



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma X. in XY, vertreten durch Woditschka & Picher WTH GmbH, 2130 Mistelbach, Bahnstr. 26/I, vom 25. März 2009, gerichtet gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide sowie Säumniszuschlagsbescheide für Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 25. Februar 2009 für den Zeitraum 2002 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Lohnsteuer sowie die dazugehörigen Säumniszuschläge und für die Jahre 2002 bis 2006 werden mit Null festgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt das Gewerbe der Holzschlägerung und Holzbringung.

Hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2006 fand beim Berufungswerber eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 147 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt. Grundlage der Prüfung waren diverse Anzeigen der KIAB. Im Prüfungszeitraum befand sich der Ort der Geschäftsleitung in Adresse1. Im April 2008 wurde der Ort der Geschäftsleitung nach Adresse2 verlegt.

Wie der Prüfer in seinem abschließenden Bericht vom 23. Februar 2009 festhielt, sind folgende Personen (slowakische Staatsbürger) als echte Dienstnehmer einzustufen:

A

B

C
D
E.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 25. Februar 2009, wurde vom Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer und Dienstgebereitrag 2002 bis 2006 festgesetzt.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers brachte mit Eingabe vom 25. März 2009 eine Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide sowie Säumniszuschlagsbescheide vom 25. Februar 2009 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2006 ein. In dieser Eingabe wurde um Fristerstreckung bis 30.4. 2009 für die weiteren Berufungsausführungen ersucht.

Mit Schriftsatz vom 24. April 2009 (eingelangt am 5. Mai 2009) wurde das Berufsbegehren wie folgt ausgeführt:

1.) Haftung

Sämtliche berufsgegenständliche Bescheide basieren auf den Haftungsbestimmungen des § 82 EStG 1988. Dort wird festgelegt, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer haftet. Die Inanspruchnahme steht im Ermessen der Behörde. Die Grenze für die Haftung liegt allerdings dort, wo der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. Das Gesetz formuliert zwar, dass die Einkommensteuerveranlagung einer Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht entgegensteht; aus der Formulierung ergibt sich aber, dass die Haftung des Arbeitgebers nur insoweit besteht, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber erkennbar waren, zu berechnen ist. Erkennbar waren für unseren Klienten die Einkommensteuerveranlagungen der vier slowakischen Staatsbürger.

Nachdem das Finanzamt bei der Ausübung des Ermessens diesen Umstand nicht beachtet hat, sind die Haftungsbescheide bereits mit Rechtswidrigkeit in formeller Hinsicht behaftet. Bei objektiver Ermessungsübung hätte das Finanzamt feststellen müssen, dass für die vier slowakischen Staatsbürger rechtskräftige Einkommensteuerveranlagungen bis zumindest 2004 vorgelegen sind, welche einer Haftungsinanspruchnahme unseres Klienten als Arbeitgeber zumindest erschweren hätte müssen.

2.) Verfahrensablauf GPLA-Prüfung

Der Prüfungsauftrag für die Prüfungszeiträume 1.1.2002 bis 31.12.2006 wurde uns als steuerlicher Vertreter am 14.2.2007 durch den Prüfer, Herrn G, zur Kenntnis gebracht.

Anlässlich dieser Prüfung, welche in unserer Kanzlei in Mistelbach stattgefunden hat, wurden dem Prüfer die Lohnkonten unseres Klienten vorgelegt und ergaben sich dabei keine Beanstandungen. Aufgrund dieser Aussage des Prüfers sind wir damals davon ausgegangen, dass es sich um eine routinemäßige Lohnsteuerprüfung gehandelt hat und haben einen dazugehörigen Nullbericht erwartet. Erst anlässlich der Niederschrift mit Frau Name am 27.2.2007 in S war erkennbar, dass die selbständige Tätigkeit der vier slowakischen Staatsbürger geprüft wird. Am 31.5.2007 ersuchte Herr G um Bekanntgabe der Fremdleistungen für die Jahre 2002 bis 2006. Dieser Aufforderung sind wir mit unserem Schreiben vom 4.6.2007 nachgekommen.

