



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 7. Mai 2010 vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, in 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 1. April 2010 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2006 und 2007 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob zwei (tschechische) Auftragnehmer, die für den Berufungswerber (in der Folge: Bw.) Holz(schlägerungs)arbeiten durchgeführt haben, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 23. August 2007 wurde vom Finanzamt XY (Team KIAB) auf der Alm, Ort, eine Kontrolle durchgeführt. Bei dieser Kontrolle wurde festgestellt, dass zwei tschechische Staatsangehörige, nämlich die Brüder A1 und A2, für den Bw. Holzschlägerungsarbeiten durchgeführt haben.

In den von den Organen des Finanzamtes XY mit A1 und A2 (am 23. August 2007) aufgenommenen Niederschriften haben diese – zu ihrer Tätigkeit für den Bw. befragt –

Folgendes ausgesagt:

A1: Er arbeite seit zwei Jahren mit seinem Bruder (ca. 1 Jahr) mit einem tschechischen Gewerbeschein für den Bw.. Er arbeite nur saisonweise, je nach Bedarf (z.B. Windwurf). Im Winter würden sie nach Hause fahren. Seit zwei Jahren arbeite er nur für den Bw., vorher habe er auch für andere Firmen in Österreich gearbeitet. In diesem Jahr habe er im März zu arbeiten begonnen.

A2: Er arbeite seit ca. einem Jahr für den Bw.. Er schneide und ziehe Holz. Das Werkzeug werde ihm teilweise vom Bw. zur Verfügung gestellt. Der Bw. sage ihnen, was zu tun sei, der Bw. bestimme auch die Arbeitszeit. Sie würden vom Bw. in Tschechien angerufen, ob sie Zeit hätten. Das Wohnen werde ebenfalls vom Bw. bezahlt. Er werde nach Stunden bezahlt und bekomme € 19,00 pro Stunde. Es seien keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden, es bestehe eine mündliche Absprache mit dem Bw.. Er arbeite ca. 8 Stunden täglich, Montag bis Freitag. Am Freitag würden sie nach Hause fahren. Im März habe er zu arbeiten begonnen. Er arbeite mit einem Gewerbeschein. Er stelle eine Rechnung an den Bw.. Steuern und Versicherung bezahle er in Tschechien. Das Geld werde auf sein Konto überwiesen. Er habe alles verstanden.

Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt den Bw. als Arbeitgeber zur Haftung für Lohnsteuer (§ 82 EStG 1988) für die Kalenderjahre 2006 und 2007 herangezogen. Zur Begründung hat das Finanzamt auf den Bericht vom 1. April 2010 verwiesen. Dieser Bericht enthält jedoch keine Begründung.

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Steuerakt befindet sich auch eine von der Salzburger Gebietskrankenkasse am 17. März 2010 aufgenommene Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO. Darin heißt es: „Nachversicherung der Dienstnehmer A1 und A2 für die Zeiträume 10.4.2006 – 31.8.2006 und 9.1.2007 – 24.8.2007! Die Beschäftigung der beiden DN wird aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht als selbständige Tätigkeit anerkannt. Die Beitragsnachberechnung und die Nachversteuerung ergibt sich anhand der vorgelegten Rechnungen auf Stundenbasis. Als Lohn erhielten die DN € 19,00 pro Stunde.“

Die dagegen eingebrachte Berufung hat der Bw. wie folgt begründet: am 6.8.2007 habe er mit Holzerntearbeiten bei den Österreichischen Bundesforsten in Ort begonnen. Mit dabei seien die tschechischen Staatsbürger A1 und A2 gewesen. Da der Bw. seine Pflichten als Unternehmer gegenüber dem Gesetzgeber sehr ernst nehme, habe er am 3.8.2007 beim AMS telefonisch urgirt und nachgefragt, ob das Ansuchen um Beschäftigungsbewilligung vom 1.8.2007 wiederum positiv erledigt werde. Nachdem er für die beiden Herren bereits zweimal eine positive Erledigung erreicht hätte, hätte er vom AMS die Auskunft erhalten, dass es auch diesmal in diesem Sinn erledigt werden würde. Leider sei es scheinbar nicht möglich, ein

offizielles Schriftstück in kürzester Zeit auszufolgen.

