



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 10. August 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 10. Juli 2006 betreffend Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen (SZ) für das Jahr 2004 und den Zeitraum 1-8/2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise statt gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

|                                                                | 2004              | 1-8/2005          | Gesamt           |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Lohnsteuer lt. dem angefochtenen Bescheid                      | 158.378,09        | 30.008,72         | 188.386,81       |
| <b>Lohnsteuer lt. Neuberechnung UFS</b>                        | <b>77.510,64</b>  | <b>21.771,52</b>  | <b>99.282,16</b> |
| <b>Bemessungsgrundlage für DB und DZ lt. Neuberechnung UFS</b> | <b>258.154,02</b> | <b>138.203,89</b> |                  |
| DB-Nachforderung lt. dem angefochtenen Bescheid                | 20.601,33         | 8.947,99          | 29.549,32        |
| <b>DB-Nachforderung lt. Neuberechnung UFS</b>                  | <b>11.515,59</b>  | <b>6.219,16</b>   | <b>17.734,75</b> |

|                                                  |                 |               |                 |
|--------------------------------------------------|-----------------|---------------|-----------------|
| DZ-Nachforderung lt. dem angefochtenen Bescheid  | 1.904,66        | 835,65        | 2.740,31        |
| <b>DZ-Nachforderung lt. Neuberechnung UFS</b>    | <b>1.084,09</b> | <b>580,94</b> | <b>1.665,03</b> |
| SZ für Lohnsteuer lt. dem angefochtenen Bescheid |                 |               | 3.767,74        |
| <b>SZ für Lohnsteuer lt. Neuberechnung UFS</b>   | <b>1.550,21</b> | <b>435,43</b> | <b>1.985,64</b> |
| SZ für DB lt. dem angefochtenen Bescheid         |                 |               | 590,99          |
| <b>SZ für DB lt. Neuberechnung UFS</b>           | <b>230,32</b>   | <b>124,38</b> | <b>354,70</b>   |

Im Übrigen werden die Berufungen abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Während des Dienstes der Besatzung eines Streifenwagens kam es nach einem Bericht der Gendarmerie A vom 11.5.2005 in einem Forstweg neben der Landesstraße L 11 in Richtung B zur Anhaltung von 10 Personen, die alle keine Arbeitsbewilligung vorweisen konnten. Zuvor versuchten diese teilweise in das Augebiet zu flüchten. Eine verbleibende Person, Herr C, gab schließlich an, dass im Augebiet Kulturpflegearbeiten für die Forstverwaltung D durchgeführt werden würden und er die Männer in Vertretung des Revierförsters beaufsichtigen würde. Die Männer seien für die Firma E, deren Inhaber ein Tscheche sei, tätig.

Der genannte Revierförster der Gutsverwaltung D, Herr F, erschien am selben Tag beim Gendarmerieposten A und gab über Befragen unter anderem an, dass von ihm als Verfügungsbevollmächtigten die Firma E beauftragt worden sei, Kulturpflegearbeiten vorzunehmen. Diese Firma sei schon öfter für sie tätig geworden. Die Auftragserteilung spiele sich etwa so ab, dass von ihm die Arbeit und die vermutlichen Arbeitsstunden genannt werden würden. Herr E frage dann, wie viele Arbeitskräfte benötigt werden würden und schicke die entsprechende Anzahl zu ihnen. Diese würden dann von seinem Forstarbeiter, dem bei ihnen seit 13 Jahren beschäftigten Herrn C beaufsichtigt und in die Arbeit eingeführt. Auch die Überwachung der Qualität der Arbeit falle in erster Linie in seinen Bereich. Für die entsprechenden Arbeiten werde dann von der Firma E eine Rechnung gestellt. Ihm sei nicht bekannt, was E seinen Arbeitern bezahlen würde. Er kümmere sich auch nicht darum. Für die Kulturarbeiten sei mit E ein Stundensatz von Euro 17 ausgemacht worden. Es würden oft

dieselben Leute zum Arbeiten kommen. Die Zahl und auch die Personen würden ständig variieren.

Über Befragen der Organe des Zollamtes G (KIAB) gibt der Revierförster weiters an, dass die Gutsverwaltung D keinen schriftlichen Auftrag mit der Firma E habe. Es bestehe eine mündliche Vereinbarung. Die Stundenaufzeichnungen führe der Bruder des E, er würde mit den anderen mitarbeiten. Er würde diese Aufzeichnungen ebenfalls kontrollieren. Herr C, ein Mitarbeiter der Gutsverwaltung D, würde die Leute in die Arbeit einweisen, die Qualität der Arbeiten kontrollieren und den Leuten zeigen, wo die jeweilige Arbeitsstelle sei. Das Arbeitsmaterial bzw. auch das Werkzeug werde durch die Gutsverwaltung D gestellt. Herr C habe nicht nur die Aufsicht über die Leute der Firma E, er würde auch mitarbeiten. Er würde dabei auch dieselben Tätigkeiten, wie die Leute des Berufungswerbers, verrichten. Manchmal würde auch der LKW-Fahrer der Gutsverwaltung mit den Tschechen mitarbeiten. Die tschechischen Arbeiter würden meistens um ca. 9.00 Uhr mit den Arbeiten beginnen und würden bis ca. 17.00 Uhr, bei einer halben Stunden Pause, arbeiten. Die Arbeitszeiten würden jedoch nicht von ihm vorgegeben werden. Die tschechischen Arbeiter würden seit ca. Mitte März für die Gutsverwaltung arbeiten. Der Bruder des Herrn E sei immer bei den Arbeiten dabei.

Mit dem Bruder des Berufungswerbers, H, wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen:

Über Befragen gibt Herr H im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an: Er sei selbständig in der Forstwirtschaft für Holzschlägerung seit 16. Mai 2000. Seit diesem Zeitpunkt arbeite er auch in Österreich. Die Arbeiten in Österreich würde ihm immer sein Bruder, Herr E, besorgen, wann, wo, für wen er arbeiten solle und auch wie viel er dabei verdienen könne. Sein Bruder mache einen Kostenvoranschlag für seine Firma und sie würden sich danach ausmachen, was jeder für seine Arbeit bekommen würde. Er habe bisher nur für seinen Bruder gearbeitet. Er habe weder mit seinem Bruder noch mit einer anderen Firma in Österreich einen mündlichen oder schriftlichen Vertrag. Sein Bruder würde für alle zehn Leute zusammen eine gemeinsame Rechnung an den Auftraggeber erstellen. Die Rechnung werde dann an seinen Bruder bezahlt, er teile das Geld dann auf die einzelnen Personen auf, wobei jeder gleich viel davon erhalten würde. Für den jetzigen Auftrag hätte Herr F 10 Personen gewollt. Von den 10 anwesenden Personen seien die Herren O, J, K, L und er schon länger selbständig tätig. Sie hätten ausschließlich über seinen Bruder die Aufträge sowie die Bezahlung erhalten. Die Arbeitszeiten seien wetterabhängig, normalerweise würden sie Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr arbeiten, wenn es notwendig sei, würden sie auch am Samstag arbeiten. Wenn sie am

