



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***SenV***, die Richterin ***SenR*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 9. September 2015 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2009 bis 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. August 2020 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Außenprüfung schrieb das Finanzamt mit Bescheiden vom 9. September 2015 für die Jahre 2009 bis 2012 Lohnsteuer zur Haftung und Zahlung vor und setzte sowohl den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag fest. Zur Begründung wurde auf den Bericht gleichen Datums verwiesen.

Diesem Bericht ist zu entnehmen, dass durch die Einsichtnahme in diverse Buchhaltungsunterlagen offensichtlich geworden sei, dass es sich bei "Werkvertragsnehmern" um Dienstnehmer gem § 47 EStG 1988 handeln würde. Dazu nahm die Prüferin Bezug auf ein gerichtliches Verfahren vor dem BG Lienz und eine Niederschrift vom 4. Feber 2015 mit einem namentlich genannten "Werkvertragsnehmer". Aus diesen Beweismitteln würde sich ergeben, dass die erbrachten Leistungen nach Stunden abgerechnet worden wären und Werkverträge erst "im Nachhinein erfolgt" seien. Gegenstand der Klage wäre es nicht gewesen festzustellen, ob Dienstverhältnisse vorgelegen seien. Ob ein Dienstverhältnis nach dem Einkommensteuerrecht vorliege, wäre eine eigenständig und ausschließlich steuerrechtlich zu beantwortende Frage.

Nach Anführung der Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988 und höchstgerichtlicher Judikatur wurde unter Hinweis auf die Feststellungen des BG Lienz ausgeführt, *"dass die vorgelegten Werkverträge nicht zweifelsfrei einem Auftrag zuordenbar waren, woraus nur der Schluss gezogen werden kann, dass eben nicht ein bestimmtes Werk geschuldet wurde sondern eben die Arbeitsleistung als solche"*.

Hinsichtlich näher umschriebenen von den "Werkvertragsnehmern" durchgeführten Tätigkeiten wäre jeden Tag ein eigener Arbeitsbereich *"zum Fertigstellen"* vorgegeben worden und wären auch die Betriebsmittel vom *"Auftraggeber"* zur Verfügung gestellt worden. Es sei *"nicht davon auszugehen, dass es sich um selbstbestimmte in eigener Verantwortung durchgeführte Arbeiten, also ein selbständiges Werk darstellende Tätigkeiten, sondern eher um typische nichtselbständige Tätigkeiten"* handeln würde. Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführungen und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum der *"Dienstnehmer"* erlauben, könne bei der Integration des *"Beschäftigten"* in den Betrieb des Beschäftigers nach näher ausgeführter höchstgerichtlicher Judikatur (Anmerkung: zum Sozialversicherungsrecht) das Vorliegen eines *"Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit"* vorausgesetzt werden. Weiters wären die Wohnmöglichkeiten unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe zu bei Forstarbeiten beschäftigten Holzakcordanten zur Frage der selbständigen oder nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in einem näher bezeichneten (Anmerkung: steuerrechtlichen) Erkenntnis die Auffassung vertreten, *"dass Vereinbarungen über die Verpflichtung zur Ableistung von Holzarbeiten im vorher annähernd bestimmten*

Ausmaß und zu einer bestimmten Zeit nicht zur Annahme führen, Holzakcordanten seien weisungsfrei und somit selbständig tätig. Diese Beurteilung erhärtet sich, wenn die Entlohnung nach geleisteten Stunden erfolgt.

Das weitere per Gesetz genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, sei nach einem näher angeführten Judikat im Sinne einer "Abhängigkeit vom Auftraggeber" zu verstehen. Sie zeige sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den "Auftraggeber" sowie in der "unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers". Wenn teilweise eigene Arbeitsmittel von den betroffenen Personen bei ihrer Tätigkeit verwendet würden, spreche das nicht gegen die Beurteilung als nichtselbständige Tätigkeit, da grundsätzlich auch bei nichtselbständig Erwerbstätigen Werbungskosten anfallen könnten.

Die Lohnsteuer wäre mit einem Lohnsteuersatz in Höhe von 13% geschätzt worden; diesbezüglich werde auf eine Beilage verwiesen. Auch der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wären vorzuschreiben gewesen.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde gegen diese Bescheide wurde deren ersatzlose Aufhebung begehrt.

Die unter dem Punkt "Sachverhaltsfeststellungen" gemachten Ausführungen seien *"bloß eine lückenhafte und einseitige Wiedergabe der Gerichtsprotokolle"*. Es würden im Bericht keine vom Finanzamt festgestellten Sachverhaltselemente angeführt, die über diejenigen hinausgehen würden, die bereits im Gerichtsverfahren festgestellt worden wären. Dennoch vermeine *"die GPLA-Prüfung entgegen der klaren und eindeutigen Feststellung des Gerichts, dass Ansprüche über Werkverträge verhandelt werden, dass das Gericht irrt und eigentlich Dienstverträge vorliegen würden"*. Weshalb diese zentrale Feststellung des Gerichts, die durch eine umfangreiche Sachverhaltserhebung im Zuge des Gerichtsprozesses untermauert sei, verwerfe, bleibe unklar. Aus dem Bericht lasse sich nicht entnehmen, wie sich eine Subsumption des vom Gericht festgestellten Sachverhaltes unter den Tatbestand des Vorliegens von Dienstverhältnissen logisch nachvollziehbar ableiten lasse. Eigene Ermittlungen des Sachverhalts durch die GPLA, die es zulassen würden, die Schlüsse des Gerichts in Zweifel zu ziehen, lägen nicht vor.

In durch zwei Instanzen geführten Verfahren käme das Gericht zum klaren und eindeutigen Schluss, dass zwischen den Streitparteien ein Werkvertrag vorläge. Wenn das Finanzamt vermeine, das Gericht hätte sich nur mit der Frage befasst, ob die Forderungen des Klägers zu Recht bestehe, verkenne es *"den für die Gerichtsentscheidung notwendigen Erkenntnisprozess"*. Das Gericht wäre ohne Klarheit über das der Klagsforderung zugrunde liegende Rechtsverhältnis niemals im Stande, über deren Rechtmäßigkeit abzusprechen. Es stehe außer Frage, dass für die Klärung ob ein Dienstverhältnis im steuerrechtlichen Sinn vorliege, § 47 EStG 1988 heranzuziehen sei. Das Finanzamt könne jedoch nicht aufzeigen, aus welchen Gründen sich aus steuerrechtlicher Sicht bei Abwägung aller Sachverhaltselemente ein anderes Gesamtbild ergeben solle als jenes, das zur Qualifizierung der Rechtsverhältnisse

als Werkvertrag geführt habe.