Erst mit Schreiben vom 26.6.2007 teilte der Lohnsteuerprüfer mit, dass "nach den bisherigen Sachverhaltsfeststellungen die Tätigkeiten bei A, B, C, D und E eindeutig als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit" einzustufen sind. Unterlagen, auf welche das Finanzamt diese Feststellungen gestützt hat, wurden nicht übermittelt und uns auch nicht bekanntgegeben. Daher haben wir Herrn G mit Schreiben vom 3.7.2007 die folgende Beantwortung (Beilage A) zukommen lassen:

" bei der Bezirksverwaltungsbehörde Horn sei ein Verfahren wegen illegaler Ausländerbeschäftigung anhängig, welches noch nicht abgeschlossen ist. Aus Ihrem Schreiben ist für uns nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Erwägungen die Finanzbehörde zum Schluss kommt, dass die Tätigkeiten von ... « fünf slowakischen Staatsbürgern)) ... eindeutig als nichtselbständig einzustufen seien. Um etwaige Doppelgleisigkeiten zu vermeiden und das Verfahren nicht unnötigerweise auf weitere Steuerpflichtige auszudehnen, ersuchen wir daher bis zur Beendigung des oben genannten Verwaltungsstrafverfahrens mit der Fortführung dieses Verfahrens abzuwarten."

Am 5.11.2008 - also circa eineinhalb Jahre später - hat das Finanzamt Waldviertel festgestellt: "Aus heutiger Sicht ist nicht absehbar, wann die anhängigen UVS-Entscheidungen erledigt werden. Daher halten wir eine weitere Hinauszögerung des Prüfungsabschlusses für nicht sinnvoll. Wie bereits am 23.9.2008 telefonisch vorangekündigt wird als Termin für die Schlussbesprechung der 14.1.2009 festgelegt." Bezüglich des Schlussbesprechungstermines haben wir telefonisch mitgeteilt, dass in der letzten Verhandlung beim unabhängigen Verwaltungssenat das Beweisverfahren abgeschlossen wurde und demnächst mit einem Abschluss des Verfahrens zu rechnen sein müsste. Diesem Umstand hat das Finanzamt Rechnung getragen und den Termin für die Schlussbesprechung ausgesetzt. Mit Schreiben vom 27.1.2009 wurde plötzlich ein neuer Termin für 18.2.2009 festgelegt. Diesen haben wir deshalb kurzfristig noch einmal zu verschieben versucht, weil einerseits die Wetterlage ausgesprochen schlecht war und wir andererseits bereits Kenntnis davon hatten, dass ein

Schlussverhandlungstermin beim unabhängigen Verwaltungssenat eine Woche später, nämlich am 25.2.2009 stattfinden würde. Aufgrund der Dauer des Verfahrens erschien uns diese Verschiebung um eine Woche sinnvoll, da eine Entscheidung des UVS zu erwarten war.

Vermutlich, weil man von Seiten des Finanzamtes eine Einstellung des Strafverfahrens wegen unerlaubter Ausländerbeschäftigung erwartet hat, hat das Finanzamt vorsorglich neue Verfahren insofern in Gang gesetzt, als mit 27.2.2009 die berufsgegenständlichen Haftungsbescheide betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag für 2002 bis 2006 ergangen sind und gleichzeitig mit dem Prüfungsbericht und der Niederschrift über die Schlussbesprechung an unsere Kanzlei übermittelt wurden.

3.) Strafverfahren nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz

Nach Abhaltung der mündlichen Verhandlung am 25.2.2009 hat der unabhängige Verwaltungssenat - für uns nicht unerwartet - mit Bescheid vom 12.3.2009 das erstinstanzliche Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft Horn aufgehoben und festgestellt, dass keine Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes bezüglich der vier slowakischen Staatsbürger, A geb. x, C geb. y, B geb. z und D geb. TT.MM.JJJJ vorgelegen ist. Nachdem in diesem Bescheid wesentliche Ausführungen zur Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit der vier slowakischen Staatsbürger enthalten sind, haben wir den vollständigen Bescheid (Seite 1 bis 29) als Beilage B beigelegt und verweisen dabei insbesondere auf die Ausführungen auf den Seiten 28 und 29 hinsichtlich der Abgrenzungskriterien zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit, wodurch sich zusätzliche Ausführungen zu diesem Thema erübrigen.