Samstag arbeiten müssten, sage ihnen das Herr F. Er kenne Herrn C, weil dieser für Herrn F arbeiten würde. Er arbeite manchmal auch mit ihnen zusammen. Ihre Arbeitsanweisungen würden sie von Herrn F, wenn dieser nicht da sei, von Herrn C erhalten. Das Arbeitsmaterial und Werkzeug würde von ihm stammen. Zwei Spritzen seien von ihm, die zwei anderen würden von Herrn F stammen. Das Spritzmittel würde von Herrn F stammen. Heute, als er kontrolliert worden sei, habe er gerade Unkrautvernichter gespritzt. Er habe seinen Wohnsitz in Österreich nur darum angemeldet, um eine Gewerbeberechtigung zu erhalten. Die Bedingungen seien, ATS 40.000 auf dem Konto nachzuweisen und einen Wohnsitz in Österreich zu haben, dann bekomme man den Gewerbeschein. Abschließend wird ausgeführt, dass die Niederschrift in seiner Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden sei. Er habe seinen Angaben nichts hinzuzufügen bzw. abzuändern.

Mit J wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen:

Über Befragen gibt Herr J im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an: Er sei in der Forstwirtschaft seit Mai 2004 in Österreich selbständig tätig. Die Arbeit würde er durch Herrn E bekommen. Er rufe ihn in Tschechien an und sage, dass er für ihn Arbeit in Österreich hätte. Er sage ihm auch, wo und wann diese Arbeiten genau zu machen seien und wie viel er dafür bekommen würde. Es gebe keinen Vertrag zwischen ihm und Herrn E bzw einer anderen Firma, weder schriftlich noch mündlich. Er habe auch kein Firmenbüro in Österreich. In Österreich habe er einen Wohnsitz, weil er hier eine Firma habe. Den Gewerbeschein habe ihm Herr E besorgt. Dafür habe er aber nichts bezahlen müssen. Er sei gemeinsam mit Herrn E auf der Bezirkshauptmannschaft in M gewesen. Dort habe Herr E für ihn den Antrag auf Selbständigkeit ausgefüllt und er habe dies im Anschluss unterschrieben. Die Aufträge habe Herr E ausgemacht. Er sei noch nie bei der Aushandlung eines Auftrages dabei gewesen. Von Herrn E habe er bisher ca. € 40.000 bekommen. Er habe dafür einen Beleg unterschreiben müssen, habe davon aber keine Kopie. Er müsse selber den Beleg schreiben (was ihm Herr E ansagt) und auch unterschreiben. Von den € 40.000 habe er keine anderen Leute bezahlt. Seine Tätigkeiten seien Bäume setzen, Bäume schlägern sowie sämtliche Waldarbeiten. Heute habe er im Wald mit einer Rückenspritze Gift gespritzt. Die Arbeitsanweisungen bekomme er immer von Herrn E. Seit er selbständig sei, habe er durchgehend im Auftrag von Herrn E gearbeitet, seine Arbeitszeit sei jeweils von Montag bis Freitag von ca. 9.00 Uhr bis 17.00 Uhr, mit einer halben Stunde Pause, gewesen. Als er zu Arbeiten begonnen habe, habe ihm Herr E gesagt, wie die Arbeitszeit wäre. Herrn N (C) kenne er. Er würde für Herrn F arbeiten. Er habe mit ihnen gearbeitet bzw. kontrolliere er ihre Arbeiten und zeige ihnen auch, wo sie genau arbeiten müssten. Das Werkzeug und das Arbeitsmaterial seien von Herrn F. Die Arbeitskleidung sei von ihm. Er kenne alle neun anderen Personen, welche mit ihm heute im Wald gearbeitet hätten. Die

Niederschrift sei ihm in seiner Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden. Er habe seinen Angaben nichts hinzuzufügen bzw. abzuändern.

Mit K wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen:

Über Befragen gibt er im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an: Er sei in der Forstwirtschaft seit 1. Mai 2004 in Österreich selbständig tätig. Er arbeite in Österreich ausschließlich über die Firma E. Er sage ihm, wann, wo, für wen er arbeiten solle und auch, wie viel er dabei verdienen könne. Er hätte bisher noch keine Aufträge von einer anderen Firma in Österreich bekommen, als jene, die er über die Firma E erhalten habe. Seinen Gewerbeschein habe er über Herrn E bekommen. Er sei einmal mit ihm auf der BH in M gewesen, wo er einen Zettel unterschrieben habe, wobei er aber nicht wisse, wofür dieser gewesen sei. Worüber er einen Gewerbeschein habe bzw. was er als Gewerbe ausübe, wisse er nicht. Wie viel und ob er für den Gewerbeschein bezahlt habe, wisse er nicht. Er habe bis zum heutigen Zeitpunkt noch keine einzige Rechnung geschrieben. Es bestehe zwischen der Firma E oder jemand anderem und ihm kein schriftlicher bzw. mündlicher Vertrag. Er würde derzeit für seine Arbeit zwischen € 25 bis € 30 pro Tag bekommen. Sein Geld bekomme er von Herrn E persönlich erst dann, wenn der Auftrag, welchen die Firma E bekommen habe, fertig sei. Bisher habe er für seine Tätigkeiten bei der Firma E ca. € 3.000 netto bar auf die Hand von Herrn E erhalten. Das Werkzeug für seine jetzige Tätigkeit sei ihnen zur Verfügung gestellt worden. Von wem genau könne er aber nicht sagen. Seine Arbeitszeiten seien nicht immer regelmäßig, es komme auf das Wetter an bzw. wie sie es ausmachen würden. Seine Tätigkeit heute sei Gift gegen Unkraut mit einer Handspritze zu spritzen gewesen. Seine Arbeiten sonst seien umgeschnittene Bäume wegräumen sowie alle notwendigen Arbeiten im Wald. Diese Arbeiten habe ihnen immer in der Früh der Bruder des Herrn E, Herr H, angeschafft. Er arbeite seit Mai 2005 mit O, L, J und H zusammen. Er habe seinen Wohnsitz in Österreich nur darum angemeldet, um eine Bewilligung (Gewerbeschein) zu erhalten. Die Niederschrift sei ihm in seiner Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden. Er habe seinen Angaben nichts hinzuzufügen bzw. abzuändern.

