

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden des Ro\*\*\*\* A\*\*\*\*, Adr\*\*\*\*, vertreten durch Koll & Partner Stb WTH GmbH & CO KG, 2020 Hollabrunn, Brunnthalgasse 1a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2004, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Festsetzung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 erfolgt endgültig.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer betreibt ein Holzschlägerungsunternehmen und bietet seinen Auftraggebern die Ausführung der in einem Forstbetrieb anfallenden Arbeiten (Holzschlägerung, Pflanzen von Bäumen, Spritzen von Unkrautvernichtungsmitteln uä) an.

Im Verfahren ist strittig, ob es sich bei den vom Beschwerdeführer zur Ausführung der Arbeiten herangezogenen Männern um Dienstnehmer oder um selbständige Subunternehmer handelte.

**Verfahrensgang:**

Während des Dienstes der Besatzung eines Streifenwagens kam es nach einem Bericht der Gendarmerie Eg\*\*\*\* vom 11.5.2005 in einem Forstweg neben der Landesstraße L nn\*\*\*\* in Richtung In\*\*\*\* 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 Pr\*\*\*\* durchgeführt würden und er diese Männer in Vertretung des Revierförsters beaufsichtigte. Die Männer seien für die Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*, deren Inhaber ein Tscheche (der Beschwerdeführer) sei, tätig.

Der genannte Revierförster der Gutsverwaltung Pr\*\*\*\*, Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\*, erschien am selben Tag beim Gendarmerieposten Eg\*\*\*\* und gab ua an, die Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* sei von ihm als Verfügungsbevollmächtigten beauftragt worden, Kulturpflegearbeiten vorzunehmen. Diese Firma sei schon öfter für sie tätig geworden. Die Auftragserteilung spielt sich etwa so ab, dass von ihm die Arbeit und die vermutlichen Arbeitsstunden genannt würden. Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* (der Beschwerdeführer) frage dann, wie viele Arbeitskräfte benötigt 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* eine Rechnung gestellt. Ihm sei nicht bekannt, was Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* seinen Arbeitern bezahle; er kümmere sich auch nicht darum. Für die Kulturarbeiten sei mit dem Beschwerdeführer ein Stundensatz von Euro 17 ausgemacht worden. Es kämen oft dieselben Leute zum Arbeiten. Die Zahl und auch die Personen variierten ständig.

Über Befragen der Organe des Zollamtes Me\*\*\*\* (KIAB) gab der Revierförster weiters an, dass die Gutsverwaltung Pr\*\*\*\* keinen schriftlichen Auftrag mit der Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* habe. Es bestehe eine mündliche Vereinbarung. Die Stundenaufzeichnungen führe der Bruder des Beschwerdeführers, er arbeite mit den anderen mit. Er würde diese Aufzeichnungen ebenfalls kontrollieren. Herr C\*\*\*\*, ein Mitarbeiter der Gutsverwaltung Pr\*\*\*\*, weise die Leute in die Arbeit ein, kontrolliere die Qualität der Arbeiten und zeige den Leuten, wo die jeweilige Arbeitsstelle sei. Das Arbeitsmaterial bzw auch das Werkzeug werde durch die Gutsverwaltung Pr\*\*\*\* gestellt. Herr C\*\*\*\* habe nicht nur die Aufsicht über die Leute der Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*, er arbeite auch mit. Er verrichte dabei auch dieselben Tätigkeiten, wie die Leute der Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Manchmal arbeite auch der LKW-Fahrer der Gutsverwaltung mit den Tschechen mit. Die tschechischen Arbeiter begönnten meistens um ca. 9.00 Uhr mit den Arbeiten und arbeiteten bis ca. 17.00 Uhr, bei einer halben Stunden Pause. Die Arbeitszeiten würden jedoch nicht von ihm vorgegeben.

Die tschechischen Arbeiter arbeiteten seit ca. Mitte März für die Gutsverwaltung. Der Bruder des Beschwerdeführers sei immer bei den Arbeiten dabei.