Anzumerken wäre noch, dass in einem Entwurf zur Niederschrift über die Schlussbesprechung (Seiten 1 - 3 in Beilage) noch auf eine bei der Finanz erstattete "Anzeige vom 05.06.2013"

Bezug genommen werde. Es liege durchaus im Bereich des Möglichen, dass die Schlussfolgerungen im Bericht zu einem nicht unwesentlichen Teil durch diese Anzeige beeinflusst sein könnten. Der Antrag auf Akteneinsicht wäre unter Hinweis auf den Schutz Dritter abgewiesen worden (siehe Vermerk Seite 2 der Niederschrift). Da die Identität von zu schützenden Dritten durch Schwärzung einfach zu verbergen wäre, stelle diese Verweigerung der Akteneinsicht jedenfalls einen erheblichen Verfahrensmangel dar, der in einem allfälligen weiteren Verfahren zu sanieren sei,

Weiters sei noch anzumerken, dass aus dem gerichtsbekannten Sachverhalt sehr deutlich hervorgehe, dass der Kläger die anderen durch die GPLA als Dienstnehmer eingestuftten Personen dem Beschwerdeführer als Arbeitskräfte "*zugeführt*" habe, für diese offensichtlich immer als Sprecher aufgetreten sei, für diese "*praktisch sämtliche*" Aufträge und Leistungsabrechnungen abgewickelt, allfällige Leistungsstörungen verhandelt und Geldbeträge für die Leistungen in Empfang genommen und an die anderen Personen weiterverteilt habe. Auch der Transport von den Wohnorten zu den Arbeitsorten scheine größtenteils von diesem organisiert worden zu sein. Dieser habe also viele Funktionen ausgeübt, die regelmäßig einem Dienstgeber zukommen würden. Es könne deshalb nicht ausgeschlossen werden, dass trotz des Vorliegens von Werkverträgen zwischen dem Beschwerdeführer und den einzelnen Personen in Wahrheit dieser Kläger als Dienstgeber dieser Personen anzusehen sei und zwischen diesem und dem Beschwerdeführer ein Werkvertragsverhältnis vorgelegen habe. Diese Frage habe das Gericht nicht klären müssen, da ja nur der Kläger vor Gericht aufgetreten sei und die anderen Personen vertreten habe, was als weiteres Indiz dafür gewertet werden könne, dass die Stellung des Klägers eine andere als die eines Arbeitnehmers gewesen wäre. Auf Grund dieser vielen Indizien hätte sich jedenfalls die GPLA auch um die Klärung der Frage bemühen müssen, ob nicht dem Kläger eine Dienstgeberstellung zugekommen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. November 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung gab das Finanzamt den Text des Berichtes über die Außenprüfung und den Text der Beschwerde ebenso wortgetreu wieder, wie ein Beispiel für eine der mit "Werkvertrag" bezeichneten abgeschlossenen Vereinbarungen.

Auch wurde ausgeführt, dass unstrittig sei, dass im streitgegenständlichen Zeitraum mehrere Personen im Auftrag des Beschwerdeführers mit "*diversen Arbeiten (Forstarbeiten, Setzen von Bäumen, usw.)*" betraut gewesen seien und die Beurteilung eines Vertragsverhältnisses in anderen Rechtsgebieten keinen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung habe und auch die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung nicht relevant sei. Vielmehr wären die "*tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen*" entscheidend. Somit geht auch die Argumentation des Beschwerdeführers ins Leere, wonach Gerichte geurteilt hätten, es lägen eindeutig Werkverträge vor und die Abgabenbehörde hätte sich an diese Beurteilung zu halten. Dem sei nicht so. Dies sei erstens keine Vorfrage iSd § 116 BAO und zweitens habe sich

das zuständige Landesgericht in seinem Urteil vom 30. September 2014 mit dieser Frage gar nicht befasst. Aus Anlass einer telefonischen Rücksprache habe eine damals urteilende Richterin bestätigt, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Dienstverhältnissen auf das Urteil keine Auswirkung gehabt hätte. Es wäre einzig und allein um die Frage gegangen, ob die Forderung zu Recht bestanden habe oder nicht. Aus dem Urteil sei daher nicht ableitbar, dass Werkverträge vorgelegen hätten. Auf dieses Vorbringen brauche somit auch nicht weiter eingegangen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wären der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würden, 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 würden, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Die persönlichen Weisungen wären auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle. Auf den ersten Blick schienen die als „Werkverträge“ bezeichneten Vereinbarungen alle Kriterien zu berücksichtigen, die von der Rechtsprechung dazu entwickelt worden seien. Die tatsächliche Handhabung der Vereinbarung zeichne jedoch ein ganz anderes Bild. Im Zuge des Abgabenverfahrens wären zwei namentlich genannte arbeitende Personen zur Tätigkeit beim Beschwerdeführer einvernommen worden. Die Niederschrift über die Einvernahme der beiden Herren wäre der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers im Rahmen der Akteneinsicht übermittelt worden. Die in der Folge näher angeführten Aussagen dieser beiden Herren dürften nicht unerwähnt bleiben.

Für ein Dienstverhältnis maßgeblich wäre ein persönliches Weisungsrecht, das auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet sei. Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordere einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und sei durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. Die persönlichen Weisungen wären auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspreche, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle.

Die für die Weisungsgebundenheit erforderliche wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit zeige sich bei den genannten Personen augenscheinlich bereits darin, dass sie weitestgehend ausschließlich für den Beschwerdeführer tätig gewesen wären. Auf Grund der nach den eigenen Angaben der betroffenen Personen durchgeführten Tätigkeiten — Forstarbeiten, Setzen von Bäumen usw in einem bestimmten Gebiet, die Grenzen wären vom Beschwerdeführer gezeigt worden - sei nicht davon auszugehen, dass es sich um selbstbestimmte in eigener Verantwortung durchgeführte Arbeiten, also ein selbständiges Werk darstellende Tätigkeiten, sondern eher um typische nichtselbständige Tätigkeiten

gehandelt habe.

Auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer oder seine Auftraggeber (zB Förster der Bundesforste) den betroffenen Personen nach den Angaben in der Einvernahme jedenfalls den Arbeitsort, weitestgehend die Arbeitszeit und auch das arbeitsbezogene Verhalten (wie das Verwenden der Betriebsmittel des Beschwerdeführers) vorgegeben hätten, sei die für eine selbständige Tätigkeit erforderliche Bestimmungsfreiheit infolge umfassender Bindung an die Weisungen des Beschwerdeführers überwiegend ausgeschlossen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei im Sinne einer Abhängigkeit vom Arbeitgeber zu verstehen und zeige sich ua durch die Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs 2 EStG 1988 erfüllen würden, komme es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an. Entscheidend seien vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen. Der Umstand, dass die zwischen dem Beschwerdeführer und den Auftragnehmern bestehenden Vereinbarungen als Werkvertrag bezeichnet worden wären, sei daher nicht von entscheidender Bedeutung. Da es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankomme, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis kleiden oder wie eine Tätigkeit auf einem anderen Rechtsgebiet zu beurteilen wäre, komme auch dem Umstand, dass die Auftragnehmer über eine Gewerbeberechtigung verfügen würden, für die gegenständliche – ausschließlich nach § 47 Abs 2 EStG 1988 vorzunehmende – Beurteilung keine Bedeutung zu.

Nachdem diese beiden Kriterien nach Ansicht des Finanzamtes bereits so stark ausgeprägt wären, brauche auf andere Umstände (zB Unternehmerwagnis) nicht mehr eingegangen werden. Es lägen Dienstverhältnisse vor, wofür auch die Tatsache spreche, dass der Beschwerdeführer die Unterkunft für "*seine Mitarbeiter*" bezahlt habe. Wären diese tatsächlich selbständig tätig gewesen, hätten diese sich selber um eine Unterkunft kümmern müssen – dann wären aber höhere Stundensätze udgl zu vereinbaren gewesen.