Mit L wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen.

Über Befragen gibt er im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an: Er sei seit heute wieder in Österreich, da er krank gewesen sei. Seit Juni 2004 würde er in Österreich arbeiten. Seit dieser Zeit würde er ausschließlich für die Firma E arbeiten. Er habe bisher noch für keine andere Firma in Österreich gearbeitet. Er habe in Österreich einen Gewerbeschein für Forstarbeiten von der BH M. Was genau in dem Gewerbeschein stehen würde könne er nicht sagen, da ihm diesen

sein Vater besorgt habe. Er arbeite meistens mit drei anderen zusammen, die auch alle selbständig seien. Ihm werde von Herrn E immer gesagt, wo und wann er arbeiten solle. Er habe mit der Firma E keinen schriftlichen oder mündlichen Vertrag. Er bekomme sein Geld immer von seinem Vater, woher dieser das Geld bekommen würde, könne er nicht angeben. Er würde keine Stundenaufzeichnungen führen und auch keine Rechnungen legen. Er habe auch noch nie eine Rechnung gelegt oder geschrieben, da er nicht Deutsch könne. Seine täglichen Arbeitszeiten sind von 9.00 Uhr bis 17.00 Uhr mit insgesamt einer Stunde Pause. Dies sei mit Herrn E ausgemacht worden. Jede Tätigkeit, die er seit seiner Selbständigkeit in Österreich ausgeübt habe, habe er über die Firma E erhalten. Das Werkzeug und das Material sei ihnen von der Gutsverwaltung zur Verfügung gestellt worden. Was er jetzt in der Au zu tun habe, sage ihm ein bosnischer Staatsbürger namens N, dieser wiederum würde für F arbeiten. Heute habe er mit einer Pumpe der Gutsverwaltung Gift gegen Schädlinge gespritzt. Für diese Arbeiten seien sie zu viert gewesen, das waren O, K, N und er selbst. Die anderen hätten Plastikschutz von jungen Bäumen entfernt.

Mit O wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen.

Über Befragen gibt er im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an: Er sei seit ca. 7. Mai 2004 in der Forstwirtschaft selbständig tätig. Seit diesem Zeitpunkt arbeite er auch in Österreich. Die Arbeiten in Österreich würde ihm Herr E besorgen. Herr E würde ihn in Tschechien anrufen und sagen, er habe z.B. Arbeit für 2 bis 3 Wochen, ob ich kommen könne bzw. wie viel ich verdienen könnte. Es gebe zwischen Herrn E und ihm keinen Vertrag weder schriftlich noch mündlich. Seine konkreten Tätigkeiten seien Bäume umschneiden, Bäume aussetzen, spritzen und alles, was im Wald so anfällt. Die Arbeitsanweisungen würde er von Herrn E bekommen. Er selbst würde aber nicht mehr mit ihnen arbeiten, er hätte einen Arbeitsunfall gehabt. Heute habe er konkret mit einer Rückenspritze Unkrautvertilgungsmittel gespritzt. Dieses habe ihm am Montag, dem 9. Mai 2005, Herr E gesagt. Herrn N kenne er, er würde mit ihnen arbeiten und die gleichen Tätigkeiten wie sie verrichten. Er würde für Herrn F arbeiten und auch immer ihre Arbeiten kontrollieren. Für die jetzige Tätigkeit habe er noch keinen Lohn bekommen. Für den letzten Auftrag habe er damals täglich einen Betrag von € 40 bekommen. Wenn er Geld bekommen habe, habe er dafür nichts unterschreiben müssen und auch keine Quittung bekommen. Im Jahr 2004 habe er monatlich einen Betrag von € 700 von Bw. bekommen. Seit er selbständig sei habe er monatlich zwischen 12 und 15 Tage für Herrn E gearbeitet. Die Arbeitszeiten seien Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr bei einer halben Stunde Pause. Diese Arbeitszeiten habe Herr E eingeteilt. Er habe noch nie eine Rechnung von Herrn E gesehen, selbst habe er aber auch noch nie eine Rechnung gelegt. Das Arbeitsmaterial und das Werkzeug würden von Herrn F stammen. Zum jeweiligen Arbeitsort komme er durch

Fahrgemeinschaften. Als er letzte Woche wieder zu arbeiten begonnen habe, hätten immer die Herren BB, CC, KK und FF mit ihm gearbeitet. Sie sind alle mit Herrn BB mitgefahren. Die anderen Leute auf der Liste kenne er nicht. Sie hätten aber heute im Wald mitgearbeitet. Sie hätten zuerst den Plastikschutz von den Jungbäumen gegeben und im Anschluss ebenfalls gespritzt. Er glaube, dass sie heute den ersten Tag da gewesen seien, weil er sie heute das erste Mal gesehen habe.

Die Niederschrift sei ihm in seiner Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden. Er habe seinen Angaben nichts hinzuzufügen bzw. abzuändern.

Mit P, Q, R, S, T wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen.

Über Befragen geben sie im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau I, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an:

Außer Herrn P seien sie heute alle gegen 8.00 Uhr über die Grenzkontrollstelle U mit dem Pkw des Herrn Q gefahren. In V hätten sie das Auto geparkt und seien zu den anderen heute angetroffenen Arbeitern umgestiegen. Herr P sei heute gegen 8.00 Uhr in der Früh mit seinem eigenen Pkw aus der Tschechei nach V gefahren. Dort habe er sich mit Herrn H getroffen. Anschließend sei er gemeinsam mit ihm in den Wald zu den anderen gefahren. Es sei mit H ausgemacht worden, welche Spritzmittel in Österreich verwendet werden würden, nachdem es diese in der Tschechei nicht geben würde. Sie seien zur Einschulung gekommen. Sie hätten das vor zwei Wochen mit H ausgemacht. Keiner von ihnen hätte in Österreich ein Gewerbe als Selbständiger. Es sei auch kein Vertrag weder schriftlich noch mündlich mit ihnen gemacht worden. Sie wollten sich in der Tschechei selbständig machen und sie wüssten, dass sie den Gewerbeschein dann auf Deutsch übersetzen lassen könnten und das Gewerbe auch in Österreich anmelden könnten. Sie seien in Österreich von den anderen Kollegen, die heute mit ihnen angetroffen worden seien, eingeschult worden, nämlich, dass sie mit dem Unkrautgift die Blätter der Jungbäume nicht besprühen dürften, sondern lediglich das, was vernichtet werden sollte. Dies sollten sie heute bis 17.00 Uhr lernen. Eine andere Einschulung sei nicht vorgesehen gewesen. Plastik von den Jungbäumen entfernt und im Anschluss gespritzt hätten sie nicht. Zuerst hätten sie zugeschaut und dann jedoch auch probiert, mit der Pumpe das Gift zu spritzen. Sie hätten heute bis 17.00 Uhr den anderen Arbeitern beim Arbeiten zugesehen und wären dann wieder mit ihnen nach V gefahren. Über Geld sei nie gesprochen worden. Die Niederschrift sei ihnen in ihrer Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden. Sie hätten ihren Angaben nichts hinzuzufügen bzw. abzuändern.