Mit dem Bruder des Beschwerdeführers, A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen („Über Befragen gibt Hr. A\*\*\*\* im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Fr. V\*\*\*\* D\*\*\*\*, 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 besorge ihm immer sein Bruder, Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*, 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 erstelle für alle zehn Leute zusammen eine gemeinsame Rechnung an den Auftraggeber. Die Rechnung werde dann an seinen Bruder bezahlt, er teile das Geld dann auf die einzelnen Personen auf, wobei jeder gleich viel davon erhalte. Für den jetzigen Auftrag hätte Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\* 10 Personen gewollt. Von den 10 anwesenden Personen seien die Herren E\*\*\*\* Re\*\*\*\*, F\*\*\*\* Si\*\*\*\*, H\*\*\*\* Av\*\*\*\*, J\*\*\*\* Se\*\*\*\* und er schon länger selbständig tätig. Sie hätten ausschließlich über seinen Bruder die Aufträge sowie die Bezahlung erhalten. Die Arbeitszeiten seien wetterabhängig, normalerweise arbeiteten sie Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr, wenn es notwendig sei, auch am Samstag. Wenn sie am Samstag arbeiten müssten, sage ihnen das Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\*. Er kenne Herrn C\*\*\*\*, weil dieser für Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\* arbeite. Dieser arbeite manchmal auch mit ihnen zusammen. Ihre Arbeitsanweisungen erhielten sie von Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\*, wenn dieser nicht da sei, von Herrn C\*\*\*\*. Das Arbeitsmaterial und Werkzeug stamme von ihm. Zwei Spritzen seien von ihm, die zwei anderen stammten von Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\*. Das Spritzmittel stamme von Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\*. 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. Die Niederschrift sei in seiner Heimatsprache von der Dolmetscherin übersetzt und vorgelesen worden. Er habe seinen Angaben nichts hinzuzufügen bzw abzuändern.

Mit F\*\*\*\* Si\*\*\*\* wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen („Über Befragen gibt Hr. F\*\*\*\* im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau V\*\*\*\* D\*\*\*\*, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an“):

Er sei in der Forstwirtschaft seit Mai 2004 in Österreich selbständig tätig. Die Arbeit bekäme er durch Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Dieser 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* besorgt. Dafür habe er aber nichts bezahlen müssen. Er sei gemeinsam mit Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* auf der Bezirkshauptmannschaft in No\*\*\*\* gewesen. Dort habe Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* für ihn den Antrag auf Selbständigkeit ausgefüllt und er habe dies im Anschluss unterschrieben. Die Aufträge habe Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* ausgemacht. Er sei noch nie bei der Aushandlung eines Auftrages dabei gewesen. Von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* ansage) und auch unterschreiben. Von den € 40.000 habe er keine anderen Leute bezahlt. Seine Tätigkeiten seien Bäume setzen, Bäume schlägern sowie sämtliche Walddarbeiten. Heute habe er im Wald mit einer Rückenspritze Gift gespritzt. Die Arbeitsanweisungen bekomme er immer von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Seit er selbständig sei, habe er durchgehend im Auftrag von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* gesagt, wie die Arbeitszeit wäre. Herrn Mi\*\*\*\* (C\*\*\*\*) kenne er, dieser arbeite für Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\*. 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 B\*\*\*\* G\*\*\*\*. 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 H\*\*\*\* Av\*\*\*\* wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen („Über Befragen gibt Hr. H\*\*\*\* im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Fr. V\*\*\*\* D\*\*\*\*, 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* erhalten habe. Seinen Gewerbeschein habe er über Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* bekommen. Er sei einmal mit ihm auf der BH in No\*\*\*\* 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* oder jemand anderem und ihm kein schriftlicher bzw mündlicher Vertrag. Er bekomme derzeit für seine Arbeit zwischen € 25 bis € 30 pro Tag. Sein Geld bekomme er von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* persönlich erst dann, wenn der Auftrag, welchen die Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* bekommen habe, fertig sei. Bisher habe er für seine Tätigkeiten bei der Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* ca. € 3.000 netto bar auf die Hand von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*, Herr A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, angeschafft. Er arbeite seit Mai 2005 mit E\*\*\*\* Re\*\*\*\*, J\*\*\*\* Se\*\*\*\*, F\*\*\*\* Si\*\*\*\* und A\*\*\*\* Fi\*\*\*\* 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 J\*\*\*\* Se\*\*\*\* wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen („Über Befragen gibt Hr. J\*\*\*\* im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau V\*\*\*\* D\*\*\*\*, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an“):