Wenn der Beschwerdeführer ausführe, die Behörde hätte untersuchen müssen, ob nicht einem konkret bezeichneten Arbeiter eine Dienstgebestellung zukomme, so wäre dem entgegenzuhalten, dass erstens dieser nur von November 2009 bis Jänner 2011 – und in diesem Zeitraum auch nicht durchgängig – beschäftigt gewesen sei (und somit gar nicht Dienstgeber für andere Mitarbeiter sein habe können) und zweitens der Beschwerdeführer die Verträge mit den anderen Mitarbeitern abgeschlossen habe. Somit komme diesem „Argument“ keine Bedeutung zu. Zu einer anderen Beurteilung könnte nur dann gekommen werden, wenn der Beschwerdeführer mit nur einem Auftragnehmer einen Werkvertrag abgeschlossen hätte und dieser eine Auftragnehmer seinerseits Arbeitsverträge mit Mitarbeitern geschlossen hätte. Dies sei jedoch nicht geschehen.

Abschließend wurde sodann noch auf die Bezug habenden Bestimmungen des EStG 1988, des FLAG 1967 und des WKG 1998 hingewiesen.

Daraufhin wurde rechtzeitig die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Die bisherigen Ausführungen würden unverändert aufrecht erhalten. Zudem werde ergänzend ausgeführt, dass in den Erwägungen der Beschwerdeentscheidung angemerkt werde, dass aus dem Urteil nicht ableitbar wäre, dass im Gerichtsverfahren über Ansprüche aus Werkverträgen abgesprochen worden wäre.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die österreichische Rechtsordnung vorsehe, dass für die Abklärung von Ansprüchen aus Dienstverhältnissen die Arbeits- und Sozialgerichte und nicht die Bezirksgerichte zuständig seien (§ 50 ASGG Abs 1). Vor den Bezirksgerichten wiederum seien nur alle übrigen zivilrechtlichen Ansprüche abzuhandeln (§ 49 JN), nicht aber solche aus Dienstverhältnissen. Wenn ein Gericht erkenne, dass die in Streit stehenden Ansprüche nicht in seine Zuständigkeit fallen würden, dann sei es verpflichtet die Klage wegen Unzuständigkeit zurückzuweisen.

Im vorliegenden Fall seien sowohl Kläger als auch Beklagter von der Zuständigkeit des angerufenen Gerichtes ausgegangen. Auch für die Richterin habe offensichtlich kein Zweifel an der Zuständigkeit "*ihres Bezirksgerichts*" für den eingebrachten Fall bestanden. Dasselbe gelte im Weiteren auch für den erkennenden Senat des Landesgerichtes, auch dort hätte man sich für den eingebrachten Fall offensichtlich für zuständig gehalten. Somit ist aus dem rechtskräftig abgeschlossenen Gerichtsverfahren zu entnehmen, dass sowohl Kläger als auch Beklagter und sowohl die Richterin des Bezirksgerichtes als auch der in 2. Instanz entscheidende Senat des Landesgerichtes offensichtlich keinerlei Zweifel an der rechtlichen Qualifikation der Ansprüche als solche aus einem Werkvertragsverhältnis gehabt hätten. Die Gerichte hätten die Klage bei Erkennen, dass Ansprüche aus einem Dienstverhältnis vorliegen, sofort wegen Unzuständigkeit zurückweisen müssen, was aber nicht erfolgt sei. Für den Kläger wiederum wäre die Annahme von Dienstverhältnissen aufgrund der sich daraus ergebenden sozialversicherungsrechtlichen Ansprüche vorteilhafter gewesen, dennoch habe er die Klage beim Bezirksgericht und nicht beim Arbeits- und Sozialgericht eingebracht. Aus der Aussage der Richterin, dass das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Dienstverhältnissen auf das Urteil keine Auswirkung gehabt hätte, kann genau das entnommen werden, dieser Umstand wäre ohne Auswirkung gewesen. Diese Aussage bedeute aber keinesfalls, dass das Gericht sich nicht mit der Natur des Vertrags auseinandergesetzt habe und dabei offensichtlich zum Schluss gekommen wäre, dass Werk- und nicht Dienstverträge vorliegen. Wäre dem nicht so gewesen, wäre die Klage, wie oben dargestellt, wegen Unzuständigkeit des Gerichtes zurückzuweisen gewesen.

Damit treffe die in der Beschwerdebegründung getroffene Aussage unvermindert zu, vor dem Bezirksgericht, ebenso wie vor dem Landesgericht wären Ansprüche aus Werkverträgen verhandelt worden und nicht solche aus Dienstverträgen. Wie schon dargestellt, verweise die GPLA-Prüfung nur auf Unterlagen und Protokolle aus diesen Gerichtsverfahren. Im Zuge dieses Verfahrens wären für die Gerichte aus der Gesamtbeurteilung der ihnen vorliegenden Sachverhaltselemente keinerlei Zweifel entstanden, dass Werkverträge und keine

Dienstverträge vorlägen. Die GPLA-Prüfung habe ihrerseits keinerlei neue Sachverhaltselemente vorlegen können, die eine andere Beurteilung nötig machen würden. Auch nicht aufgezeigt werde, welche der vom Gericht festgehaltenen Sachverhaltselemente aus Sicht des Steuerrechts anders zu beurteilen wären, sodass von Dienstverhältnissen im steuerrechtlichen Sinn auszugehen wäre. Es gäbe keine logisch nachvollziehbare Ableitung aus den gerichtlich festgestellten Sachverhaltselementen die zwingend zur Annahme des Vorliegens von Dienstverhältnissen führen würden. Die in der erstinstanzlichen Begründung aus vermutlich gutem Grund nicht erwähnte, in der Begründung der Beschwerdeentscheidung auf Seite 8 bis 12 dargestellte Niederschrift der Finanzpolizei vom 4. Feber 2015 sei als Beweismittel völlig unzulässig. Befragt worden wären zwei der Arbeiter. Ein dritter Herr habe dabei als Übersetzer - „Sprachkundiges Organ“ - fungiert. Die befragenden Beamten wären offensichtlich nicht der Sprache mächtig gewesen, der sich die Auskunftspersonen bedient hätten. Dieses Protokoll, aus dem scheinbar hervorgehe, dass die Auskunftspersonen in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer gestanden wären, sei aus mehreren Gründen in seiner Aussage höchst fragwürdig und als Beweis ungeeignet. Ein wesentlicher Mangel bestehe darin, dass der Übersetzer jener Herr sei, der als Rechtsanwalt im Gerichtsverfahren gegen den Beschwerdeführer rechtsfreundlich vertreten habe. Dieser sei damit eindeutig Partei und somit als neutraler Übersetzer nicht geeignet. Weiters sei er auch kein beeideter Übersetzer. Die befragenden Beamten wären selbst nicht in der Lage gewesen, die Antworten der Auskunftspersonen zu verstehen, sie haben sich einzig auf die Übersetzung verlassen können. Dieser Übersetzer wäre bei seiner Übersetzung an keinen Wahrheitseid gebunden gewesen und er wäre in einem langen Rechtsstreit Parteienvertreter für eine der Auskunftspersonen und gegen die im Fokus der Ermittlungen stehende Person. Der Wahrheitsgehalt der Aussagen dieses Herrn stehe damit massiv in Zweifel, insbesondere auch deshalb. da es ja genau dieser gewesen wäre, der als Rechtsvertreter einer der befragten Personen Ansprüche aus Werkverträgen geltend gemacht habe und der jetzt Aussagen treffe, die auf ein Dienstverhältnis hindeuten würden. Diese Informationen, die er angeblich übersetzt habe, müssten ihm wohl schon damals bei Übernahme der Vertretung gegen den Beschwerdeführer bekannt gewesen sein und hätte er dann aber die Klage niemals beim Bezirksgericht einbringen dürfen, sondern bei dem für Dienstverhältnisse zuständigen Arbeits- und Sozialgericht. Schließlich sei noch ein wesentlicher Mangel dieser Niederschrift festzuhalten. Befragt worden wären offensichtlich zwei Auskunftspersonen. Allerdings sei weder aus den Fragen zu erkennen an welche der Auskunftspersonen die jeweilige Frage gerichtet gewesen sei, noch sei bei den Antworten zu erkennen welche der Personen geantwortet habe. Dass beide immer dasselbe gesagt hätten werde nicht erwähnt und wäre wohl auch komplett unüblich. Die Antworten sind irgendeine Gesamtantwort, die vom Rechtsanwalt einer der Auskunftspersonen an die Beamten gegeben worden wäre - mit der nicht klärbaren Problematik was von diesen Antworten tatsächlich von den Auskunftspersonen gekommen sei und was ggf vom Anwalt im Bemühen seinen Mandanten zu unterstützen ergänzt, weggelassen oder geändert worden wäre.