Nach einer KIAB-Überprüfung am 23.8.2007 sei es zu einer Anzeige beim Finanzamt XY gekommen. Die schriftliche Zusage der Aufenthaltsbewilligung (gemeint wohl: Beschäftigungsbewilligung) sei beim Bw. einen Tag später, nämlich am 24.8.2007, eingetroffen. Der unabhängige Verwaltungssenat habe in seinem Bescheid vom 11.12.2009 von einer Verwaltungsstrafe nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz abgesehen. In einer Aussprache mit der NÖGKK am 19.9.2008 sei vereinbart worden, dass sich der Bw. um die Vorlage des Formulars E 101 der beiden Brüder bemühen werde. Mehrmalige telefonische oder eingeschriebene, schriftliche Aufforderungen seien bisher ergebnislos geblieben.

Inzwischen habe er einen Rechtsanwalt mit dieser Angelegenheit betraut.

Es sei für den Bw. nicht nachvollziehbar, als Bemessungsgrundlage für die Nachzahlung die Unternehmerrechnungen heranzuziehen. Einerseits handle es sich um selbständige Tätigkeiten, andererseits habe der Bw. mit dem brutto Unternehmerlohn sämtliche Abgaben und Steuern, welche mit dieser Tätigkeit verbunden seien, abgegolten.

Für die selbständige Tätigkeit lägen Werkverträge vor. Diese Arbeiten seien mit eigenem Werkzeug und Fahrzeug, bei freier Zeiteinteilung, weisungsfrei erfolgt, hätten sich vertreten lassen können, hätten zwischen 2005 und 2008 verschiedene Auftraggeber gehabt, hätten eine einfache eigene Unternehmerstruktur gehabt, eigenes Risiko und hätten sich die Unterkunft selber bezahlt (nur im Angestelltenverhältnis sei die Unterkunft vom Bw. bezahlt worden).

Bei den Rechnungen sei eine tschechische Steuernummer angegeben worden. Daher habe der Bw. im guten Glauben die Sache für in Ordnung befunden. Seine Informationen bezüglich der Ausländerbeschäftigung und das Arbeiten mit tschechischem Gewerbe habe er von der Wirtschaftskammer Horn bezogen. Der Bw. sei immer um eine ehrliche und korrekte Abwicklung bemüht.

Mit Schriftsatz vom 30. Juni 2010 ist der Bw. dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 2. Juni 2010 (fristgerecht) nachgekommen. In diesem Schriftsatz hat er sein Berufungsvorbringen ergänzend noch Folgendes ausgeführt:

Die Abrechnung der Werkverträge sei nach Stunden erfolgt. Dieser Abrechnungsmodus sei in dieser Branche eine durchaus übliche Vorgangsweise und habe sich bewährt. Würde man den vereinbarten Werklohn in der Höhe von € 19,00 auf ein Dienstverhältnis im Umfang von vierzig Wochenstunden umrechnen, würde sich ein monatlicher Bruttolohn bei 40 Stunden/Woche von 3.292,70 ergeben. Der derzeitige Kollektivvertrag sehe für Forstfacharbeiter einen Stundenlohn von € 8,53 vor, was einem Bruttolohn von € 1.478,25 entsprechen würde.

In weiterer Folge hat sich der Bw. mit der Bestimmung des § 47 EStG 1988 und der dazu

ergangenen Rechtsprechung auseinander gesetzt und Folgendes ausgeführt: die Legaldefinition des § 47 EStG enthalte zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH vom 25. Oktober 1994, Zl. 90/14/0184). Ein weiteres Kriterium stelle das Unternehmerwagnis dar, welchem erst dann Bedeutung zukomme, wenn aus den beiden Hauptkriterien keine klare Abgrenzung möglich sei (VwGH vom 21. Dezember 1993, Zl. 90/14/0103).

Zur Weisungsgebundenheit hat der Bw. nach Wiedergabe der dazu ergangenen Rechtsprechung (Unterscheidung zwischen sachlichem und persönlichem Weisungsrecht) ausgeführt, dass die beiden Brüder keinen persönlichen Weisungen unterlegen seien. Allfällige sachliche Weisungen des Auftraggebers könnten durchaus möglich sein und würden das Vorliegen eines Werkvertrages nicht ausschließen.

Zur organisatorischen Eingliederung hat der Bw. (nach Wiedergabe der einschlägigen Rechtsprechung) ausgeführt, dass die beiden Brüder keine Vorgaben betreffend Arbeitszeit und verwendete Arbeitsmittel bekommen hätten, über einen eigenen Firmenstandort verfügt hätten und nicht in betriebliche Abläufe eingegliedert gewesen seien.