Mit 13.9.2005 erging der Prüfungsauftrag für eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. [§ 151 Abs. 1 BAO](#) und gemäß [§ 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz](#).

Bereits zu Beginn der Prüfung am 19.9.2005 wurde mit dem Berufungswerber eine Niederschrift von der Betriebsprüferin der gleichzeitig stattgefundenen Betriebsprüfung und dem Lohnsteuerprüfer mit folgendem Inhalt aufgenommen:

*„Betreff: Beschäftigung der Arbeitnehmer bzw. Abrechnungen  
Ich betreibe ein Gewerbe – Holzschlägerung. Meine Auftraggeber sind verschiedene Forstbetriebe: z.B. Gutsverwaltung D, Bundesforste oder W. Abgerechnet wird nach Festmetern bei Holzschlägerungen bzw. bei Pflegearbeiten nach ha. Ich rechne mit meinen Partnern dann wieder ab. Jedoch nicht mehr nach Metern, ha, sondern wir verhandeln. Z.B. ein Arbeiter sagt, er wolle € 1.400 haben, ich sage, ich gebe dir 1.200,-, sodann wir machen uns dann 1.300,- aus. Abgerechnet wird immer dann, wenn ich Geld von meinen Auftraggebern erhalte. Geringfügiges Arbeitsmaterial haben die Arbeiter nur fallweise. Meistens gebe ich ihnen das Werkzeug. Größere Maschinen, z.B. Traktor mit Seilwinde und Seilbahn wird von mir zur Verfügung gestellt. Die Arbeit wird von mir eingeteilt und die Qualität auch kontrolliert. Ich fahre alleine, immer von Wald zu Wald. Ich muss die Termine ausmachen und mit den Förstern verhandeln. Die Arbeiter schlafen meistens in der Nähe vom Arbeitsplatz, teilweise – wenn es nicht weit ist – nach Hause nach Tschechien. Diese Adressen z.B. ZZ 8 und NS 19 werden angegeben, um bei der Behörde einen Gewerbeschein zu erhalten.“*

In der Stellungnahme vom 16.11.2005 wird der Geschäftsablauf des Berufungswerbers folgendermaßen geschildert:

*„Die Auftraggeber unserer Mandantschaft (z.B. ET, Forstbetriebe X, Forstbetriebe Y, etc) erstellen Jahrespläne betreffend zu vergebende Aufträge in ihren Forstbetrieben. Diese betreffen Schlägerungen, Zaunbau, Zaunabbau, Astung, Stammzahlreduktion, Pflanzung, Schädlingsbekämpfung etc. Diese gelangen zur Ausschreibung. Unser Mandant bewirbt sich um diverse Aufträge. Falls unser Mandant den Zuschlag erhält, wird ein Werkvertrag zwischen unserem Mandanten und dem Forstbetrieb abgeschlossen. Nach erhaltenem Werkvertrag schließt unsere Mandantschaft ihrerseits Werkverträge mit Subunternehmern, welche in der Lage sind, die benötigten Einzelaufträge zu erfüllen. Sowohl im Werkvertrag zwischen unserem Mandanten und den Forstbetrieben, als auch in den Werkverträgen zwischen unserem Mandanten und seinen Subunternehmern wird eine Entlohnung pro Festmeter, pro Hektar etc. vereinbart. Zur Erfüllung eines Auftrags muss unsere Mandantschaft meist mehrere verschieden befugte Subunternehmer verpflichten. Dies deshalb, da unterschiedliche Maschinen (Sägen, Spritzen, Rück- und Schleppgeräte, Seilzüge etc.) und Fähigkeiten (Ausbildung etc.) benötigt werden, um die jeweiligen einzelnen Arbeitsschritte zu erledigen. Sowohl unserer Mandantschaft als auch deren Subunternehmer müssen bestimmte Fristen zur Erledigung der Teilarbeiten einhalten, da in der Regel die Teilaufgaben voneinander abhängig sind. Wenn der gesamte Auftrag erfüllt ist, schickt unsere Mandantschaft ein SMS an den Auftraggeber, welcher den Transport des Holzes ins Sägewerk veranlasst. Dies kann sich Wetter- und zufahrtsbedingt um Tage oder Wochen verzögern. Im Sägewerk wird das Holz schließlich elektronisch vermessen, wonach sich die Entlohnung unserer Mandantschaft bemisst. Wenn unsere Mandantschaft die Rechnung an die Auftraggeber gestellt hat und diese auch beglichen wurde, erhalten die Subunternehmer ebenfalls ihre Werklohne. Wie vereinbart legen wir Ihnen beispielsweise Formulare (Projekt BW) betreffend Ausschreibungsanbot,*

*Werkvertrag, Parzellenplan, und Arbeitsverteilung auf Subunternehmer legen wir Ihnen bei.*

*Zusammenfassend kann gesagt werden, dass keine wirtschaftliche oder persönliche Abhängigkeit der Subunternehmer besteht. Diese haben keine persönliche Dienstpflicht, unterliegen keiner disziplinarischen Kontrolle durch unsere Mandantschaft und sind dieser nicht weisungsgebunden. Da die Subunternehmer eigene Betriebsmittel mitzubringen haben besteht keine wirtschaftliche Abhängigkeit von unserem Mandanten. Die Subunternehmer arbeiten für mehrere Auftraggeber, arbeiten wann es die Witterung erlaubt, nach eigener Zeiteinteilung und tragen das volle Unternehmerrisiko. Insbesondere werden diese nach Fläche oder Festmeter bezahlt, erhalten im Krankheits- oder Urlaubsfall deshalb auch keine Entlohnung. Die Subunternehmer sind in der SVA der gew. Wirtschaft pflichtversichert. Der völlige Wegfall der persönlichen Abhängigkeit der Subunternehmer von unserer Mandantschaft schließt ein Dienstverhältnis aus."*

Im Schreiben des Berufungswerbers vom 1.12.2005 wird ergänzend ausgeführt, dass Kulturarbeiten wie Spritzen, Durchforstung oder Stammreduktion nach Fläche angeboten und abgerechnet werden. Dabei werden pro Hektar zwischen € 400 und € 650 bezahlt. Pflanzungen werden pro Stück (€ 0,4 - € 0,62) angeboten und verrechnet. Schlägerungsarbeiten werden je Festmeter in einer Preisspanne von € 5 bis € 10 angeboten und verrechnet. Der große Spielraum hängt von der Art der zu schlägernden Bäume, vom Terrain und den notwendigen Hilfsmitteln ab. Rückungsarbeiten incl. Sortierung wird um ca. € 7,50 angeboten und verrechnet.