Aus diesen Gründen seien die in der Niederschrift festgehaltenen Befragungsergebnisse nicht verwertbar. Es gäbe keinerlei Sicherheit dafür, dass die Niederschrift die tatsächlichen Antworten der Auskunftspersonen wiedergebe.

Die Aussagen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung zur Weisungsgebundenheit und zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers würden aber genau diese Niederschrift als Grundlage nehmen. Da diese, wie oben gezeigt, aber kein taugliches Mittel zur Sachverhaltsermittlung darstellen würden, bleibe die Beschwerdeentscheidung letztlich unbegründet. Ebenso wie im Erstbescheid würden somit auch hier keine tauglichen Sachverhaltselemente vorgelegt, die ein Abweichen von der Beurteilung der beiden Gerichte, dass im gegenständlichen Fall Werk- und nicht Dienstverträge vorliegen, rechtfertigen.

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde samt den angeführten Beweismitteln zur Entscheidung vor, ohne weitere Ausführungen zu den (insbesondere) Verfahrensrügen im Vorlageantrag zu erstatten. Beantragt wurde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 4. August 2020 wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat abgehalten. Im Zuge der Verhandlung gab der Beschwerdeführer ua auch über Befragen durch einen Laienrichter an, dass

- er die arbeitenden Personen benötigt habe, da er alleine die übernommenen Aufträge nicht hätte abarbeiten können,
- die arbeitenden Personen auf Basis von Festmetern oder Stück ihre Arbeiten geleistet hätten, da auch er zB bei Setzlingen auf Basis von Stück, bei Waldpflegearbeiten oder Durchforstungsarbeiten auf Basis von Hektar bezahlt worden wäre. Hätte er dann die arbeitenden Personen auf Stundenbasis bezahlt, wäre das ein „Negativgeschäft“ gewesen. Letztlich räumt er aber ein, dass (auch) eine Entlohnung nach Stunden stattgefunden habe, da dies „auf Grund der Art der Arbeiten“ notwendig gewesen wäre.
- seitens der arbeitenden Personen lediglich die geleistete Arbeit aufgeschrieben und anhand dieser Aufzeichnungen sodann das Geld kassiert worden sei. Rechnungen seien von den tätigen Personen keine gestellt worden, die „wollen nur das Geld“.
- die arbeitenden Personen Pickel oder eine Motorsäge selbst mitgebracht hätten und auch zu den Arbeitsorten im Wald selbst gefahren wären. Über Nachfrage wurde jedoch eingeräumt, dass er den arbeitenden Personen Arbeitsmaterial auch selbst gestellt sowie diese Personen bei schwierig zu erreichenden Arbeitsorten zu diesen gebracht habe.
- im Weiteren wurde darauf verwiesen, dass die arbeitenden Personen „im Gasthaus“ oder auch telefonisch an ihn mit der Frage um Arbeit herangetreten wären. Ob sich diese Personen in Österreich bei den zuständigen Stellen (Finanzamt, Krankenkasse) gemeldet hätte, wisse er nicht und interessiere „das im Wald keinen“.
- er früher auch Österreicher beschäftigt habe, diese jedoch nicht brauchbar wären, da sie zwei Tage arbeiten würden und danach im Krankenstand wären, was die Firma dann auch noch bezahlen müsse.

Das Finanzamt verweist darauf, dass gegenständlich der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarungen entscheidend sei. Im Verfahren habe das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung ausführlich dargelegt, warum es der Ansicht sei, es lägen Dienstverhältnisse vor. Weder in der Beschwerde noch im Vorlageanträge würden dagegen konkrete Einwendungen erhoben worden sein. Auch seien während des Verfahrens Unterlagen vorgelegt worden, die eine Abrechnung nach Stunden (anfänglich € 10,00, später € 12,00 pro Stunde) belegen würden. Auch in den Gerichtsverfahren gegen den Beschwerdeführer wäre eine Abrechnung nach Stunden festgestellt worden. Hinsichtlich der Betriebsmittel verweist das Finanzamt auf die niederschriftliche Einvernahme von zwei arbeitenden Personen.

Abschließend beantragt das Finanzamt weiterhin die Abweisung der Beschwerde, der Beschwerdeführer die Stattgabe und ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Der nachfolgend angeführte Sachverhalt ergibt sich einerseits unstrittig aus dem Verwaltungsakt, andererseits aus den gesondert angeführten vorliegenden Beweismitteln und Überlegungen.

a) Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer mit unterschiedlichen Auftraggebern im Prüfungszeitraum Vereinbarungen über die Durchführung diverser forstwirtschaftlicher Arbeiten abgeschlossen hat. Dabei handelte es sich, wie dem Urteil des Bezirksgerichtes auf Seite 3 zu entnehmen ist, ua um Schlägerungs-, Säge- und Transportarbeiten sowie das Setzen von Jungbäumen.

b) Um die übernommenen Verpflichtungen erfüllen zu können, bediente er sich mehrerer namentlich bekannter, im Ausland wohnhafter Personen, die er je nach Personalbedarf entweder direkt oder über eine der Personen (vgl dazu die Niederschrift vor dem Bezirksgericht vom 18. Oktober 2013) kontaktierte und mit den entsprechenden Arbeiten betraute. Diese Vorgangsweise wurde mit einzelnen Personen über viele Jahre gepflegt (vgl die Feststellungen in den im Verwaltungsakt aufliegenden Urteilen).

