheit werde nicht unterschieden. Bei sonstiger Abwesenheit werde voraussichtlich sein Entgelt nicht weiterbezahlt. Da ein derartiger Anlassfall noch nicht vorgelegen sei, könne diesbezüglich keine konkrete Auskunft erteilt werden. Seine Abwesenheit nütze er nicht, um anderen beruflichen Tätigkeiten nachzugehen.

Die niederschriftliche Befragung der Schwester des Hausbetreuers, Frau MK, am 5.12.2007 durch das Finanzamt hat zu dem hier relevanten Sachverhalt Folgendes ergeben:

Sie habe die Urlaubsvertretung für eine Hausmeistertätigkeit bei ihrem Bruder für eine einmalige Vertretung für ca. 10 Tage (in den Sommerferien) gemacht. Sie wisse das Jahr nicht mehr. Bezuglich der Zeitangabe könne sie keine genaue Auskunft geben, da sie über diese Tätigkeit keine Aufzeichnungen geführt habe. Der Auftraggeber sei ihr Bruder gewesen.

Ihr Bruder habe ihr den Auftrag gegeben, sich um das Hallenbad zu kümmern, ansonsten seien keine Arbeiten in der Zeit angefallen, da sie sich nur ca. 1 Stunde am K aufgehalten hätte (am Morgen für die Post und zu Mittag, um das Hallenbad zuzusperren). Sie sei täglich für ca. 1 Stunde anwesend gewesen. Stundenaufzeichnungen habe sie keine geführt. Die Fahrtstrecke habe sie meistens zweimal täglich mit dem eigenen PKW zurückgelegt, da das Hallenbad mittags zu kontrollieren sei, ob sich keine Personen mehr im Hallenbad befinden würden. Das Bad schließe sich selbstständig auf und zu. Für diese Fahrten hätte sie keine Vergütungen erhalten.

Die vom Hausbetreuer genannte Frau MaHu bestreitet jedwede Tätigkeit als Urlaubsvertretung. Sie habe jedoch als Freundschaftsdienst für den Hausbetreuer einen Beleg über die Auszahlung eines bestimmten Geldbetrages, den sie nicht mehr wisse, bestätigt.

Nach den schriftlichen Auskünften des Geschäftsführers der Hausverwaltung meldet der Hausbetreuer seine Abwesenheiten bei Urlaub. Bei Krankmeldung sei immer die Frage nach seiner Vertretung zu stellen. Dann und wann würden sich am Diensttelefon auch andere Personen (SS, u.a.) melden. Der Hausbetreuer melde im Falle von Urlaub und Krankheit auch, wer ihn vertreten würde. Er gebe das Telefon für die Hausbetreuung bei längerer Abwesenheit weiter. So sei für Wohnungseigentümer und Verwaltung ein Ansprechpartner jedenfalls vorhanden. Als Vertreter des Hausbetreuers seien ihm MK, MaHu, AdV, ES, SM, SiS bekannt. Die durch den Hausbetreuer an seine Vertreter ausbezahlten Entgelte würden laut dem freien Dienstvertrag von der Berufungswerberin bzw. von der Hausverwaltung ersetzt werden. Ob es Vertretungsentgelte gebe, die dem Hausbetreuer nicht ersetzt werden, sei ihm nicht bekannt. Falls sich der Hausbetreuer neben urlaubs- und krankheitsbedingter Abwesenheit vertreten lassen und dafür Honorarvereinbarungen treffen würde, so sei dies seine Sache; z.B. für den Abendkontrollgang im Zuge des Abschließens des Hallenbades. Es mag sein, dass die Vertreter des Hausbetreuers ihre Leistungen für den Hausbetreuer als Gefälligkeit erbringen würden. Als Liegenschaftsverwaltung sei ihm das jedenfalls egal. Bei der weiteren Bearbeitung werde unterscheiden, ob es sich um eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Abwesenheit handeln würde (Evidenzhaltung seines Urlaubsanspruches). Diese Abwesenheiten würden aufgezeichnet werden. Darüber, dass der Hausbetreuer sich offensichtlich auch außerhalb der urlaubs- und krankheitsbedingten Abwesenheiten vertreten lassen würde, wurde er von Wohnungseigentümern informiert.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin erstattete zu den Befragungsergebnissen folgende Stellungnahme: Die Ermittlungsergebnisse würden zeigen, dass es ganz klar in der Verantwortung des Hausbetreuers liegen würde, für eine ordnungsgemäße Vertretung während seiner Abwesenheit zu sorgen. So habe der Hausbetreuer stets seine Vertreter selbst