Zum Unternehmerrisiko hat der Bw. (ebenfalls nach Wiedergabe der einschlägigen Rechtsprechung) ausgeführt, dass die beiden Brüder die freie Willensentscheidung gehabt hätten, Aufträge anzunehmen oder auch abzulehnen, Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit würden sich selbstverständlich direkt auf die ausgeübte Tätigkeit auswirken. Die beiden Brüder würden überdies über mehrere Auftraggeber verfügen, sodass die von den Einkommensteuerrichtlinien geforderte wirtschaftliche Abhängigkeit auszuschließen sei.

Aufgrund dieser Ausführungen und unter Berücksichtigung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei im vorliegenden Fall nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen, da die beiden Brüder an keine Weisungen des Arbeitgebers gebunden gewesen seien, über eigenes Arbeitsgerät verfügt hätten, wirtschaftlich vom Unternehmen des Bw. unabhängig gewesen seien, über eine eigene betriebliche Struktur verfügt hätten (eigenes Rechnungswesen) und die Vergabe von Sub-Aufträgen an EPU's branchenüblich sei. Weitere Indizien für eine selbständige Tätigkeit seien: Gewerbeschein, Steuernummer, Stundensatz von € 19,00 (umgerechnet monatlich brutto 3.292,70).

Mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 27. Juli 2010 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung wie folgt begründet:

Im Zuge einer Kontrolle durch Organe des Finanzamtes XY (und eines weiteren Finanzamtes) am 23.8.2007 auf der Alm in Ort sei festgestellt worden, dass der Bw. die tschechischen Staatsangehörigen A1 und A2 als Holzschläger beschäftigt hatte, ohne dafür im Besitz einer arbeitsmarktrechtlichen Bewilligung zu sein.

Herr A2 habe am 23.8.2007 bei der Einvernahme von Mitarbeitern des Finanzamtes XY Folgendes zu Protokoll gegeben: er schneide und ziehe Holz. Das Werkzeug werde ihm teilweise von der Firma (dem Bw.) zur Verfügung gestellt. Der Bw. sage, was zu tun sei. Die Arbeitszeit bestimme ebenfalls der Bw.. Der Bw. rufe ihn in der CZ an, ob er Zeit für ihn habe. Das Wohnen bezahle die Firma (der Bw.) für ihn. Er werde nach Stunden bezahlt und erhalte € 19,00 für die Stunde. Die Arbeitszeit gebe auch die Firma (der Bw.) vor. Schriftlich sei keine Vereinbarung getroffen worden, es bestehe eine mündliche Absprache mit dem Bw.. Er arbeite ca. acht Stunden täglich Montag bis Freitag. Am Freitag fahre er nach Hause. Diese Aussage stünde in wesentlichen Punkten nicht im Einklang mit den Ausführungen des Bw.. Die Niederschrift mit dem tschechischen Holzarbeiter sei zu einem Zeitpunkt aufgenommen worden (vor dem 27.8.2007), wo dieser nicht in einem Dienstverhältnis zum Bw. gestanden habe sondern im Rahmen eines Werkvertrages für den Bw. tätig gewesen sein soll. Den Ausführungen des A2 zufolge sei dieser an eine feste Arbeitszeit gebunden gewesen, habe vom Bw. Anweisungen, was zu tun sei, erhalten und habe auch das Werkzeug vom Bw. zur Verfügung gestellt bekommen. A2 behaupte, dass keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden seien. Der Bw. habe aber seiner Berufung Werkvertragskopien vom 30.6.2007 beigelegt, die jedoch nur vom Bw. selbst unterfertigt seien. Unter diesen Umständen sehe das Finanzamt keine Veranlassung, an den Aussagen des A2 zu zweifeln, die auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Streitzeitraum hinwiesen.

Zur Frage der selbständigen oder nichtselbständigen Erwerbstätigkeit von Holzakkordanten habe außerdem der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Mai 1971, 1501/70, VwSlg 4243 F/1971, 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 erhärte sich, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die Entlohnung nach geleisteten Arbeitsstunden erfolge (vgl. VwGH vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147). Das Finanzamt erachte daher die Tätigkeit der beiden tschechischen Holzarbeiter auch im berufsgegenständlichen Zeitraum als im Rahmen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erbracht.