In der mündlichen Verhandlung gab der Beschwerdeführer an, dass arbeitsbereite Personen ihre Dienste auch „im Gasthaus“ anböten bzw sogar von sich aus Kontakt zu Unternehmern suchen würden. Dabei handelt es sich offensichtlich um die Herstellung der „Erstkontakte“, welche dann zu der eingangs beschriebenen langjährigen Zusammenarbeit führte. Daraus ergibt sich aber auch, dass hier nicht selbständige Unternehmer in einen Wettstreit um Aufträge traten, sondern arbeitswillige Personen Unternehmern eben bloße Arbeitsbereitschaft signalisiert haben. Letztlich war es für den Beschwerdeführer, wie er

selbst in der mündlichen Verhandlung zugestanden hat, völlig egal, ob die tätigen Personen bei den zuständigen Stellen (Finanzamt, Krankenkasse) angemeldet waren oder dass diese keine (ordnungsgemäßen) Rechnungen stellten. Vielmehr benötigte er ihre Arbeitskraft zur Erfüllung der von ihm übernommenen Aufträge.

c) Für diese Personen wurden vom Beschwerdeführer Nächtigungsmöglichkeiten in der Nähe der Arbeitsorte organisiert und bezahlt (siehe die im Verwaltungsakt aufliegenden Rechnungen).

d) Ebenso stellte der Beschwerdeführer den arbeitenden Personen die notwendigen Gerätschaften zur Verfügung.

Dies ergibt sich aus der Niederschrift mit zwei arbeitenden Personen vom 4. Feber 2015.

Dabei mag es zwar zutreffen, dass die befragenden Finanzpolizisten über keine entsprechenden Sprachkenntnisse verfügt haben und sich somit auf die Übersetzung eines Rechtsanwaltes verlassen mussten, der in der vergangenen Zeit (Urteil des Landesgerichtes im Berufungsverfahren vom 30. September 2014) auch der rechtsfreundliche Vertreter in einem Gerichtsverfahren gegen den Beschwerdeführer gewesen ist. Da dieses Verfahren aber bereits Monate vor der Befragung rechtskräftig entschieden wurde, ist nicht ersichtlich, wieso dieser Rechtsanwalt nunmehr noch ein Interesse daran gehabt haben sollte, seinen Mandanten dadurch zu unterstützen, indem er die Aussagen ergänzt, Teile weglässt oder geändert wiedergibt. Auch erscheint der Inhalt der Niederschrift durchaus nicht von einem - wie auch immer gearteten - Belastungswillen gekennzeichnet, sondern steht dieser im logischen und widerspruchsfreien Zusammenhang mit den anderen Beweismitteln.

Dazu erscheint es ua durchaus als nachvollziehbar, dass die arbeitenden Personen, die regelmäßig über weite Wegstrecken (mehrere hundert Kilometer) zu den Arbeitsorten (in Privatfahrzeugen und in Fahrgemeinschaften) angereist sind, gar keine Möglichkeit gehabt hätten, in großem Umfang noch Gerätschaften selbst mitzubringen.

Im Übrigen war dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers diese Niederschrift bereits vor Erlassung der bekämpften Bescheide bekannt (Übermittlung per Mail vom 20. Juli 2015) bekannt und wurde diesbezüglich in der Beschwerde kein Einwand erhoben. Erst im Vorlageantrag wurde sodann die Richtigkeit zwar - mit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zielführenden Argumenten - angezweifelt, es aber völlig unterlassen, gegenteilige Sachverhaltsbehauptungen aufzustellen und dafür Beweismittel vorzulegen bzw anzubieten. Gleiches gilt für die Ausführungen des Beschwerdeführers, der in der mündlichen Verhandlung zwar davon spricht, dass Pickel und Motorsäge (somit einzelne „Kleingeräte“) von den arbeitenden Personen selbst mitgebracht worden wären, dann aber wieder einräumt, dass er derartige Gerätschaften doch zur Verfügung gestellt hat.

Während also die Aussagen der befragten Personen klar und unzweideutig einen schlüssigen und nachvollziehbaren Sachverhalt zum Inhalt haben, versucht der Beschwerdeführer – mit völlig unbelegten Behauptungen – einen Sachverhalt darzustellen, der seinen Beschwerdestandpunkt stärken soll.

e) Aus der genannten Niederschrift geht hervor, dass regelmäßig mehrere Personen die vom Beschwerdeführer übernommenen Arbeitsaufträge gemeinsam ausgeführt haben. Die Richtigkeit dieser Angaben in der Niederschrift lässt sich auch durch die Quittungen über die vom Beschwerdeführer bezahlten Nächtigungen belegen. So wurden zB oftmals Ferienwohnungen angemietet, in welchen naturgemäß mehrere Personen Platz finden (vgl zB Rechnung vom 6. April 2012 über eine Ferienwohnung für drei Personen), aber auch Einzelübernachtungen bezahlt, wobei den Rechnungen zu entnehmen ist, dass mehrere Personen gleichzeitig genächtigt haben (vgl zB die Rechnungen vom 7. und 26. Oktober 2010 sowie für Oktober und November 2012 für jeweils bis zu vier Personen). Ebenso ergibt sich aus dem Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seiten 4 und 13, dass die Arbeiten in einem Zusammenwirken mehrerer Personen erledigt wurden und der Beschwerdeführer - entsprechend dem von ihm übernommenen Auftrag des jeweiligen Kunden Vorgaben zB hinsichtlich Ausformung und Lieferung machte (vgl das Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seite 7, zu den übernommenen Buchenschlägerungsarbeiten).

f) Der Arbeitseinsatz wurde durch den Beschwerdeführer koordiniert und wurden die Arbeitsgruppen von ihm eingeteilt (vgl das Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seite 10, wo der Beschwerdeführer selbst angibt, dass er für den Ersatz einer nicht erschienenen Arbeitskraft sorgen musste, bzw Seite 13, wo ein Zeuge angibt, dass er mit unterschiedlichen Personen zusammengearbeitet habe). Die Überwachung erfolgte, wenn er selbst mitarbeitete bzw vor Ort anwesend war, durch den Beschwerdeführer (vgl das Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seiten 4, 7 und 12). Zudem gab es auch Kontrollen durch Vertreter der Auftraggeber. Siehe dazu das Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seite 12, und die Niederschrift vom 4. Feber 2015, Pkt 17. und 19., wobei diese Angaben durchaus glaubwürdig und plausibel sind, zumal ja der Beschwerdeführer sich zur ordnungsgemäßen Durchführung der übernommenen Arbeiten verpflichtet und dafür auch einzustehen hatte.

g) Von den arbeitenden Personen wurde die Unterzeichnung von "Werkverträgen" abverlangt, welche jedoch erst nachträglich ausgefüllt wurden und die daher schon aus diesem Grund als Beweismittel für den tatsächlichen Ablauf der Arbeiten nicht geeignet sind (vgl die Ausführungen im Urteil des Bezirksgerichtes Seite 9f). Dazu kommt noch, dass die "Werkverträge" in deutscher Sprache verfasst sind und - wie der Beschwerdeführer selbst ausführt - die arbeitenden Personen der deutschen Sprache nicht (ausreichend) mächtig waren, also den doch komplexeren Vertragstext gar nicht verstehen konnten (vgl dazu die zeugenschaftliche Aussage im Protokoll über die Verhandlung vor dem Bezirksgericht am 18. Oktober 2013, S 12). Vielmehr erscheint es durchaus als weit eher zutreffend, dass es den arbeitenden Personen lediglich darauf angekommen ist, dem Beschwerdeführer ihre Arbeitskraft entsprechend den Bedürfnissen des Beschwerdeführers zur Verfügung zu stellen und dafür eine von der Dauer des Einsatzes abhängige Entlohnung zu erhalten (vgl auch die

diesbezügliche Aussage des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung). Wenn dazu vom Beschwerdeführer die Unterzeichnung eines Schriftstückes gefordert wurde, dann wurde dieses ganz offensichtlich ohne weitere Befassung mit dem Inhalt von den arbeitenden Personen auch unterzeichnet.