In dem an den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers gerichteten Vorhalt vom 20.4.2006 verweist das Finanzamt darauf, dass bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis bestehen würde, vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen sei. Dabei seien weder die Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände maßgebend. Auch wenn die formalen Voraussetzungen (z.B. Gewerbeschein etc.) vorliegen würden, sei trotzdem bei der Beurteilung auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen. In der Folge verweist das Finanzamt als entscheidungsrelevante Beweismittel auszugsweise auf die oben bereits dargestellten Einvernahmen der betreffenden Personen. Auf den nach einem Schema für alle betroffenen Arbeiter und mit denselben Schreibfehlern ausgefertigten Abrechnungen scheine als Standardtext stets nur „Holzschlägerung und Holbringung“ auf. Die Rechnungen seien demnach nachweislich nicht von den Arbeitern gelegt worden, sondern wie auch in den Niederschriften erklärt, lediglich unterschrieben worden.

Zusammengefasst besitze der Berufungswerber ein Holzschlägerungsunternehmen und biete seinen Auftraggebern die Ausführung aller in einem Forstbetrieb anfallenden Arbeiten (z.B. Bäume setzen etc.) an und sei auch einziger Adressat der entsprechenden Abrechnung. Er trete allein als Auftragnehmer auf und schicke jeweils die erforderliche Anzahl an Arbeitskräften. Sein Bruder H trete hierbei als Vorarbeiter auf und arbeite selbst mit. Die

Sachverhaltsfeststellungen hätten daher zu dem eindeutigen Ergebnis geführt, dass die Personen E jun., H, L, Z, AA, J, DD, O, K, EE, GG, HH, II, JJ, P, LL, MM, NN und OO als Dienstnehmer des Berufungswerbers einzustufen seien und die entsprechenden Lohn- und Sozialversicherungsabgaben vorzuschreiben seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 24.5.2006 wird auf die Stellungnahmen vom 16.11.2006 und 1.12.2006 (wohl gemeint 16.11.2005 und 1.12.2005) verwiesen. Weiters wird die Feststellung des Finanzamtes, dass bei der Beurteilung von Verträgen vom tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und den objektiven Umständen auszugehen sei, bestätigt. Die erwähnten Beweismittel, insbesondere die niederschriftlich vorliegenden Aussagen von H, J, K, CC, O seien anlässlich einer Festnahme von der Gendarmerie aufgenommen worden. Dabei sei ein slowakisch sprechender Dolmetsch („... eine Frau aus dem Dorf ...“) hilfsweise zugezogen worden. Die Muttersprache obiger Herren sei aber tschechisch, die Niederschrift sei sogar auf Deutsch verfasst worden. Die Betriebsprüferin hätte sich selber über die mangelnden Deutschkenntnisse überzeugen können, so dass den Aussagen, insbesondere wenn juristische Schlüsse – bei denen die Wortwahl entscheidend sei – zu ziehen seien, nicht der übliche Beweischarakter zuzumessen sei. Das Recht auf ein faires Verfahren gebiete Personen, die nicht ausreichend deutsch sprechen würden, unter Zuhilfenahme eines Dolmetschs zu befragen. Nachdem die Gendarmerie irrtümlich von einem Autodiebstahl ausgegangen sei, seien die Personen mit Handschellen gefesselt und mit vorgehaltener Pistole abgeführt worden. Da vorher Gift gespritzt worden sei, hätten die Personen verlangt, sich waschen zu dürfen, da es sich um aggressive Substanzen gehandelt hätte. Seitens der verhörenden Beamten sei eine Waschgelegenheit nach Unterfertigung der Niederschrift in Aussicht gestellt worden. Dass die Subunternehmer des Berufungswerbers ausschließlich ein Werk schulden würden und weder in das Unternehmen des Berufungswerbers integriert seien, noch weisungsgebunden in bestimmter Arbeitszeit mit den Arbeitsmitteln des Berufungswerbers gearbeitet hätten, hätten sie in ihren oben erwähnten Stellungnahmen bereits ausführlich dargelegt. Sämtliche von der Judikatur herausgearbeiteten Merkmale eines Dienstverhältnisses würden nicht erfüllt werden. Arbeitsmittel des Berufungswerbers (z.B. Traktor, Seilwinde) würden vom Berufungswerber und nicht von seinen Subunternehmern verwendet werden. Der Berufungswerber würde nicht bestreiten, aus sprachlichen Gründen den betroffenen Personen bei der Erlangung eines Gewerbescheines, bei diversen Behördenwegen, bei der Ausstellung von Rechnungen etc. behilflich gewesen zu sein. Ebenfalls sei nie bestritten worden, dass die durchgeführten Arbeiten vom Berufungswerber vermittelt worden wären, sei dies doch bei der Beschäftigung von Subunternehmern selbstverständlich. Dass ein Subunternehmer auch genau instruiert werden müsse, wo die zu leistenden Tätigkeiten auszuführen seien, sei ebenfalls selbstverständlich. Wenn der Förster F

erklären würde, dass sich die „...Auftragserteilung in etwa so abspielt ..“ hätte, meine er wahrscheinlich die vor Ort im Wald nun zu erledigenden Arbeiten, da den Auftrag immer der Berufungswerber von den Waldeigentümern erhalten würde und handle es sich wohl um eine Arbeitseinteilung, aus der über den Charakter der Rechtsverhältnisse zwischen dem Berufungswerber und dessen Subunternehmern wohl keine Rückschlüsse zu ziehen sein können werden.

Inwieweit bzw. warum „...die Sachverhaltsfeststellungen daher zum eindeutigen Ergebnis (führen), dass die Personen ... als Dienstnehmer einzustufen sind...“ bleibe das Finanzamt in dem zu beantwortenden Vorhalt leider schuldig. Es werde daher die Einvernahme der betroffenen Personen unter Beistellung eines Dolmetschs beantragt, um die Unternehmereigenschaft der Personen zu überprüfen. Es sei wohl denkunmöglich, wenn aus widersprüchlichen Aussagen (Arbeitszeit, Stundenlohn, Tageslohn, „weiß nicht wie hoch sein Lohn ist“, Arbeitszeit, Mittagspause, Werkzeug von wem?, Selbständigenbasis etc.) und offenbar sprachlich bedingten völligen Missverständnissen ein Dienstverhältnis konstruiert werde, das alle wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses entbehren würde.