Er sei seit heute wieder in Österreich, da er krank gewesen sei. Seit Juni 2004 arbeite er in Österreich. Seit dieser Zeit arbeite er ausschließlich für die Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Er habe bisher noch für keine andere Firma in Österreich gearbeitet. Er habe in Österreich einen Gewerbeschein für Forstarbeiten von der BH No\*\*\*\*. Was genau in dem Gewerbeschein stehe 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 A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* immer gesagt, wo und wann er arbeiten solle. Er habe mit der Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* keinen schriftlichen oder mündlichen Vertrag. Er bekomme sein Geld immer von seinem Vater, woher dieser das Geld bekommen würde, könne er nicht angeben. Er führe keine Stundenaufzeichnungen und lege auch keine Rechnungen. Er habe auch noch nie eine Rechnung gelegt oder geschrieben, da er nicht Deutsch könne. Seine täglichen Arbeitszeiten seien von 9.00 Uhr bis 17.00 Uhr mit insgesamt einer Stunde Pause. Dies sei mit Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* ausgemacht worden. Jede Tätigkeit, die er seit seiner Selbständigkeit in Österreich ausgeübt habe, habe er über die Firma A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 Mi\*\*\*\*, dieser wiederum arbeite für B\*\*\*\* G\*\*\*\*. Heute habe er mit einer Pumpe der Gutsverwaltung Gift gegen Schädlinge gespritzt. Für diese Arbeiten seien sie zu viert gewesen, das waren E\*\*\*\* Re\*\*\*\*, H\*\*\*\* Av\*\*\*\*, Mi\*\*\*\* und er selbst. Die anderen hätten Plastikschutz von jungen Bäumen entfernt.

Mit E\*\*\*\* Re\*\*\*\* wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen („Über Befragen gibt Herr E\*\*\*\* im Beisein einer sprachkundigen Person seines Heimatlandes, Frau V\*\*\*\* D\*\*\*\*, 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 besorge ihm Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* rufe ihn in Tschechien an und sage ihm, er habe zB Arbeit für 2 bis 3 Wochen, ob er kommen könne bzw wie viel er verdienen könnte. Es gebe zwischen Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* 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 bekomme er von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\*. Er selbst arbeite aber nicht mehr mit ihnen, er hätte einen Arbeitsunfall gehabt. Heute habe er konkret mit einer Rückenspritze Unkrautverteilungsmittel gespritzt. Dieses habe ihm am Montag, dem 9. Mai 2005, Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* gesagt. Herrn Mi\*\*\*\* kenne er, er arbeite mit ihnen und verrichte die gleichen Tätigkeiten wie sie. Er arbeite für Herrn B\*\*\*\* G\*\*\* und kontrolliere auch immer ihre Arbeiten. 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 Herrn A\*\*\*\* bekommen. Seit er selbstständig sei habe er monatlich zwischen 12 und 15 Tage für Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* gearbeitet. Die Arbeitszeiten seien Montag bis Freitag von 8.00 Uhr bis 17.00 Uhr bei einer halben Stunde Pause. Diese Arbeitszeiten habe Herr A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* eingeteilt. Er habe noch nie eine Rechnung von Herrn A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* gesehen, selbst habe er aber auch noch nie eine Rechnung gelegt. Das Arbeitsmaterial und das Werkzeug stammten von Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*. Zum jeweiligen Arbeitsort komme er durch Fahrgemeinschaften. Als er letzte Woche wieder zu arbeiten begonnen habe, hätten immer die Herren A\*\*\*\*, J\*\*\*\*, F\*\*\*\* und H\*\*\*\* mit ihm gearbeitet. Sie seien alle mit Herrn A\*\*\*\* 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 L\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, M\*\*\*\* Tr\*\*\*\*, K\*\*\*\* Ub\*\*\*\*, T\*\*\*\* Tr\*\*\*\*, U\*\*\*\* Po\*\*\*\* wurde am 11.5.2005 zusammengefasst folgende Niederschrift aufgenommen.