Nebenbei wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes ab 1.1.2006 eine Änderung der Rechtslage dergestalt eingetreten ist, dass vor diesem Stichtag eine Übertretung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz dann nicht vorgelegen ist, wenn eine Gewerbeberechtigung, eine Pflichtversicherung und eine Veranlagung zur Einkommensteuer gegeben war. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes hätte das Finanzamt keine Haftungsbescheide für 2002 bis 2005 herausgeben dürfen und sind die berufsgegenständlichen Bescheide daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

In Hinblick auf den Bescheid des UVS stellt sich der momentane Sachverhalt dergestalt dar, dass gemäß den Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes Herrn X keine Übertretung begangen hat, das Finanzamt Waldviertel aber in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Bescheidebegründung auf Seite 2 als Erstes anführt, dass "bei der GPLA-Prüfung festgestellt wurde, dass die folgenden Dienstnehmer A, B, C, D und E entgegen § 3 Ausländerbeschäftigungsgesetz ohne Vorliegen entsprechender

arbeitsrechtlicher Bewilligungen beschäftigt wurden und dass es sich um keine selbständige Tätigkeit, sondern um ein echtes Dienstverhältnis handelt.

Die Bescheidebegründung ist daher in diesem Punkt unrichtig und wäre allein aufgrund dieses wesentlichen Fehlers die Rechtswidrigkeit sämtlicher Bescheide offenkundig und ergäbe sich bereits daraus der Berufungsantrag auf ersatzlose Aufhebung sämtlicher Bescheide.

4.) Weitere Bescheidebegründung des Finanzamtes

Auf die vom Finanzamt Waldviertel herangezogenen Abgrenzungskriterien zwischen nichtselbständiger und selbständiger Arbeit wird deshalb nicht weiter eingegangen, weil dazu auf den Bescheid des UVS verwiesen wird. Das Kriterium, wonach das Fehlen von schriftlichen Werkverträgen ein Kriterium für die nichtselbständige Tätigkeit darstellt ist unzutreffend, da die Schriftlichkeit von Verträgen im österreichischen Rechtssystem nicht Voraussetzung ist.

In welchem Zusammenhang die Mithilfe von Frau Name bei der Besorgung der Gewerbescheine ein Indiz für die nichtselbständige Tätigkeit sein soll, ist für uns nicht nachvollziehbar und liegt diese Tätigkeit zum Teil im Jahr 1999. Die behauptete Eingliederung in den Arbeitsablauf wurde im UVS-Bescheid widerlegt. Wobei sich die Frage stellt, wie eine Eingliederung in den Arbeitsablauf festgestellt werden konnte, wenn die Einvernahme der slowakischen Staatsbürger am Finanzamt Horn stattgefunden hat. Wenn vom Finanzamt festgestellt wird, dass die Abrechnung zwar nach Quadratmeter erfolgt und daraus eine nichtselbständige Tätigkeit abgeleitet wird, könnte umgekehrt die Frage gestellt werden, ob die Entlohnung des Betriebsprüfers nach der Anzahl der geprüften Fällen oder nach der Höhe des Mehrergebnisses für die Beurteilung einer nichtselbständigen Tätigkeit maßgebend ist.

Eine Entlohnung nach Quadratmeter kann daher kein Indiz für eine leistungsunabhängige Zeitentlohnung eines Dienstnehmers darstellen. Wobei auch dabei festzustellen ist, dass in der Holzbranche die Abrechnung üblicherweise nicht nach Quadratmeter sondern nach Kubikmeter oder Festmeter erfolgt.

Die Bescheidebegründung des Finanzamtes Waldviertel ist daher in vielfacher Hinsicht unrichtig und wird damit die Rechtswidrigkeit der berufsgegenständlichen Bescheide zusätzlich bestätigt.

5) Weitere Berufungsargumente

Die Rechtswidrigkeit sämtlicher Bescheide wird auch durch die nachfolgende Aufzählung von Sachverhaltselementen deutlich, wobei auf eine rechtliche Gewichtung, Ausformulierung und Vollständigkeit nicht Bedacht genommen wurde:

Die vier slowakischen Staatsbürger verfügen teilweise seit 1999 über aufrechte Gewerbeberechtigungen für Holzschlägerung und Holzbringung, welche von der BH Horn ausgestellt wurden;

Dem Finanzamt Waldviertel sind seit Beginn der gewerblichen Tätigkeit Umsatz- und Einkommensteuererklärungen vorgelegen, welche im Jahr 2005 für das Erklärungsjahr 2004 noch erklärungsgemäß veranlagt wurden.