Auf Grund dieses sich aus dem Prüfungsverlauf ergebenden Sachverhaltes führte der Prüfer im Zuge einer gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.6.2006 eine Nachverrechnung von Lohnabgaben der vom Berufungswerber an die im Bericht genannten Personen ursprünglich als Selbständige bezahlten Entgelte durch. Zusammenfassend ging der Prüfer laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung davon aus, dass im Jahr 2004 und im Zeitraum 1-8/2005 mit dem Abgabepflichtigen verschiedene tschechische Staatsbürger gearbeitet hätten, die diverse Waldarbeiten, z.B. Aufforsten, Schlägerungen, Kulturpflege, Unkrautspritzung und Ähnliches durchgeführt hätten. Der Arbeitsablauf sei so gewesen: Der Berufungswerber hätte sich um die Aufträge gekümmert, die Preise verhandelt und diese auch mit den Forstverwaltungen verrechnet. Den Arbeitern hätte er den Arbeitsort mitgeteilt bzw. welche Tätigkeiten von jedem Einzelnen zu erledigen gewesen seien und natürlich auch, wie viel er ihnen dafür bezahlen würde. Der Berufungswerber würde die Arbeitsgeräte größtenteils selbst zur Verfügung stellen. Einige Arbeiter hätten selbst nur Arbeitsgeräte in geringfügigem Ausmaß, z.B. Motorsäge.

Der Berufungswerber habe einigen Arbeitern, die vorher in Österreich nicht tätig gewesen seien und auch nicht Deutsch sprechen hätten können, geholfen, einen Gewerbeschein zu erlangen. Es seien hierfür einige inländische Adressen angegeben und dort angemeldet worden, z.B. NS 19 oder ZZ 8.

Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes bzw., wie auch im Vorhalt vom 20.4.2006 detailliert ausgeführt worden sei, würden lt. ständiger Rechtssprechung Dienstverhältnisse vorliegen. Zur Berechnung der Lohnabgaben sei der Auszahlungsbetrag auf brutto aufgerechnet worden. Nachdem bei bereits abgegebenen Veranlagungen Fahrtkosten geltend gemacht worden seien und diese auch dem Finanzamt teilweise als glaubwürdig erscheinen würden, sei bei der Berechnung der Lohnsteuer eine Pendlerpauschale über 60 km und öffentliches Verkehrsmittel unzumutbar eingerechnet worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird als Begründung auf diverse ausführliche Stellungnahmen während der Betriebsprüfung verwiesen. Die Auswertung der „Fragebögen Gewerbescheine EU-Ausländer Region Mitte“ und die damit übereinstimmenden Aussagen des Berufungswerbers entspreche in weit überwiegender Form der vom Finanzamt als Begründung zitierten Judikatur insofern, als die Merkmale der Selbstständigkeit bei den in den bekämpften Bescheiden als Dienstnehmer gewürdigten Subunternehmen gegenüber den Merkmalen der Unselbstständigkeit bei weitem überwiegen würden. Wie vom Finanzamt selbst angedeutet, seien die bekämpften Bescheide auf Druck „von oben“ so ausgefertigt worden, obwohl während der Besprechungen zur Betriebsprüfung wesentliche Teile der Subunternehmerhonorare anerkannt hätten werden sollen (Subunternehmer seien teilweise bereits seit vielen Jahren selbstständig für mehrere Auftraggeber in Österreich tätig, hätten als solche rechtskräftige Bescheide vom selben Finanzamt und würden seit Jahren Beiträge an die SVA der gew. Wirtschaft, etc. zahlen).

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS zur Entscheidung vor.

Mittels E-Mail vom 23.11.2010 gibt der bevollmächtigte Vertreter des Berufungswerbers ergänzend bekannt, dass E jun. einen selbstständigen Gewerbebetrieb bereits vor 2004 betrieben habe und zu diesem Zweck u.a. einen Zetor Traktor sowie eine so genannte Seilbahn habe, die zum Transportieren des Holzes im schwierigen Terrain notwendig sei, um die geschlägerten Stämme zur Forststraße zu bringen. Neben Motorsägen, Freischneidern, Baumspritzen besitze er einen weiteren Traktor mit Seilwinde. Er sei pro bearbeiteter Fläche (im Fall von Neusetzungen, Baumspritzen gegen Käferbefall) bzw. geschlägertem Festmeter Holz (im Fall von Holzfällaufträgen) entlohnt worden. Die bei ihm dafür angefallenen Kosten würden sich neben Kosten der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft etc. in seiner persönlichen Steuererklärung finden. Auch H, der für andere Firmen gearbeitet habe und noch immer arbeiten würde, besitze zwei Zetor Traktoren mit Seilwinden. CC, AA, KK und DD

würden ebenfalls diverse Maschinen (incl. Traktoren, Seilwinden) besitzen und seien auch für andere Auftraggeber tätig. Den genauen Umfang hätten sie bisher nicht eruieren können.

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

Die Festsetzung der im Spruch der angefochtenen Bescheide genannten Abgaben gründen sich auf folgende gesetzliche Bestimmungen:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) - FLAG - haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 leg. cit. u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf [§ 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2001.

Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

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.

Durch das Gesetz werden somit 2 Kriterien definiert, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. 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 (VwGH 20.12.2000, [99/13/0223](#)).

Die für die Weisungsgebundenheit erforderliche wirtschaftliche und persönliche Abhängigkeit zeigt sich bei den oben genannten Personen augenscheinlich bereits darin, dass sie weitestgehend ausschließlich für den Berufungswerber tätig waren. Beginnend mit den Hilfestellungen durch den Berufungswerber für die Erlangung der österreichischen Gewerbescheine befinden sich die betroffenen Personen in Abhängigkeit von ihm, da sie in

der Folge auch mangels Infrastruktur in Österreich nicht in der Lage waren, zu anderen Aufträgen in Österreich zu kommen. Bei den Angaben des bevollmächtigten Vertreters im E-Mail vom 23.11.2010, OU., CC, BR, CU und EL würden für andere Auftraggeber als den Berufungswerber arbeiten, handelt es sich um Behauptungen, die durch die Angaben der genannten Personen selbst (vgl. die oben wiedergegebenen Einvernahmen) widerlegt werden, da sie alle angegeben haben, ausschließlich für den Berufungswerber zu arbeiten. Auf Grund der nach den eigenen Angaben der betroffenen Personen bzw. des Berufungswerbers durchgeführten Tätigkeiten - Kulturpflegearbeiten in Forstverwaltungen wie Spritzen von Unkrautvernichtungsmitteln, Schädlingsbekämpfung, Baumpflanzung, Schlägerungsarbeiten, umgeschnittene Bäume wegräumen, Durchforstung oder Stammzahlreduktionen - ist 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 handelt. Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführungen und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei der Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/08/0220](#), 14.1.2010, 2009/09/0284, mit weiteren Nachweisen).