ausgewählt und selbst eingeschult. Laut dem Hausbetreuer habe er auch lediglich seine Abwesenheiten bekannt gegeben und hätte diese nicht mit seinem Auftraggeber absprechen müssen. Lediglich in einem Ausnahmefall sei die Vertretung, da es sich um ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen gehandelt habe, direkt von der Hausverwaltung bezahlt worden. Ansonsten habe der Hausbetreuer die Bezahlung seiner Vertreter selbst vorgenommen. Laut dem Hausbetreuer sei es bislang noch nicht vorgekommen, dass er nicht nur urlaubsbedingt ortsabwesend gewesen sei. Es könne daher auf keine vertragsabweichende Praxis bezüglich krankheitsbedingter Dienstverhinderung des Hausbetreuers geschlossen werden. Sohin würden die vertraglichen Vereinbarungen zur Anwendung kommen, wonach der Hausbetreuer im Falle seiner krankheits- oder unfallbedingten Dienstverhinderung auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere Person zur Erbringung seiner Verpflichtungen zu sorgen habe. Die Ermittlungsergebnisse hätten auch klar bestätigt, dass der Hausbetreuer bei Erbringung seiner Verpflichtungen vollkommen weisungsfrei sei. Wenn und wie der Hausbetreuer seinen vertraglichen Verpflichtungen nachkommen würde, sei alleine ihm überlassen. Die in der Berufung aufgeworfenen Argumente, dass im gegenständlichen Fall maßgebliche von der Rechtsprechung geforderte Merkmale wie Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers sowie eine persönliche Leistungsverpflichtung fehlen würden, würde dafür sprechen, dass das Vertragsverhältnis zwischen der Berufungswerberin und dem Hausbetreuer als selbständige Tätigkeit zu werten sei. Der Antrag, der Berufung Folge zu geben, werde aufrechterhalten. Der Antrag auf eine weitere mündliche Verhandlung werde nicht aufrechterhalten.

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.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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, und 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. VwGH

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 äußereren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG entspricht (vgl. VwGH-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 kann. Eine Bindung der Abgabenbehörde an Feststellungen der Gebietskrankenkasse ist nicht möglich, weswegen es zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen kann, was der VfGH aber nicht als unsachlich erkannt hat (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.

Hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit hat nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge, denn auch der Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, wird sich in aller Regel bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichten müssen, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. 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.

Zum Kriterium der Weisungsgebundenheit ist dem oben zitierten Dienstvertrag in Punkt X. (Weisungsfreiheit) zu entnehmen, dass der Dienstnehmer, 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 Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinerlei Weisungen des Dienstgebers unterliegt.

Durch eine derartige Vereinbarung wird nach Ansicht des UFS der für das persönliche Weisungsrecht erforderliche Zustand einer wirtschaftlichen und persönlichen Anhängigkeit aus folgenden Umständen nicht vermieden:

Der Hausbetreuer ist auf Grund des sich aus Punkt XII. des Dienstvertrages (Verschwiegenheitspflicht und Konkurrenzverbot) ergebenden Verbotes, sich für die Dauer des Vertragsverhältnisses an keinen anderen Dienstgeber zu binden, der direkt oder indirekt in einem Konkurrenzverhältnis zum Dienstgeber steht, bzw. der unbedingten Mitteilungspflicht, sofern er eine Bindung an einen anderen Dienstgeber beabsichtigt, persönlich und auch wirtschaftlich von der Berufungswerberin, wie ein echter nichtselbstständig Tätiger, abhängig. Wie in der Niederschrift vom 16.11.2007 festgehalten, hat der Hausbetreuer angegeben, dass aus zeitlichen Gründen eine weitere besoldete Tätigkeit praktisch unmöglich sei, was die persönliche und auch wirtschaftliche Abhängigkeit von der Berufungswerberin unterstreicht. Im Übrigen war es auch dem Hausbesorger nach dem HbG (§ 16) gestattet, neben der Hausbesorgertätigkeit einen anderen Beruf auszuüben.