Diesen Ausführungen ist der Bw. im Vorlageantrag vom 28. August 2010 wie folgt entgegen getreten:

Die Aussagen der beiden Brüder seien ihrerseits zum Schutz vor allfälligen Abgabennachzahlungen getätigt worden. Es sei unrichtig zu behaupten, dass sie täglich acht Stunden gearbeitet hätten. Es sei die Regel gewesen, dass sie am Montag irgendwann vormittags angekommen seien und am Donnerstag oder Freitag irgendwann heimgefahren seien. Die Arbeitszeiteinteilung sei nicht in der Entscheidung des Bw. gelegen. Ob

selbständige Tätigkeit oder im Angestelltenverhältnis hätte bei den bezahlten 19,00 netto für den Bw. keinen finanziellen Vorteil gehabt. Die beiden hätten auch bei nicht selbständigen Tätigkeiten als Selbständige arbeiten wollen, „weil sie mehr verdienen“ wollten.

Im Angestelltenverhältnis habe der Bw. das Quartier und Werkzeug bereitgestellt. Übten sie die Arbeiten selbständig aus, hätten sie auch Essen und Quartier selbst bezahlt. Das Werkzeug hätten sie in diesem Fall auch selbst beigestellt. Je nach Tätigkeit habe der Bw. entschieden, ob im Angestelltenverhältnis oder selbständig. Nach Auffassung des Bw. würden überwiegend und im Wesentlichen die Merkmale eines Werkvertrages vorliegen. Die beiden Brüder seien auch bei anderen Waldbesitzern tätig gewesen. Dass zu Arbeitsbeginn in Salzburg noch keine Aufenthaltsbestätigungen (gemeint wohl: Arbeitsbewilligungen) vorgelegen seien, bedauere der Bw. sehr und ihm sei auch bewusst, dass für diesen Zeitraum eine Nachzahlung gerechtfertigt sei.

Die Aufarbeitung von schwer nutzbaren und verstreuten Einzelwindwürfen erfolge in der Praxis in Regie. In der Praxis werde dann der Begriff Stunden durch Festmeter ersetzt. Die angeführten Antworten seien aus dem Zusammenhang gerissen und die Fragestellung sei nicht bekannt.

Die beiden Brüder hätten immer wieder nach Arbeit gefragt. Bevor sie für einen längeren Zeitraum heimgefahren seien, sei in Österreich ein Zeitpunkt für weitere Tätigkeiten festgelegt worden. In den Wintermonaten hätten die beiden Brüder wissentlich in Tschechien gearbeitet. Im Angestelltenverhältnis hätte der Bw. die beiden Brüder durchgehend beschäftigen können. Nachdem sich nach der Anzeige abgezeichnet habe, dass die Sache nicht so einfach geklärt sei und eventuell Nachzahlungen auf sie zukommen könnten, hätten sich die beiden Brüder in die Tschechei zurückgezogen.

Der Bw. sei mit den beiden Brüdern so verblieben, dass – solange dieser Sachverhalt nicht geklärt sei – sie den restlichen Lohn nicht ausbezahlt bekämen. Ein Angebot, bei Vorlage des Formulars E 101 werde der offene Lohn bezahlt, hätten die beiden Brüder nicht angenommen. Dies bestätige die Auffassung des Bw., dass die beiden Brüder berechnend gewesen seien. Sie seien der wiederholten mündlichen und schriftlichen Aufforderung, das Formular E 101 vorzulegen, nie nachgekommen. Tatsache sei, dass die beiden Brüder ohne ihre Abgaben zu bezahlen heimgefahren seien und im Wissen um den Selbstschutz die Aussagen in dieser Form getätigt hätten.

Die von beiden Seiten unterschriebenen Werkverträge würden im Original beim FA Salzburg liegen.

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Verwaltungsakt befinden sich auch (6) Werkverträge und zwar vom 5. März 2007, vom 14. Mai 2007 und vom 30. Juni 2007, abgeschlossen zwischen dem Bw. (als Auftraggeber) und A1 und A2 (jeweils als

Auftragnehmer). Die Unterschrift der Auftragnehmer fehlt in den Werkverträgen. Sämtliche Werkverträge haben folgenden gleichlautenden Inhalt:

1. Leistungsbeschreibung:

Aufarbeitung von Schadholz (Schlägerung und händische Lieferung) im ungefähren Ausmaß von 100 (500) Efm, in

Die Ausformung hat unter bestmöglicher Ausnutzung und mit grösster Sorgfalt nach den beiliegenden Ausformungsrichtlinien zu erfolgen. Das ausgeführte Holz ist nach Lagerungsmöglichkeit nach Sortimenten abfuhrbereit zu lagern. Die Arbeiten sind bis Ende (April 2007 [Vertrag vom 5. März 2007], Juli 2007 [Vertrag vom 14. Mai 2007], August 2007 [Vertrag vom 30. Juni 2007]) fertigzustellen.