Die einzelnen Vertragspunkte der "Werkverträge" geben somit die tatsächlichen Umstände, unter welchen die Tätigkeit ausgeübt wurde, keinesfalls authentisch wieder.

Letztlich ergibt sich aus dem Rechenwerk des Beschwerdeführers, dass die arbeitenden Personen von diesem entlohnt wurden.

Entgegen den vorliegenden Werkverträgen erfolgte die Bezahlung regelmäßig auf Basis geleisteter Arbeitsstunden (vgl die Feststellungen in den Gerichtsurteilen und die im Verwaltungsverfahren unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Bericht über die GPLA-Prüfung und der Beschwerdeentscheidung), wobei diese Arbeitsstunden von den einzelnen arbeitenden Personen entsprechend dem Anfall aufgezeichnet und sodann in gewissen Abständen abgerechnet wurden (vgl die im Verwaltungsakt aufliegenden Abrechnungen). Wenn der Beschwerdeführer nun in der mündlichen Verhandlung behauptet, er habe nach Flächen, Pflanzen oder anderen Parametern abgerechnet, kann das nur als Schutzbehauptung angesehen werden.

h) Die Höhe der in den einzelnen Jahren ausbezahlten Vergütungen ergibt sich aus dem Rechenwerk des Beschwerdeführers und werden diesbezüglich auch keine Einwendungen seitens des Beschwerdeführers erhoben.

Dem steht auch nicht entgegen, dass - bezogen auf die urteilsrelevanten Personen - in den Urteilen davon die Rede ist, dass der Kläger die weiteren Arbeiter "angeworben" hätte (S 6 des BG-Urteils) bzw die anderen Arbeiter über seine "Vermittlung" für den Beklagten tätig geworden wären (S 3 des LG-Urteils). Es ist durchaus nachvollziehbar und nicht unüblich, dass eine Person, die vom Arbeitskräftebedarf eines ihm bekannten Unternehmers Kenntnis hat, arbeitswillige Bekannte darüber informiert und diese dem Unternehmer als weitere Arbeitskräfte empfiehlt, ohne selbst als Arbeitskräftevermittler bzw Arbeitgeber dieser Personen tätig zu sein. Letztlich ist auch das Bezirksgericht in seinem Urteil davon ausgegangen, dass die einzelnen arbeitenden Personen eigene Ansprüche gegenüber dem Beschwerdeführer erworben (und diese dann an den Kläger abgetreten) haben. Wäre letztlich der Beschwerdeführer selbst davon ausgegangen, dass die arbeitenden Personen Arbeitnehmer eines Dritten und somit in keinerlei direkter Vertragsbeziehung zu ihm gestanden wären, wäre es wohl völlig unnötig gewesen, selbst mit diesen „Werkverträge“ abzuschließen.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer hinsichtlich der urteilsrelevanten Personen mit dem Kläger abgerechnet hat und dieser dann (unverzüglich) die in Empfang genommenen Gelder an die arbeitenden Personen verteilt hat, ist insbesondere bei sog "Schwarzarbeiten" nicht unüblich und macht ihn noch nicht selbst zum Arbeitgeber. Wenn vom Kläger (als Begründung für die Abtretung der Forderungen in den Gerichtsverfahren) behauptet wurde, dass er die Vergütungen für die von ihm "vermittelten" Personen mangels Zahlungswilligkeit

des Beschwerdeführers am Ende des Bestehens der Zusammenarbeit vorfinanziert hätte, erscheint dies zwar reichlich ungewöhnlich, spielt letztlich für das gegenständliche Verfahren aber keine entscheidende Rolle, zumal dem Beschwerdeführer - soweit aus den vorgelegten Aktenteilen ableitbar - Lohnabgaben ohnehin nur für die nach seinem Rechenwerk im Prüfungszeitraum von ihm tatsächlich ausbezahlten Vergütungen vorgeschrieben wurden.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Nach [§ 47 Abs 1 EStG 1988](#) wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ([§ 25 EStG 1988](#)) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt. Abs 2 der genannten Bestimmung normiert, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, 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.

Der Arbeitgeber haftet nach [§ 82 EStG 1988](#) dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 83 Abs 2 Z 1 und 4 bzw (ab 2011) Abs 3 EStG 1988 vorliegen, steht einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegen.

Nach § 83 Abs 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Der Arbeitnehmer wird nach Abs 2 leg cit ua unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs 1 EStG 1988 vorliegen (Z 1) oder eine Veranlagung auf Antrag (§ 41 Abs 2 EStG 1988) durchgeführt wird (Z 4).

Der Arbeitnehmer kann nach Abs 3 leg cit ab 2011 unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn er und der Arbeitgeber vorsätzlich zusammenwirken um sich einen gesetzeswidrigen Vorteil zu verschaffen, der eine Verkürzung der vorschriftsmäßig zu berechnenden und abzuführenden Lohnsteuer bewirkt.

[§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) ordnet an, dass alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Nach Abs 2 der zitierten Bestimmung sind Dienstnehmer ua Personen, die in einem

Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind ua Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1.460 Euro, so verringert sie sich um 1.095 Euro (§ 41 Abs 4 letzter Satz FLAG 1967).

Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage (§ 41 Abs 5 FLAG 1967).

Nach [§ 122 Abs 7 WKG](#) 1998 können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG 1998 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl Nr 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs 7 festlegen (§ 122 Abs 8 WKG 1998).

[§ 116 Abs 1 BAO](#) normiert, dass sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, die Abgabenbehörden berechtigt sind, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 BAO) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Nach Abs 2 der genannten Bestimmung sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Eingangs ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in seinen Ausführungen umfangreich zu begründen versucht, dass in einem streitigen zivilrechtlichen Verfahren die Qualifikation der Einkünfte als solche aus einem Werkvertrag für das gegenständliche Verfahren von ausschlaggebender Bedeutung ist.

Dem ist zu erwidern, dass nach § 41 Abs 2 JN die Prüfung der Zuständigkeit eines Gerichtes in bürgerlichen Streitsachen (allein) auf Grund der Angaben des Klägers erfolgt, sofern diese nicht dem Gerichte bereits als unrichtig bekannt sind. Im vorliegenden Fall hatte das Gericht somit nicht nur keine Verpflichtung selbständig Sachverhaltsermittlungen durchzuführen, sondern, weil sowohl der Kläger (durch seine Klagseinbringung), aber insbesondere auch der Beklagte (durch seine Einlassung) keine Zweifel an der Zuständigkeit haben entstehen lassen,

auch keinen Anlass dazu.