Wenn der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin betont, dass der Hausbetreuer nicht zur persönlichen Leistungserbringung verpflichtet wäre, ist dem entgegen zu halten, dass der Hausbetreuer, bis auf die Urlaubs- und Krankenstandvertretungen, ausschließlich seine fest umschriebenen Leistungen persönlich und damit wie ein echter Nichtselbstständiger erbringt. Dem Umstand, dass dem Hausbetreuer bei seinen vertraglich vereinbarten Tätigkeiten weit reichende arbeitszeitliche Freiheiten vertraglich zugestanden werden, kommt in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu, da flexible Arbeitszeiten, wie Gleitzeit unter Einhaltung von Blockzeiten, in verschiedensten Bereichen als Arbeitszeitmodelle bei nichtselbstständig Tätigen angeboten werden und üblich sind. Die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit bildet zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, ist jedoch nicht eine unabdingbare Voraussetzung dafür (vgl VwGH vom 23.9.1981, 2505/79).

Wie bereits das Finanzamt in seiner Begründung zu den angefochtenen Bescheiden angedeutet hat, kommt der exakten Aufzählung der vom Hausbetreuer zu erledigenden Arbeiten eine Weisungsunterworfenheit in der Art zu, dass der Hausbetreuer keinerlei Möglichkeit hat, von den genauestens und eng umgrenzten Vorgaben abzuweichen. Der VwGH bejahte bei einer Reinigungsfrau das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, weil sich die Reinigungsfrau verpflichtete, die Reinigungsarbeiten so auszuführen, wie es auf den Erfolg bezogen üblich ist, und somit ein Weisungsrecht keineswegs ausgeschlossen sei (VwGH 25.5.1982, 3038/78). Hinsichtlich ihrer Arbeitszeit erhielt die Reinigungsfrau gewisse Freizügigkeiten: "einmal bis zweimal pro Woche das Büro aufzuräumen". Dem gegenständlichen Hausbetreuer werden in den Punkten III. bis IX des oben wiedergegebenen Dienstvertrages ebenfalls genau die Arbeiten, die er zu verrichten hat, vorgeschrieben, wenn auch ohne Zeitvorgabe. Der Umstand, dass die ihm aufgetragenen Tätigkeiten schriftlich und nicht mündlich angeordnet werden, kann nicht zu einer selbständigen Tätigkeit führen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Vertreter der Berufungswerberin die Möglichkeit der generellen Vertretung des Hausbetreuers in den Mittelpunkt seines Vorbringens gestellt. Die von diesem in der Folge beantragten Befragungen haben jedoch eindeutig gezeigt, dass der Hausbetreuer ausschließlich während seiner urlaubs- bzw krankheitsbedingten Abwesenheiten von anderen Personen vertreten wurde. Andere Abwesenheiten, etwa um anderen Tätigkeiten nachzugehen, hat es nach den Angaben des Hausbetreuers nicht gegeben. Der OGH vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft nur dann ausschließt, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung zu erwarten ist, dass eine solche Nutzung erfolgt (vgl. 8ObA35/05p vom 30.6.2005).