Über Befragen geben sie im Beisein einer sprachkundigen Person ihres Heimatlandes, Frau V\*\*\*\* D\*\*\*\*, freiwillig, wahrheitsgetreu und vollständig an:

Außer Herrn L\*\*\*\* Fi\*\*\*\* seien sie heute alle gegen 8.00 Uhr über die Grenzkontrollstelle Er\*\*\*\* mit dem Pkw des Herrn M\*\*\*\* Tr\*\*\*\* gefahren. In Zo\*\*\*\* hätten sie das Auto geparkt und seien zu den anderen heute angetroffenen Arbeitern umgestiegen. Herr L\*\*\*\* Fi\*\*\*\* sei heute gegen 8.00 Uhr in der Früh mit seinem eigenen Pkw aus der Tschechei nach Zo\*\*\*\* gefahren. Dort habe er sich mit Herrn A\*\*\*\* Fi\*\*\*\* getroffen. Anschließend sei er gemeinsam mit ihm in den Wald zu den anderen gefahren. Es sei mit A\*\*\*\* Fi\*\*\*\* ausgemacht worden, welche Spritzmittel in Österreich verwendet werden würden, nachdem es diese in der Tschechei nicht gebe. Sie seien zur Einschulung gekommen. Sie hätten das vor zwei Wochen mit A\*\*\*\* Fi\*\*\*\* 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 selbstständig 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 Zo\*\*\*\* 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 gemäß § 151 Abs 1 BAO und gemäß § 99 Abs 2 Finanzstrafgesetz.

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

*„Betreff: Beschäftigung der Arbeitnehmer bzw Abrechnungen*

*Ich betreibe ein Gewerbe – Holzschlägerung. Meine Auftraggeber sind verschiedene Forstbetriebe: zB Gutsverwaltung Pr\*\*\*\*, Ba:\*\*\*\* oder Qu\*\*\*\*. 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. ZB 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, zB 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 zB Ta\*\*\*\* 8 und Gu\*\*\*\* 19 werden angegeben, um bei der Behörde einen Gewerbeschein zu erhalten.“*

In einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 16.11.2005 wird der Geschäftsablauf des Beschwerdeführers folgendermaßen geschildert:

*„Die Auftraggeber unserer Mandantschaft (zB Ba. \*\*\*\*, Forstbetriebe St\*\*\*\*, Forstbetriebe Le\*\*\*\*, 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 Werklöhne. Wie vereinbart legen wir Ihnen beispielsweise Formulare (Projekt Ba.\*\*\*\*, Na\*\*\*\*) 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 disziplinären 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.“*

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

In einem Vorhalt vom 20.4.2006 verwies das Finanzamt darauf, dass bei der Beurteilung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis bestehe, 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 (zB Gewerbeschein etc.) vorliegen würden, sei trotzdem bei der Beurteilung auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit abzustellen. In der Folge verwies 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 Beschwerdeführer ein Holzschlägerungsunternehmen und biete seinen Auftraggebern die Ausführung aller in einem Forstbetrieb anfallenden Arbeiten (zB 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 A\*\*\*\* Fi\*\*\*\* trete hierbei als Vorarbeiter auf und arbeite selbst mit. Die Sachverhaltsfeststellungen hätten daher zu dem eindeutigen Ergebnis geführt, dass die Personen A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* jun., A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, J\*\*\*\* Se\*\*\*\*, R\*\*\*\* Va\*\*\*\*, S\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, F\*\*\*\* Si\*\*\*\*, Ti\*\*\*\* Mo\*\*\*\*, E\*\*\*\* Re\*\*\*\*, H\*\*\*\* Av\*\*\*\*, Vo\*\*\*\* Bu\*\*\*\*, Vr\*\*\*\* Di\*\*\*\*, W\*\*\*\* Ly\*\*\*\*, X\*\*\*\* Di\*\*\*\*, Y\*\*\*\* Ot\*\*\*\*, L\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, A\*\*\*\* Ot\*\*\*\*, Z\*\*\*\* Tr\*\*\*\*, I\*\*\*\* Su\*\*\*\* und Kr\*\*\*\* Ke\*\*\*\* als Dienstnehmer des Beschwerdeführers einzustufen und die entsprechenden Lohn- und Sozialversicherungsabgaben vorzuschreiben seien.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 24.5.2006 verwies der Beschwerdeführer auf die Stellungnahmen vom 16.11.2006 und 1.12.2006 (wohl gemeint 16.11.2005 und 1.12.2005). Weiters wurde 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 A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, F\*\*\*\* Si\*\*\*\*, H\*\*\*\* Av\*\*\*\*, J\*\*\*\*, E\*\*\*\* Re\*\*\*\* 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 sprächen, 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 Beschwerdeführers ausschließlich ein Werk schulden würden und weder in das Unternehmen des Beschwerdeführers integriert seien, noch weisungsgebunden in