Eine vom Beschwerdeführer angesprochene Bindungswirkung an die gerichtlichen Urteile würde nur bestehen, wenn das Gericht gegenständlich das Vorliegen von "Werkverträgen" im Verfahren als Hauptfrage zu beantworten gehabt hätte und dabei im Verfahren zu einer "amtswegigen" Sachverhaltsermittlung verpflichtet gewesen wäre (vgl § 116 BAO und Ritz, BAO, 6. Aufl 2017, § 116 Rz 6). Dass beides im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, bedarf wegen diesbezüglicher Offensichtlichkeit keiner weiteren Ausführungen.

Im Übrigen ist die Definition eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 eine eigenständige, die keinem anderen Rechtsgebiet entnommen ist. Damit ist es steuerrechtlich völlig irrelevant, ob ein Dienstverhältnis im Sinn des Sozialversicherungsrechts, aber auch im Sinn des Arbeits- oder sonstigen Zivilrechts vorliegt (vgl dazu zB für viele VwGH 31.3.1987, [84/14/0147](#)). Auch aus diesem Grund kann aus den vorliegenden zivilrechtlichen Gerichtsurteilen keine Verbindlichkeit für die gegenständliche Entscheidung abgeleitet werden.

Abgeleitet aus dem oben festgestellten Sachverhalt ist im vorliegenden Fall zu beurteilen, ob die Erbringung von verschiedenen forstwirtschaftlichen Arbeiten von den tätigen Personen aus steuerlicher Sicht in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer oder einem anderen Vertragsverhältnis erfolgte. Dabei steht sachverhaltsmäßig fest, dass der Beschwerdeführer entsprechend den vom ihm von seinen Kunden übernommenen Aufträgen unregelmäßig, aber wiederkehrend über Jahre, arbeitswillige Personen kontaktierte bzw von ihm kontaktierte Personen auch eingeladen hat, weitere arbeitswillige Personen entsprechend anzuwerben, und diese Personen sich zu bestimmten Terminen an einem vorgegebenen Treffpunkt eingefunden haben, um sodann die vom Beschwerdeführer vorgegebenen Arbeiten zu verrichten. Dabei erfolgte durch den Beschwerdeführer im Regelfall auch die Arbeitseinteilung zumindest insofern, als dieser einzelnen Arbeitsteams bestimmte Einsatzbereiche zugewiesen hat. Die Kontrolle der Arbeitsleistung erfolgte durch den Beschwerdeführer, indem er (zumindest teilweise) mitarbeitete, und teilweise auch durch Organe der Auftraggeber, die vor Ort waren. Entlohnt wurden die tätigen Personen nach einem vorweg bereits feststehenden Stundensatz. Für die Bereitstellung von Arbeitsgeräten wurde durch den Beschwerdeführer ebenso gesorgt, wie für die Unterbringung der arbeitenden Personen.

Nach der Legaldefinition des § 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.

Der Zusammenhalt dieser Bestimmung ergibt somit, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn - die tätige Person die Arbeitskraft (nicht ein "fertiges" Produkt seiner Arbeit) unter Leitung

durch den Arbeitgeber, und daher ohne über einen eigenen "Betrieb" zu verfügen, schuldet, oder

- die tätige Person im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert seine Arbeitskraft unter Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber zur Verfügung stellt.

Auf dieser gesetzlichen Basis ist das Bestehen eines Dienstverhältnisses zu prüfen. Dabei ergibt sich aus dem Gesetzestext, dass zwei unterschiedlich definierte Sachverhaltskonstellationen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen und kommt es nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung für das Vertragsverhältnis ("Dienstvertrag", "Werkvertrag" usw) an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte maßgebend (vgl zB VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)). Der verwirklichte Sachverhalt ist dahingehend zu würdigen, ob überwiegend die Merkmale eines Dienstverhältnisses, somit der Unselbständigkeit, oder überwiegend jene einer anderen Einkunftsart, somit gegenständlich der Selbständigkeit, vorliegen (vgl dazu zB VwGH 20.1.2016, [2012/13/0059](#), oder VwGH 20.10.2016, [Ra 2016/13/0005](#)).

Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist festzuhalten, dass der Gerichtshof bereits in den Jahren 1966 (Erkenntnis VwGH 17.3.1966, [1574/65](#)) und 1971 (Erkenntnis VwGH 28.5.1971, [1501/70](#)) zu bei Forstarbeiten beschäftigten Personen judiziert hat, dass diese in einem Dienstverhältnis tätig werden.

Zusammengefasst ergibt sich aus den letztgenannten Erkenntnissen, dass Personen, die nach Schlägerungsort, Lagerort und ungefährrer Holzmenge bezeichnete Holzarbeiten (Schlägerung, Aufarbeitung, Lieferung und Lagerung) übernehmen und dabei an Weisungen "technischer Art" (hinsichtlich Arbeitsdurchführung, Ausformung, Lieferung und Lagerung) gebunden sind, deren Einhaltung durch "Revierorgane" überwacht wird, auch dann in einem Dienstverhältnis beschäftigt werden, wenn sie dafür eine fixe Entlohnung (in einem Gesamtbetrag, der sodann entsprechend der von den einzelnen Personen konkret erbrachten Arbeitsleistung von diesen aufgeteilt wird) erhalten und sich sogar bei der Arbeitsleistung vertreten lassen können.

Im Erkenntnis VwGH 31.3.1987, [84/14/0147](#), hat der Gerichtshof zu § 47 EStG 1972 judiziert und keinen Anlass gesehen, von der in seiner vorangegangenen Judikatur vertretenen Rechtsansicht abzuweichen. Als weiteres tragendes Argument für das Vorliegen von Dienstverhältnissen im zu entscheidenden Fall wird im Erkenntnis noch angeführt, dass eine Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden "weit eher für das Vorliegen von Dienstverhältnissen spricht als dagegen".

Auch wenn diese Erkenntnisse zum EStG 1953, zum EStG 1967 und zum EStG 1972 ergangen sind, blieb die Definition für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bis zum heutigen Tag, somit auch im Regime des EStG 1988, gleich, sodass die Rechtsprechung zu den Vorgängergesetzen nach wie vor relevant ist.

Letztlich ist auf das zum EStG 1988 ergangene Erkenntnis VwGH 29.4.2010, [2008/15/0103](#), hinzuweisen, in welchem der Gerichtshof sich ebenfalls mit forstwirtschaftlichen Tätigkeiten von Personen zu befassen hatte. Dabei war ein Sachverhalt zu beurteilen, bei welchem sich Personen (auch äußerst kurzfristig) zu gemeinsamen Arbeitsleistungen an bestimmten Orten eingefunden haben, welche durch den Obmann einer Organisation ("relativ locker") organisiert wurde. Die notwendigen Gerätschaften wurden gestellt, der Arbeitsort und die konkrete Art der Durchführung in einem organisierten Umfeld waren vorgegeben. Die Entlohnung erfolgte in Form von feststehenden Stundensätzen entsprechend der Dauer der Tätigkeit. Letztlich wurde vom Verwaltungsgerichtshof auch in diesem Fall das Vorliegen von Dienstverhältnissen bejaht.