In all diesen Jahren bestand eine Pflichtversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Das Finanzamt Waldviertel hat bei den "umfangreichen Erhebungen" nicht erkannt, dass es sich bei B, um Vater und Sohn gehandelt hat. Zum Nachweis legen wir eine Kopie des Fragebogens vom 21.4.1999 vor, welcher am 23.7.1999 beim Finanzamt Horn persönlich überreicht wurde, weiters eine Kopie des Gewerbescheines vom 20.4.1999, die Beendigung der gewerblichen Tätigkeit mit 22.6.2005 anlässlich der Pensionierung, sowie den Fragebogen anlässlich Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit vom 21.12.2004. Herr B sen. ist am TT.M.JJJJ geboren. Herr B jun. geboren z hat seinen Gewerbeschein mit 1.2.2005 gelöst.

Anlässlich der aufgenommenen Niederschrift mit den vier slowakischen Staatsbürgern am Finanzamt Horn durch die Beamten der KIAB-Krems wurde die Vertrauensperson Frau Name von der Einvernahme ausgesperrt und hat lediglich Herr A eine Niederschrift ausgefolgt erhalten.

Alle diese Argumente wären für sich alleine geeignet, die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Ein wesentliches Element für die Aufhebung der Bescheide stellt aber die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das Finanzamt Horn in mehrfacher Hinsicht dar. Im Erlass des BMF, GZ BMF-OIOI03/0023-IV/2006 vom 6.4.2006 werden dazu auszugsweise folgende Aussagen getätigt:

1.) Einleitung

"Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (....). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten(...)."

2.2.) Haftung

" Der Grundsatz von Treu und Glauben ist unter anderem bei der Ermessensübung für die Inanspruchnahme persönlich Haftender bedeutsam."

3 .2.) Andere Amtshandlungen

"Wenn eine Behörde ein bestimmtes geschäftliches Verhalten durch Jahre hindurch in Übereinstimmung mit dem Steuerpflichtigen in vertretbarer Weise beurteilt hat und nachfolgend ein und derselbe Vorgang, wenn auch in vertretbarer Weise, anders beurteilt wird, so darf der Wechsel zu dieser anderen vertretbaren Beurteilung dennoch nicht zu einer Doppelbesteuerung" und doppelter Vorschreibung von Versicherungsbeiträgen "führen, da hiedurch Treu und Glauben verletzt werden."

Beweis:

Das Finanzamt Horn hat anlässlich der Aktenneuanlage und Einreichung von Steuererklärungen über mehrere Jahre die selbständige Tätigkeit der vier slowakischen Staatsbürger als gewerbliche Tätigkeit anerkannt.

Das Finanzamt Horn hat bei der Erlassung der gegenständlichen Bescheide die abgeführten Umsatz- und Einkommensteuern unberücksichtigt gelassen.

Das Finanzamt Horn hat die an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezahlten Beiträge ebenfalls ignoriert, hingegen im Rahmen der GPLA-Prüfung eine Vorschreibung von Versicherungsbeiträgen nach dem ASVG vorgenommen.

6.) Zusammenfassung

Insbesondere durch die massive und mehrfache Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das Finanzamt Horn muss die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Vorgangsweise des Finanzamtes in keiner Phase objektiv und sachlich war, wobei stellvertretend nur auf die Problematik der Verschiebung des Schlussbesprechungstermins hingewiesen wird, sodass wir von einem Willkürverfahren sprechen und daran anknüpfend eine weitere Schlussfolgerung gezogen werden müsste, nämlich ein Verfahren wegen Amtsmissbrauch zu erwägen wäre.

Mit Bericht vom 7. Juli 2009 legte das Finanzamt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Auf Grund der nach den eigenen Angaben der betroffenen Personen (festgehalten in 6 Niederschriften der KIAB) durchgeführten Tätigkeiten – Holzschneiden in einem bestimmten Waldstück, die Grenzen werden von Herrn X. gezeigt, - 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. Weiters werden die Maschinen der Firma YYY (Traktor, Harvester und auch der LKW) dazu unentgeltlich verwendet (siehe dazu auch die Anzeige vom 6.2.2004 vom Gendarmerieposten Weitra worin festgestellt worden ist, dass D mit einem LKW der Firma X. eine überbreite Forstmaschine geladen hatte und eine Route befuhr, die laut Routengenehmigungsbescheid nicht angeführt war). D gab bei dieser Amtshandlung an, dass er bei X. in Adresse1 beschäftigt ist.