Dass der gegenständliche Hausbetreuer für seine Vertretung zu sorgen hat, lässt nicht auf eine selbständige Tätigkeit schließen, da bereits nach § 17 Abs. 1 des Hausbesorgergesetzes der Hausbesorger auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen hatte, wenn er verhindert war, seinen Obliegenheiten nachzukommen. In den Fällen der Dienstverhinderung wegen Krankheit oder Unfall, des Urlaubes und der Bildungsfreistellung hat der Hauseigentümer dem Hausbesorger die Kosten für die Vertretung zu ersetzen. Auch für den gegenständlichen Hausbetreuer wurden im Dienstvertrag derartige Regelungen übernommen, woraus abzuleiten ist, dass der gegenständliche Hausbetreuer nicht anders tätig ist, als ein unbestritten nicht selbständig tätiger Hausbesorger nach dem Hausbesorgergesetz.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 44 zu § 47, und die dort zitierte Judikatur). Der Hausbetreuer hat die in dem mit ihm abgeschlossenen Dienstvertrag umschriebenen Tätigkeiten ausschließlich auf der Wohnungseigentumsanlage der Berufungswerberin zu verrichten. Auch wenn die Berufungswerberin vermeint, mangels Unternehmen könne der Hausbetreuer nicht eingegliedert sein, ist sein Arbeitsplatz genau definiert und von der Berufungswerberin vorgegeben. Was das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit des Hausbetreuers bei der Berufungswerberin betrifft, ist sie derart umfangreich, dass nach den Aussagen des Hausbetreuers selbst aus zeitlichen Gründen eine weitere besoldete Tätigkeit praktisch unmöglich ist. Darüber hinaus ist der Hausbetreuer jedoch verpflichtet, Montag bis Samstag jeweils von 8-10 Uhr in der Anlage K erreichbar zu sein. Auch wenn der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang vermeint, der Hausbetreuer sei berechtigt, über seine Arbeitszeit

völlig selbstständig disponieren zu können, ist darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit zwar ein Indiz für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bildet, jedoch nicht eine unabdingbare Voraussetzung dafür darstellt (VwGH vom 25.5.1982, 3038/78). Auch die in Punkt XVI. des Dienstvertrages vereinbarte monatliche Berichtspflicht und die Verpflichtung, an den vierteljährlich stattfindenden Sitzungen des Verwaltungsbeirates der Berufungswerberin teilzunehmen, deuten unter anderem auf eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin hin.

Eine Eingliederung des Hausbetreuers in den Betrieb der Berufungswerberin ist laut Punkt XX. des Dienstvertrages (Urlaub) weiters insofern erkennbar, als er während der Saisonzeit im Winter keinen Anspruch auf Urlaub hat. Die Urlaubseinteilung hat demnach im Einvernehmen mit der Hausverwaltung zu erfolgen und ist rechtzeitig vor dem gewünschten Urlaubsantritt bekannt zu geben (persönliche Abhängigkeit). Es kann daher bezüglich des Urlaubsanspruches kein Unterschied zu einem nichtselbstständig Tätigen erblickt werden. Durch die Verpflichtung des Hausbetreuers nach Punkt XV. des Dienstvertrages, die Möglichkeit zu schaffen, dass ihm jederzeit Fehler- und Schadensmeldungen bezüglich technischer Anlagen der Anlage K zugehen können, ist der Hausbetreuer ebenfalls nicht unerheblich in den Betrieb des Unternehmens der Berufungswerberin eingegliedert.

Darüber hinaus ist nach Ansicht des UFS eine derart umfangreiche und vielfältige Tätigkeit des Hausbetreuers, auch auf Grund seiner nunmehr mehrjährigen Tätigkeit für die Berufungswerberin (siehe Dienstvertrag), ohne eine organisatorische Eingliederung nicht möglich. Es ist daher gesamt gesehen von der Eingliederung des Hausbetreuers in den Organismus der Wohnungseigentumsgemeinschaft auszugehen, vor allem auch deswegen, weil eine Tätigkeit nur dann als selbstständig beurteilt werden kann, wenn eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ausgeschlossen werden kann (VwGH vom 26.11.1997, 93/13/0309), was im gegenständlichen Fall jedoch nicht der Fall ist.

Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH 22.2.1989, 84/13/0001). Grundsätzlich kann vom 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.