Auf Grund des Umstandes, dass der Berufungswerber oder seine Auftraggeber (gegenständlich Herr F) den betroffenen Personen nach den Angaben in den Einvernahmen jedenfalls den Arbeitsort, weitestgehend die Arbeitszeit und auch das arbeitsbezogene Verhalten vorgegeben haben, ist die für eine selbständige Tätigkeit erforderliche Bestimmungsfreiheit infolge umfassender Bindung an die Weisungen des Berufungswerbers überwiegend ausgeschlossen.

Dass bei den betroffenen Personen die Bereitschaft zu Dienstleistungen im Sinne eines Dienstverhältnisses für eine bestimmte Zeit im Vordergrund gestanden ist, und nicht das ein Werk darstellende Ergebnis einer Arbeitsleistung wie beim Werkvertrag, zeigt sich unter anderem darin, dass der Revierförster der Gutsverwaltung D, Herr F, in seiner Aussage vom 11.5.2005 angegeben hat, dass er die Arbeit samt den vermutlichen Arbeitsstunden nennen würde, der Berufungswerber frage dann, wie viele Arbeitskräfte benötigt werden würden und schicke die entsprechende Anzahl von Arbeiter zu ihm. Diese Angaben des Herrn F werden insoweit bestätigt, als der Bruder des Berufungswerbers, Herr FA, anlässlich der Niederschrift seiner Angaben vom 11.5.2005 davon spricht, dass Herr F 10 Personen gewollt habe.

Weiters gibt Herr F an, die Arbeiter würden vom Forstarbeiter der Gutsverwaltung D, Herrn C, beaufsichtigt und in die Arbeit eingeführt werden. Die Überwachung der Qualität der Arbeit

falle in erster Linie in seinen Bereich. Wenn in diesem Zusammenhang immer von Arbeitern gesprochen wird und der Forstarbeiter der Gutsverwaltung D oft dieselbe Arbeit macht, wie die Leute des Berufungswerbers, wobei sogar öfters der LKW-Fahrer der Gutsverwaltung D mitarbeitet, kommt damit eindeutig die Zurverfügungstellung von Arbeitsleistungen zum Ausdruck und nicht die Herstellung eines Werkes.

Auch die Angaben des Berufungswerbers selbst, wonach die Arbeit von ihm eingeteilt und die Qualität kontrolliert werde, deuten auf die für eine nichtselbständige Tätigkeit typische Unterworfenheit bzw. Weisungsgebundenheit der tätigen Personen hin.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei Forstarbeiten beschäftigten so genannten Bauern(Holz)akkordanten zur Frage der selbstständigen oder nichtselbstständigen Erwerbstätigkeit (vgl. VwGH vom 28. Mai 1971, 1501/70 und VwGH vom 31. März 1987 [84/14/0147](#)) 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, Holzakkordanten seien weisungsfrei und somit selbstständig tätig. Diese Beurteilung erhärtet sich, wenn die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden erfolgt.

Das weitere per Gesetz genannte Kriterium für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist nach der Judikatur im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)). Sie zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers.

Der Arbeitsort, gegenständlich das zu bearbeitende Forstgebiet, wird den betroffenen Personen ausschließlich durch den Berufungswerber vorgegeben. Wenn die angegebenen Arbeitszeiten geringfügig variierten oder vom Wetter abhängig waren bzw. teilweise auch am Samstag gearbeitet werden musste, hat dies auf die Eingliederung der betroffenen Personen in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers keinen Einfluss, da beispielsweise eine Gleitzeit oder sonst frei wählbare Dienstzeit einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegen steht. Wenn teilweise eigene Arbeitsmittel von den betroffenen Personen bei ihrer Tätigkeit verwendet werden (z.B. Motorsäge und eine Spritze), so spricht das nicht gegen die Beurteilung als nichtselbständige Tätigkeit, da grundsätzlich auch bei nichtselbständig Erwerbstätigen Werbungskosten anfallen können und dies nach der Verordnung zu § 17 Abs. 6 EStG 1988, BGBl II 2001/382, betreffend das Werbungskostenpauschale ausdrücklich für Forstarbeiter mit Motorsäge normiert ist. Im Übrigen gibt der Berufungswerber laut Niederschrift vom 19.9.2005 in diesem Zusammenhang selbst an, dass

die Arbeiter geringfügiges Arbeitsmaterial nur fallweise gehabt hätten. Meistens würde er ihnen das Werkzeug geben. Größere Maschinen, z.B. Traktor mit Seilwinde und Seilbahn, würden von ihm zur Verfügung gestellt werden. Auch Herr F von der Gutsverwaltung D hat angegeben, dass das Arbeitsmaterial bzw. auch das Werkzeug durch die Gutsverwaltung gestellt wurde.

Die mit E-Mail vom 14.1.2011 übermittelten Anlagenverzeichnisse 2005 für AA, worin lediglich eine Kettensäge aufscheint und für E Jun., worin ein bereits abgeschriebener Hälfteanteil eines LKW (Anschaffungskosten € 7.069), ein Anhänger (Anschaffungskosten € 607), 3 Motorsägen und 3 Freischneider aufscheinen, sind nicht geeignet, die Ausführungen zur Weisungsgebundenheit bzw. zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers zu widerlegen, da, wie bereits ausgeführt, auch bei nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern Werbungskosten gesetzlich vorgesehen sind. Dass, wie im Schreiben des bevollmächtigten Vertreters des Berufungswerbers vom 23.11.2010 angeführt, die Herren JB., H, CC, BR, CU und EL einen eigenen Traktor mit Seilwinde und weitere Arbeitsmittel besitzen würden, ist aus den vorgelegten Anlagenverzeichnissen nicht ersichtlich. Für den Berufungswerber waren sie mit derartigen Maschinen jedenfalls nicht tätig, da nach seinen eigenen Angaben größere Maschinen, z.B. Traktor mit Seilwinde und Seilbahn, von ihm zur Verfügung gestellt wurden. Den von diesen Personen nachgereichten Ehrenerklärungen, wonach sie erklären, in dem Zeitraum ihrer gewerblichen Unternehmen in Österreich die gesamten erforderlichen Maschinen und Geräte für die Waldarbeiten in ihrem Besitz gehabt zu haben, kommt daher keine Bedeutung zu.