In allen Niederschriften wurde auch übereinstimmend ausgeführt, dass alle beteiligten Personen in Adresse1 wohnen und dass das Haus Herrn X. gehört. Die Wohnungen werden

unentgeltlich zur Verfügung gestellt und Betriebskosten sind ebenfalls nicht zu entrichten. Ein Büro befindet sich nicht im Haus.

Auf Grund des Umstandes, dass der Berufungswerber oder seine Auftraggeber den betroffenen Personen nach den Angaben in den Einvernahmen jedenfalls den Arbeitsort, weitestgehend die Arbeitszeit und auch das arbeitsbezogene Verhalten (wie das Verwenden der Maschinen des Berufungswerbers das sind z.B. der Forester, Harvester und des LKW`s) vorgegeben haben, ist die für eine selbständige Tätigkeit erforderliche Bestimmungsfreiheit infolge umfassender Bindung an die Weisungen des Berufungswerbers überwiegend ausgeschlossen.

So wurde in der Berufungsschrift auch auf die Entscheidung UVS vom 12.3. 2009 hingewiesen. Dazu ist anzumerken, dass eine Bindungswirkung für das Finanzamt nicht besteht und darin über die Bestrafung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz abgesprochen worden ist.

In diesem Bescheid wurde u.a. auf den Auftrag XXX hingewiesen und dazu Folgendes ausgeführt: *So habe beispielsweise den Auftrag XXX A bekommen und nach Hinfahrt und Geländeerkundung vor Ort in der Steiermark (Ort) die Vorgangsweise optimiert. Durchgeführt worden seien vorbereitende Schlägerungsarbeiten mittels Motorsäge im Windwurf. Die restliche Aufarbeitung in diesem schwierigen Gelände sei mittels Harvester bzw. Forwarder erfolgt.*

Dazu wird angemerkt, dass Herr XXX im Telefonat vom 17. Mai 2013 angab, dass er den Auftrag an X übergeben habe und mit diesem auch die Abrechnung (nach Festmeter) erfolgt sei. Es wurde auch keine Besichtigung des Windwurfes mit einem ausländischen Beauftragten durchgeführt und keine diesbezüglichen Vereinbarungen abgeschlossen.

Wenn nun A und seine Kollegen diesen Windwurf aufgearbeitet haben, so ist wiederum durch die Verwendung des Harvesters und des Forwarders eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Berufungswerbers gegeben.

Im oa Bescheid des UVS wurde auch auf den Auftrag des Forstbetriebes Habsburg verwiesen. Auch darin wurde ausgeführt, dass der dortige Revierleiter jene Person sei, welche die unmittelbaren Aufgabenstellungen vor Ort mit Herrn A und seinen Partner umsetze. Auch hier erfolgte die notwendige Überstellung der Maschinenausstattung (Harvester, Forwarder) mittels Scania.

Im Telefonat mit dem zuständigen Oberforstmeister des Forstbetriebes XYZ Herrn R gab dieser an, dass im Jahr 2006 außergewöhnliche Windwürfe aufzuarbeiten waren und diese mit eigenem Personal nicht bewältigt werden konnten. So vermittelte ein Bediensteter die Firma

X. Der Auftrag wurde nur an die Firma X. vergeben und von dieser wurde auch ein Forwarder eingesetzt. Die Rechnung sei von der Firma X. gelegt und der Betrag auch an diese überwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bei Forstarbeiten beschäftigten so genannten Bauern(Holz)akkordanten zur Frage der selbständigen oder nichtselbständigen 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 selbständig tätig. Diese Beurteilung erhärtet sich, wenn die Entlohnung nach geleisteten Festmetern 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 Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers (Einteilung der Maschinen usw.).

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, Seile, Maßband, Schutzhelm und Keile), 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.

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.

Wenn die einvernommenen Personen die Selbständigkeit ihrer Tätigkeit beim Berufungswerber auf den überwiegend mit Hilfe der Gattin des Berufungswerbers 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, 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).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (13.9.1972, 2218/71) kann der Arbeitgeber als Haftender für die Entrichtung der Lohnsteuer dann nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn für den Arbeitnehmer bereits eine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt worden ist.

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 einem Telefonat in der schriftlichen Stellungnahme zusammenfassend ausgeführt, dass außer beim bereits verstorbenen D die Einnahmen von der Firma X. in den Einkommensteuererklärungen bzw. im Veranlagungsweg erfasst sind und daher die Vorschreibung der Lohnsteuer nicht gerechtfertigt ist.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 31. Juli 2013