bestimmter Arbeitszeit mit den Arbeitsmitteln des Beschwerdeführers gearbeitet hätten, hätten sie in ihren oben erwähnten Stellungnahmen bereits ausführlich dargelegt. Sämtliche von der Judikatur herausgearbeiteten Merkmale eines Dienstverhältnisses seien nicht erfüllt. Arbeitsmittel des Beschwerdeführers (zB Traktor, Seilwinde) würden vom Beschwerdeführer und nicht von seinen Subunternehmern verwendet werden. Der Beschwerdeführer bestreite nicht, 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 Beschwerdeführer 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 B\*\*\*\* G\*\*\*\* erkläre, dass sich die „... Auftragerteilung in etwa so abspielt ...“ hätte, meine er wahrscheinlich die vor Ort im Wald nun zu erledigenden Arbeiten, da den Auftrag immer der Beschwerdeführer von den Waldeigentümern erhalte und handle es sich wohl um eine Arbeitsteilung, aus der über den Charakter der Rechtsverhältnisse zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Subunternehmern wohl keine Rückschlüsse gezogen werden könnten.

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.

Die Prüferin stellte in ihrem Bericht vom 22.6.2006 fest, aufgrund der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung, auf welche verwiesen werde, handle es sich bei der Tätigkeit der tschechischen Arbeiter um eine nichtselbständige Tätigkeit. Die geltend gemachten Vorsteuern aus diesen Fremdleistungen seien daher nicht abzugsfähig. Es ergebe sich daher eine Vorsteuer- sowie eine entsprechende Gewinnminderung.

Zusammenfassend hätten im Jahr 2004 und im Zeitraum 1-8/2005 mit dem Beschwerdeführer verschiedene tschechische Staatsbürger gearbeitet, die diverse Walddarbeiten, zB Aufforsten, Schlägerungen, Kulturpflege, Unkrautspritzung und Ähnliches durchgeführt hätten. Der Arbeitsablauf sei so gewesen: Der Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer stelle die Arbeitsgeräte größtenteils

selbst zur Verfügung. Einige Arbeiter hätten selbst nur Arbeitsgeräte im eher geringfügigen Ausmaß, alle aber hätten selbst eine Motorsäge.

Der Beschwerdeführer 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, zB Gu\*\*\*\* 19 oder Ta\*\*\*\* 8.

Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes und wie auch im Vorhalt vom 20.4.2006 detailliert ausgeführt worden sei, lägen Dienstverhältnisse vor.

Da es sich in diesen Fällen nicht um unternehmerische Tätigkeiten handle, lägen nicht steuerbare Umsätze vor, für die auch keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden dürfe. Die betreffenden Vorsteuern seien daher nicht abzugsfähig.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 2.8.2006 den Prüfungsfeststellungen folgende Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 sowie einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 1-8/2005, wobei es in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwies.

Mit Datum vom 20.9.2007 erließ das Finanzamt für das Jahr 2005 einen Umsatzsteuerjahresbescheid, wobei es in der Begründung ausführte, hinsichtlich der Fremdleistungen, die bei der Betriebs- und Lohnsteuerprüfung als nichtselbstständig eingestuft worden seien, sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen verweist der Beschwerdeführer auf seine diversen ausführlichen Stellungnahmen während der Betriebsprüfung. Die Auswertung der „Fragebögen Gewerbescheine EU-Ausländer Region Mitte“ und seine damit übereinstimmenden Aussagen entsprächen in weit überwiegender Form der vom Finanzamt als Begründung zitierten Judikatur insofern, als bei den in den bekämpften Bescheiden als Dienstnehmer gewürdigten Subunternehmen die Merkmale der Selbstständigkeit gegenüber den Merkmalen der Unselbstständigkeit bei weitem überwogen.

Wie vom Finanzamt selbst angedeutet, seien die 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 zahlen etc.).

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 brachte der Beschwerdeführer vor, bei Kürzung der Vorsteuer sei dem Finanzamt insoweit ein Fehler unterlaufen, als ein Vorsteuerbetrag von € 2.992,80 nicht anerkannt worden und damit doppelt gekürzt worden sei, obwohl dieser in der Aufstellung des Beschwerdeführers nicht angesetzt worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat vor, wobei es betreffend Umsatzsteuer 2005 erklärte, der Berufung sei insoweit statzugeben, als eine Vorsteuerkürzung von € 2.992,80 zu Unrecht erfolgt sei.