Das in der Literatur und Judikatur genannte für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko ist nur dann als weiteres Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, heranzuziehen, wenn die Kriterien der "Weisungsgebundenheit" und der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen (VwGH 21.12.1993, [90/14/0103](#)). Nachdem nach den vorangegangenen Ausführungen die genannten Personen den Weisungen des Berufungswerbers eindeutig zu folgen verpflichtet und in den geschäftlichen Organismus des Berufungswerbers weitgehend eingegliedert waren, kommt es auf das Ergebnis der Untersuchung bezüglich des Vorliegens eines Unternehmerrisikos der betroffenen Personen grundsätzlich nicht mehr an.

Es kann allerdings der im Schreiben des Berufungswerbers vom 16.11.2005 geäußerten Ansicht, die betroffenen Personen würden das volle Unternehmerrisiko tragen, insbesondere würden sie nach Fläche oder Festmeter bezahlt werden und im Krankheits- oder Urlaubsfall deshalb auch keine Entlohnung erhalten, insofern nicht gefolgt werden, als die betroffenen

Personen teilweise nach ihren eigenen Angaben stunden- oder tageweise entlohnt werden (vgl. K, € 25 bis € 30 pro Tag; O, € 40 täglich). Dabei handelt es sich jedoch nicht um wesentliche Einnahmenschwankungen und den damit zusammenhängenden Wagnissen eines echten Selbständigen, da angesichts des Umstandes, dass die betroffenen Personen nach ihren eigenen Aussagen keine oder nur geringe Aufwendungen zu tragen haben, Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben nicht entstehen können. Dass die beim Berufungswerber beschäftigten Personen im Krankheitsfall keine Entlohnung erhalten, ist nicht darauf zurückzuführen, dass sie ein Unternehmerrisiko tragen, sondern darauf, dass sie vom Berufungswerber nicht bei einer für nicht selbständige Arbeitnehmer zuständigen Krankenversicherung angemeldet bzw. versichert wurden.

Wenn die einvernommenen Personen die Selbständigkeit ihrer Tätigkeit beim Berufungswerber auf den überwiegend mit seiner Hilfe in Österreich erworbenen auf das freie Gewerbe „Holzschlägerung und Holzbringung“ lautenden Gewerbeschein zurückführen, wird darauf hingewiesen, dass die Definition des § 47 Abs 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechts ist, die weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen ist. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (vgl. VwGH 22.1.1986, [84/13/0015](#)). Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 entspricht (vgl. VwGH 23.3.1983, [82/13/0063](#)). Ebenso kommt dem Umstand, dass die genannten Personen, wie im Schreiben vom 16.11.2005 erwähnt, bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert sind, für die Lösung der Frage Selbständigkeit oder Nichtselbständigkeit keine entscheidende Bedeutung zu (VwGH 11.6.1979, 450/79).

Bezüglich des Antrages auf neuerliche Einvernahme der betroffenen Personen ist anzumerken, dass in diesem Antrag keine neuen, bisher nicht bekannte, entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente genannt wurden, welche durch die neuerliche Einvernahme der betroffenen Personen zu Tage treten sollten und dadurch konkrete Angaben zu einem bestimmten Beweisthema fehlen. Weiters ist die Behauptung, dass die einvernommenen Personen den anwesenden Dolmetsch nicht verstanden hätten, nicht glaubwürdig, da einerseits keiner der betroffenen Personen dies zu Protokoll gegeben bzw. die Aussage verweigert hat und andererseits Begriffe wie Selbständigkeit und Gewerbeschein immer wieder genannt wurden. Auch sind die betroffenen Personen teilweise bereits seit dem Jahr 2000 in Österreich tätig. Hinzu kommt, dass sich die Beweiswürdigung nicht nur auf die Angaben der betroffenen Personen, sondern auch auf die Angaben des Berufungswerbers selbst bzw. des Herrn F stützt. Demzufolge konnte das Finanzamt davon ausgehen, dass die betroffenen Personen über den gesamten Prüfungszeitraum nicht selbständig tätig waren. Der

Umstand, dass die betroffenen Personen angesichts der Kontrolle durch die Gendarmerie vorerst geflüchtet waren, kann nur so gedeutet werden, dass das Unrechtsbewusstsein bezüglich ihrer Tätigkeit ausgereicht hat, um zu versuchen, einer Begegnung mit einer kontrollierenden Behörde aus dem Weg zu gehen.

Neuberechnung der nachgeforderten Abgaben:

Der Prüfer hat bei der Berechnung der Lohnabgaben den (der Höhe nach nicht strittigen) Auszahlungsbetrag an die betroffenen Personen auf brutto hochgerechnet und ist daher offensichtlich vom Vorliegen einer originären (echten) Nettolohnvereinbarung ausgegangen. Zu dieser Vorgehensweise hat der Prüfer jedoch keine Feststellungen getroffen. Nach der Judikatur des OGH 17.3.2004, [9 Ob A 72/03h](#), ist im Zweifel eine abgeleitete (unechte) Nettolohnvereinbarung anzunehmen und nicht hochzurechnen. Weiters hat der Prüfer die teilweise durch die Veranlagungen sich ergebende und bereits entrichtete Einkommensteuer bei der Berechnung der Lohnsteuer nicht angerechnet. Nach der Rechtsprechung des VwGH (13.9.1972, 2218/71) kann der Arbeitgeber dafür nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer bereits im Rahmen der Veranlagung eine nicht einbehaltene Lohnsteuer entrichtet hat. Der Arbeitnehmer muss diesen Umstand jedoch beweisen oder der Abgabenbehörde jene Daten bekannt geben, die erforderlich sind, eine solche Behauptung ohne Aufwand zu überprüfen.

Das Finanzamt hat nach Kenntnisnahme der oben zitierten Judikatur die Lohnsteuer ohne Hochrechnung der Auszahlungsbeträge von netto auf brutto neu berechnet. Auf Grund der sich dadurch ändernden Bruttosumme wurden auch der DB und der DZ neu berechnet. Die bereits bezahlte Einkommensteuer wurde bei der sich ergebenden Lohnsteuer angerechnet. Die Nachforderung des Säumniszuschlages wird dementsprechend angepasst. Die aus dem Spruch ersichtliche Zusammenstellung der Neuberechnung der Nachforderungen wurde dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht. Der Berufungswerber hat hiezu keine Einwendungen erhoben.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. November 2011