Vorweg ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer Unternehmer ist und mit unterschiedlichen Kunden vertragliche Vereinbarungen zur Durchführung verschiedener Arbeiten abgeschlossen hat. Zur Durchführung dieser Arbeiten bediente er sich der Arbeitskraft mehrerer natürlicher Personen, welche sich zu vereinbarten Zeiten an vereinbarten Orten einfanden. Der Beschwerdeführer trug Sorge dafür, dass die notwendigen Arbeitsmittel (Werkzeuge und allfällige Gerätschaften) zur Verfügung standen und organisierte die entsprechenden Nächtigungsmöglichkeiten für die Dauer des Arbeitseinsatzes. Beim Setzen von Jungbäumen war es naturgemäß auch die Angelegenheit des Beschwerdeführers vorab die Lieferung der zu setzenden Bäume zu organisieren. Die Aufgabe der arbeitenden Personen bestand ausschließlich darin, ihre Arbeitskraft einzubringen und die vom Beschwerdeführer übernommenen Arbeiten im von diesem vorgegebenen und vororganisierten Umfeld durchzuführen. Die Entlohnung der Arbeit erfolgte regelmäßig nach den geleisteten Arbeitsstunden.

Damit ist aber bereits offensichtlich, dass die tätigen Personen ausschließlich ihre Arbeitskraft (nicht ein "fertiges" Produkt seiner Arbeit) unter (organisatorischer und inhaltlicher) Leitung durch den Beschwerdeführer im Rahmen seiner betrieblichen Struktur und ohne über ein eigenes "betriebliches" Umfeld zu verfügen, schuldeten und damit die Voraussetzungen des § 47 Abs 2 2. Satz 1. Halbsatz EStG 1988 erfüllt sind.

Hinsichtlich der in § 47 Abs 2 2. Satz 2. Halbsatz EStG 1988 normierten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Tatbestandselemente der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit entscheidend.

Im Hinblick auf die Besonderheiten der vorliegenden Tätigkeiten, welche im Regelfall auch ohne direkte und laufende Vor-Ort-Kontrolle durch den Arbeitgeber von (insbesondere sachkundigen und teils langjährigen) Arbeitnehmern in relativer Selbständigkeit in Bezug auf die konkret vorzunehmen Arbeitsschritte erledigt werden, beschränkt sich eine Weisungsgebundenheit auf die grundsätzlichen Anweisungen hinsichtlich der zu erledigenden Arbeiten.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zeigt sich ua in der

Vorgabe der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und der Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (vgl zB VwGH 29.7.2010, [2007/15/0223](#)).

Vergleicht man nun die oben zitierte Rechtsprechung zu Dienstverhältnissen bei "Forstarbeiten" mit dem im gegenständlich zu entscheidenden Fall verwirklichten Sachverhalt, ist festzustellen, dass im Erkenntnis aus dem Jahr 1971 die Übernahme "nach Schlägerungsort, Lagerort und ungefähre Holzmenge" bezeichneter Holzarbeiten zu bestimmten vorgegebenen Zeiten zum Bestehen eines Dienstverhältnisses führt, wenn die arbeitenden Personen an "Weisungen technischer Art" hinsichtlich Arbeitsdurchführung, Ausformung, Lieferung und Lagerung des Holzes gebunden sind, was durch "Revierorgane" überwacht werde. Dies selbst dann, wenn – im Gegensatz zum vorliegenden Fall - die Einteilung der Arbeitszeit "vollkommen" den arbeitenden Personen überlassen ist und eine persönliche Arbeitspflicht nicht besteht und die Entlohnung in Form eines (aufzuteilenden) Gesamtbetrages erfolgt.

Gegenständlich hat der Beschwerdeführer ebenfalls die jeweiligen Arbeitsorte und den Beginn der Arbeiten vorgegeben, die Einteilung der Arbeitsgruppen oblag letztlich ihm, er hat das Arbeitsumfeld durch die Stellung von Werkzeugen und Gerätschaften organisiert und wurde die Arbeitsleistung direkt oder indirekt auch kontrolliert.

Im Erkenntnis aus dem Jahr 1987 hat der Verwaltungsgerichtshof seine im Jahr 1971 vertretene Rechtsauffassung wiederholt und zusätzlich ausgeführt, dass eine Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden noch zusätzlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine Entlohnung nach Arbeitstagen oder Arbeitsstunden gerade kein Indiz dafür ist, dass die im Betrieb tätige Person einen bestimmten Arbeitserfolg schuldet (vgl zB VwGH 22. März 2010, 2009/15/0200), sondern deutlich dafür spricht, dass alleine die Arbeitskraft geschuldet wird. Gegenständlich erfolgte eine Entlohnung der arbeitenden Personen regelmäßig nach Arbeitsstunden.

Letztlich ist auch noch auf das Erkenntnis aus dem Jahr 2010 zu verweisen, dessen der Entscheidung zu Grunde liegender Sachverhalt hinsichtlich des Eingehens der Vertragsverhältnisse, der Durchführung der Arbeiten und der vereinbarten Entlohnung durchaus mit dem nun vorliegenden Sachverhalt vergleichbar ist und in welchem der Gerichtshof das Vorliegen von Dienstverhältnissen ebenfalls bejaht hat.

Eine Dienstgebereigenschaft vom Kläger in den bereits mehrfach erwähnten Gerichtsverfahren ist gegenständlich auf Grund des festgestellten Sachverhaltes nicht gegeben. Im Übrigen wurden teilweise vom Kläger im damaligen Verfahren "vermittelte" Personen auch ohne Zutun des Klägers nach Februar 2011 (Zeitpunkt der Beendigung der Zusammenarbeit mit dem Kläger) für den Beschwerdeführer tätig (vgl das

Protokoll des Bezirksgerichts vom 18. Oktober 2013, Seite 15) und wurden auch nicht "vermittelte" Personen für den Beschwerdeführer tätig (vgl die vorgelegten Werkverträge).

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall durchaus zahlreiche Merkmale in unterschiedlicher Ausprägung für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, während tatsächlich kein Merkmal zu erkennen ist, welches konkret dagegen spricht. Im Sinne des oben bereits erwähnten "Überwiegens-Prinzips" ist dem Finanzamt somit nicht entgegenzutreten, wenn es die Auffassung vertritt, dass die tätigen Personen vom Beschwerdeführer in Dienstverhältnissen beschäftigt wurden.

Im Übrigen hat der Beschwerdeführer in seinen Ausführungen lediglich ausführlich (jedoch erfolglos) versucht, eine Bindung an zivilrechtliche Urteile zu argumentieren und ein – nach Ansicht des erkennenden Senates durchaus schlüssiges und glaubwürdiges - Beweismittel zu diskreditieren, konkrete Sachverhaltsbehauptungen und gar entsprechende Nachweise oder zumindest Nachweisangebote ist er im Verwaltungsverfahren jedoch völlig schuldig geblieben. Schließlich war den Ausführungen des Beschwerdeführers zum Sachverhalt in der mündlichen Verhandlung aus oben genannten Gründen nicht zu folgen.

Dem Beschwerdeführer wurden anlässlich der Schlussbesprechung und auch im Bericht über die GPLA die Abgabenbemessungsgrundlagen ebenso bekannt gegeben, wie die Berechnung des angewendeten Lohnsteuersatzes. Mangels Einwendungen gegen ziffernmäßige Richtigkeit der sich aus dem Rechenwerk des Beschwerdeführers ergebenden Beträge im Rechtsmittelverfahren bestand für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, im Rahmen dieses Erkenntnisses gesondert darauf einzugehen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht auf Grund des in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhaltes entsprechend der vorhandenen und einhelligen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu beantworten.

Innsbruck, am 4. August 2020