Mittels E-Mail vom 23.11.2010 gab der bevollmächtigte Vertreter des Beschwerdeführers ergänzend bekannt, dass A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* jun. einen selbständigen 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 fänden sich neben Kosten der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft etc. in seiner persönlichen Steuererklärung. Auch A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, der für andere Firmen gearbeitet habe und noch immer arbeiten würde, besitze zwei Zetor Traktoren mit Seilwinden. J\*\*\*\*, S\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, F\*\*\*\* und Ti\*\*\*\* Mo\*\*\*\* besäßen ebenfalls diverse Maschinen (incl. Traktoren, Seilwinden) und seien auch für andere Auftraggeber tätig. Den genauen Umfang hätten sie bisher nicht eruieren können.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits aufgrund einer gleichzeitig mit der Betriebsprüfung stattgefundenen Lohnsteuerprüfung, in deren Gefolge das das Finanzamt ebenfalls vom Vorliegen von Dienstverhältnissen ausgegangen war, betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2004 und Jänner bis August 2005 entschieden (4.11.2011, RV/0547-G/06). Dabei wurde der Berufung dem Grunde nach keine Folge gegeben, allerdings kam es zu einer Herabsetzung der festgesetzten Abgaben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen diesen Bescheid gerichtet Beschwerde mit Beschluss vom 21.11.2013, 2011/15/0191 gemäß § 33a VwGG abgelehnt. In der Beschwerde würden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen iSd § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Die Entscheidung über die hier streitgegenständliche Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2004 war vom Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 281 iVm § 282 BAO bis zur Beendigung des angeführten, beim Verwaltungsgerichtshof schwebenden Verfahrens ausgesetzt worden.

### ***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Soweit somit in der Darstellung des Verfahrensganges von Berufungen die Rede war, sind diese als Beschwerden zu verstehen bzw werden diese in der Folge als solche bezeichnet.

Die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 1-8/2005 gerichtete Beschwerde gilt gemäß § 253 BAO (früher inhaltsgleich § 274 BAO) auch als gegen den späteren Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 gerichtet. Bei der gegen diesen Bescheid eingebrochenen Beschwerde handelt es sich nach der Rechtsprechung um einen ergänzenden Schriftsatz.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für ihn ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die Unternehmereigenschaft richtet sich nach § 2 UStG 1994.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs 1 Z 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994 nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen [...] einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Nach hA ist der Begriff der Selbständigkeit (Unselbständigkeit) bei natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht identisch mit dem des Einkommensteuerrechts. Das bedeutet: wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis steht, kann mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer iSd Umsatzsteuerrechts sein (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 2 Tz 69 mwN).

Nach § 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 darin, dass sie weitestgehend ausschließlich für den Beschwerdeführer tätig waren. Beginnend mit den Hilfestellungen durch den Beschwerdeführer 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, Fi\*\*\*\* A\*\*\*\* jun., J\*\*\*\*, S\*\*\*\*, F\*\*\*\* und Ti\*\*\*\* würden für andere Auftraggeber als den Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer zu arbeiten. Auf Grund der nach den eigenen Angaben der betroffenen Personen bzw des Beschwerdeführers durchgeföhrten 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 durchgeföhrte 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 (VwGH 23.2.2005, 2002/08/0220; 14.1.2010, 2009/09/0284 mwN).

Auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer oder seine Auftraggeber (gegenständlich Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\*) 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 Beschwerdeführers 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 Pr\*\*\*\*, Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\*, in seiner Aussage vom 11.5.2005 angegeben hat, dass er die Arbeit samt den vermutlichen Arbeitsstunden nennen würde, der Beschwerdeführer frage dann, wie viele Arbeitskräfte benötigt werden würden und schicke die entsprechende Anzahl von Arbeiter zu ihm. Diese Angaben des Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\* werden insoweit bestätigt, als der Bruder des Beschwerdeführers, Herr Fi\*\*\*\* A\*\*\*\*, anlässlich der Niederschrift seiner Angaben vom 11.5.2005 davon spricht, dass Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\* 10 Personen gewollt habe.