Dem oben zitierten Dienstvertrag ist in Punkt XI. (Betriebsmittel) bezüglich eines Unternehmerrisikos zu entnehmen, dass der Dienstnehmer für seine Tätigkeit ein Mobiltelefon, einen Anrufbeantworter und ein Faxgerät zur Verfügung gestellt erhält. Die für die Durchführung der Reinigungsarbeiten erforderlichen Reinigungsgeräte und -materialien werden vom Dienstgeber beigestellt und sind bei der Hausverwaltung zeitgerecht anzufordern bzw. vom Dienstnehmer gegen Ersatz des Aufwandes einzukaufen. Aus Punkt XIII. der Vereinbarung (Entgelt) ergibt sich, dass der Dienstnehmer für seine Tätigkeit monatlich ein Entgelt in der Höhe von € 2.250 (ohne Umsatzsteuer) erhält. Das Entgelt wird am Letzten eines jeden Monats im Nachhinein vom Dienstgeber überwiesen. Wenn der Dienstnehmer Telefon-/Faxkosten gesondert in Rechnung stellt, werden diese vom Dienstgeber ebenfalls vergütet. Des Weiteren werden mit dem Dienstnehmer zwei jährliche Sonderzahlungen Ende Juni und Ende November in der Höhe eines Monatsentgeltes zusätzlich vergütet. Die Auszahlung des Entgeltes zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer erfolgt nach Abzug der vom Dienstgeber einzubehaltenden und somit abzuführenden Sozialversicherungsbeiträge. Nach Punkt XVII. (Vertretungsbefugnis) hat der Dienstnehmer auf seine Kosten für eine Vertretung durch eine andere geeignete Person zu sorgen, wenn der Dienstnehmer verhindert ist, seinen vertraglich übernommenen Verpflichtungen nachzukommen. Dies gilt solange nicht, als der Dienstnehmer infolge einer plötzlich auftretenden Dienstverhinderung durch Krankheit oder Unfall dieser Pflicht nicht nachzukommen vermag. In den Fällen der Dienstverhinderung wegen Krankheit oder Unfall und des Urlaubes hat der Dienstgeber dem Dienstnehmer die nachzuweisenden Kosten für die Vertretung bis zum Höchstausmaß des dem Dienstnehmer sonst für diesen Zeitraum gebührenden durchschnittlichen Monatsentgelt zu ersetzen. Dem Hausbetreuer für Vertretungen entstandene Kosten sind ihm laut Punkt XVII. des Dienstvertrages zu ersetzen.

Der UFS vermag ebenso wie bereits das Finanzamt (vgl. die Ausführungen in der Begründung zu den angefochtenen Bescheiden vom 29.10.2004) angesichts dieser Vereinbarungen ein Unternehmerrisiko nicht zu erkennen, bzw. ist ein Unternehmerrisiko im Vergleich zu einem echten nicht selbständigen Dienstnehmer nicht gegeben, da der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen überhaupt nicht 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 vom Auftraggeber ersetzt und nicht vom gegenständlichen Dienstnehmer aus eigenem getragen werden. Der von der Berufungswerberin in der Stellungnahme vom 13.9.2004 angeführte Umstand, dass Werkzeuge ua. vom Hausbetreuer

selbst bereitgestellt werden würden, kann aus dem Dienstvertrag nicht nachvollzogen werden. Überdies gibt der Hausbetreuer selbst an, dass ihm keine nachweisbaren Kosten aus der Tätigkeit erwachsen sind. Aus den vom bevollmächtigten Vertreter der Berufungswerberin ins Treffen geführten Vertretungen des Hausbetreuers ist ebenfalls kein Unternehmerrisiko zu erkennen, da es Vertretungsfälle, für die der Hausbetreuer selbst die Kosten übernehmen hätte müssen, nicht gegeben hat.

Dem Hinweis der Berufungswerberin in ihrer Berufung auf Punkt XIII. (Entgelt) des Dienstvertrages, dass eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden, womit ein wesentliches Kriterium, das nach der Rechtsprechung des VwGH für die Qualifikation als Dienstverhältnis maßgeblich sei, nicht vorliegen würde, ist entgegenzuhalten, dass die pauschale, monatlich gleich bleibende und sogar Sonderzahlungen beinhaltende Entlohnung im Hinblick auf die von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit so wie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftsverkehrs abhängigen Höhe der erzielten Einnahmen erst recht auf eine nicht selbstständige Tätigkeit hindeutet.