Weiters gibt Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\* an, die Arbeiter würden vom Forstarbeiter der Gutsverwaltung Pr\*\*\*\*, Herrn C\*\*\*\*, beaufsichtigt und in die Arbeit eingeföhrt 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 Pr\*\*\*\* oft dieselbe Arbeit macht, wie die Leute des Beschwerdeführers,

wobei sogar öfters der LKW-Fahrer der Gutsverwaltung Pr\*\*\*\* mitarbeitet, kommt damit eindeutig die Zurverfügungstellung von Arbeitsleistungen zum Ausdruck und nicht die Herstellung eines Werkes.

Auch die Angaben des Beschwerdeführers 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 (VwGH 28.5.1971, 1501/70; VwGH 31.3.1987, 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 Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführers 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 (zB 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 Beschwerdeführer 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, zB Traktor mit Seilwinde und Seilbahn, würden von ihm zur Verfügung gestellt werden. Auch Herr B\*\*\*\* G\*\*\*\* von der Gutsverwaltung Pr\*\*\*\* 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 S\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, worin lediglich eine Kettensäge aufscheint und für A\*\*\*\* Ro\*\*\*\* Jun., worin ein bereits

abgeschriebener Hälftenanteil 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 Beschwerdeführers zu widerlegen, da, wie bereits ausgeführt, auch bei nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern Werbungskosten gesetzlich vorgesehen sind. Dass, wie im Schreiben des bevollmächtigten Vertreters des Beschwerdeführers vom 23.11.2010 angeführt, die Herren A\*\*\*\* Jun., A\*\*\*\* Fi\*\*\*\*, J\*\*\*\*, S\*\*\*\*, F.\*\*\*\* und Ti\*\*\*\* einen eigenen Traktor mit Seilwinde und weitere Arbeitsmittel besitzen würden, ist aus den vorgelegten Anlagenverzeichnissen nicht ersichtlich. Für den Beschwerdeführer waren sie mit derartigen Maschinen jedenfalls nicht tätig, da nach seinen eigenen Angaben größere Maschinen, zB 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 Walddarbeiten 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 Beschwerdeführers eindeutig zu folgen verpflichtet und in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers 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 Beschwerdeführers 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. H\*\*\*\* Av\*\*\*\*, € 25 bis € 30 pro Tag; E\*\*\*\* Re\*\*\*\*, € 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 Beschwerdeführer beschäftigten Personen im Krankheitsfall keine Entlohnung erhalten, ist nicht darauf zurückzuführen, dass sie ein Unternehmerrisiko tragen, sondern darauf, dass sie vom Beschwerdeführer nicht bei einer für nicht selbständige Arbeitnehmer zuständigen Krankenversicherung angemeldet bzw versichert wurden.

Wenn die einvernommenen Personen die Selbständigkeit ihrer Tätigkeit beim Beschwerdeführer auf den überwiegend mit seiner Hilfe in Österreich erworbenen auf das freie Gewerbe „Holzsägerung 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 (VwGH 22.1.1986, 84/13/0015). Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs 2 entspricht (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 Beschwerdeführers selbst bzw des Herrn B\*\*\*\* G\*\*\*\* 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 Unrechtbewusstsein bezüglich ihrer Tätigkeit ausgereicht hat, um zu versuchen, einer Begegnung mit einer kontrollierenden Behörde aus dem Weg zu gehen.

Betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 liegt ein übereinstimmendes Parteienvorbringen auf Reduzierung des Vorsteuerkürzungsbetrages um Umfang von € 2.992,80 vor; diesem Begehr ist zu entsprechen.

Die Festsetzung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 durch das Finanzamt erfolgte gemäß § 200 BAO vorläufig, wobei das Finanzamt zur Begründung auf das anhängige Berufungsverfahren verwiesen hat.

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 200 BAO die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Da mit dem Abschluss des Rechtsmittelverfahrens keine Ungewissheiten iSd § 200 BAO mehr bestehen, erfolgt die Festsetzung endgültig.

*Zulässigkeit der Revision:*

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Revision ist nicht zulässig, da der Verwaltungsgerichtshof zum streitgegenständlichen Sachverhalt bereits mit Beschluss vom 21.11.2013, 2011/15/0191 das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verneint hat und das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung inhaltlich nicht von der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 4.11.2011, RV/0547-G/06, abgewichen ist.

Die Beschwerde war daher gemäß § 279 BAO betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 abzuweisen, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 war der angefochtene Bescheid abzuändern sowie eine endgültige Festsetzung vorzunehmen.

*Beilage:* 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Mai 2014