Das von der Berufungswerberin „als Auftragsübernahme auf unbestimmte Zeit“ gesehene Arbeitsverhältnis wird vom Finanzamt als „Dauerschuldverhältnis“ im Sinne einer nichtselbstständigen Tätigkeit beurteilt. Fest steht jedenfalls, dass das Arbeitsverhältnis nach dem Dienstvertrag nach den ersten drei Monaten in ein unbefristetes Dienstverhältnis übergegangen ist und von jedem der beiden Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat jeweils zum Monatsletzten gekündigt werden kann. Nach der Judikatur (vgl. VwGH vom 24.9.2003, 2000/13/0182) stellt jedoch ein Auftragsverhältnis auf unbestimmte Zeit unter Einräumung eines Probemonats und einer Kündigungsfrist für beide Teile ein Indiz für ein Dauerschuldverhältnis und damit für eine nichtselbstständige Tätigkeit dar.

Was den Hinweis der Berufungswerberin betrifft, sie habe ein ausschließlich sachliches Weisungsrecht, das auf den Arbeitserfolg gerichtet sei, bzw. kein Recht die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Tätigkeiten zu bestimmen, wird darauf hingewiesen, dass durch das auf Dauer angelegte Arbeitsverhältnis es zwangsläufig zu einer teilweise oftmaligen Wiederholung der im Dienstvertrag vereinbarten Tätigkeiten kommen muss. Die von der Berufungswerberin als Einzelleistungen angesehenen Tätigkeiten des Hausbetreuers stellen auf Grund des auf Dauer ausgerichteten Arbeitsverhältnisses im Zusammenhang mit den oben dargestellten Umständen in Wahrheit Dauerleistungen dar. In einem Werkvertrag wird hingegen die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht

aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen, wie es bei einem Dienstvertrag erfolgt, dessen Leistungsinhalt die Arbeit selbst ist.

Durch die Angaben des Hausbetreuers in der Niederschrift vom 29.7.2004 dahingehend, als sich die Tätigkeit seines Vorgängers (seines Vaters) dadurch unterscheiden würde, dass der Vater eine geregelte Dienstzeit gehabt habe, den Urlaub schriftlich beantragen musste und die Krankenstandsbestätigungen des Arztes an die Hausverwaltung übermittelt worden wären, wird die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung geäußerte Ansicht, das Gesamtbild der Tätigkeit sei vergleichbar mit der ehemaligen nichtselbstständigen Hausbesorgertätigkeit, mit geringen Abweichungen, bestätigt.

Unter Zugrundelegung dieser Ausführungen und der darauf folgenden Untersuchung des Gesamtbildes, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, gelangt der UFS zu dem Ergebnis, dass der gegenständliche Hausbetreuer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG im Dienstverhältnis tätig ist und das Finanzamt daher die mit den angefochtenen Bescheiden der Höhe nach unbestrittenen Steuern zu Recht nachgefordert hat (vgl. das zu einer Hausbesorgertätigkeit ergangene Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2003, 2000/13/0182).

Unabhängig vom steuerrechtlichen Begriff des Dienstverhältnisses ist aber auch das ASG Wien mit seinem Urteil vom 27.02.2001, 27 Cga 116/00a, rk., zitiert in ARD 5292/5/2002 vom 08.03.2002, hinsichtlich der Abgrenzung Dienstvertrag zu Werkvertrag bei Hausbesorgertätigkeit zu folgendem Ergebnis gekommen: (§ 2 Z 1 HbG, § 1151 ABGB) Verpflichtet sich ein Arbeitnehmer einem Hauseigentümer gegenüber vertraglich zu genau umschriebenen Reinigungs-, Wartungs- und Beaufsichtigungstätigkeiten im Haus, deren Einhaltung der Kontrolle des Hauseigentümers unterliegt, und werden ihm neben dem monatlichen Entgelt auch ein Urlaubszuschuss und eine Weihnachtsremuneration gewährt, liegt selbst dann ein abhängiges Hausbesorgerdienstverhältnis vor, wenn der Hausbesorger seine Zeit frei einteilen kann und ihm keine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. Februar 2008