2. Entgelt

Pro Arbeitsstunde werden 19,-- ohne Mehrwertsteuer verrechnet. Mit den vereinbarten Preisen sind sämtliche, mit diesem Werkvertrag zusammenhängende Aufwende abgegolten. Grundlage für die Verrechnung ist das Werksabmass bzw. das erstellte Waldabmass für Sägerund-, Industrie- und Brennholz.

Die Abrechnung erfolgt monatlich, rsp. werden 80% der erzeugten Menge nach Fertigstellung á conto verrechnet. Zahlungsziel 30 Tage netto.

3. Stellung des Auftraggebers

Der Auftraggeber gewährleistet eine laufende Abfrachtung, bzw. die Befahrbarkeit seiner Forststrassen.

4. Stellung des Auftragnehmers

Der Auftragnehmer führt die Arbeiten ausschließlich auf eigene Kosten und Gefahr durch. Er verpflichtet sich sämtliche Vorschriften der Unfallverhütung und Arbeitssicherheit einzuhalten, insbesondere der der Schutzbekleidung und Kennzeichnung der Arbeitsbereiche.

Der Auftragnehmer ist in der Ausführung der übernommenen Arbeiten völlig selbständig und hierbei an keine Weisung gebunden. Es obliegt ihm – abgesehen – von der Fertigstellung der Arbeit – die sachliche und zeitliche Einteilung der Arbeiten.

Der Auftragnehmer kann die vereinbarte Leistung auch durch Dritte erbringen. In diesem Fall haftet er gegenüber dem Auftraggeber in gleicher Weise, als er den Auftrag selbst erfüllt.

Der Auftragnehmer ist für die vertragsmässige Ausführung und für eine fach-, sach- und zeitgerechte Durchführung der Arbeiten voll haftbar.

In dem der Berufungsbehörde vorliegenden Steuerakt befinden sich auch Rechnungen der (tschechischen) Auftragnehmer an den Bw.. In der Rechnung vom 8. Mai 2006 hat A2 dem Bw. für „Schlägerung ganzbaum 92,5 std á 19,- €“ einen Betrag in Höhe von € 1.757,50 in

Rechnung gestellt. In der Rechnung vom 1. März 2007 hat - ebenfalls wieder – A2 dem Bw. für „Holzschlägerung 164,5 std. á 19 € std“ einen Betrag in Höhe von € 3.125,50 in Rechnung gestellt. Im vorliegenden Steuerakt befinden sich noch weitere Rechnungen, denen (allen) gemeinsam ist, dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer dem Bw. für Holzschlägerung eine Stundenanzahl (in unterschiedlicher Höhe) zu einem (einheitlichen) Stundensatz in Höhe von € 19,00 in Rechnung gestellt haben.

Mit (an die Berufungsbehörde gerichteter) Mail vom 24. Oktober 2011 hat der Bw. ersucht, (auch) der Besteuerung – analog der Beitragsnachverrechnung bei der Gebietskrankenkasse – den (zivilrechtlichen) Anspruchslohn (€ 9,50 pro Stunde) zu Grunde zu legen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsbehörde erachtet folgenden Sachverhalt als erwiesen:

Der Bw. hat die beiden (tschechischen) Auftragnehmer immer wieder – je nach Bedarf – für Holzschlägerungsarbeiten herangezogen. Dabei haben die beiden (tschechischen) Auftragnehmer – Punkt 1. der als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen zufolge – die Aufarbeitung von Schadholz (Schlägerung, Lagerung) an einem bestimmten Ort, in einem bestimmten Umfang, zu einem bestimmten (Fertigstellungs)Zeitpunkt und nach bestimmten (Ausformungs)Richtlinien übernommen. Als Entlohnung haben sie einen (einheitlichen) Stundenlohn von € 19,00 erhalten.

Die als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen hat der Bw. der Berufung angeschlossen. Dass der Bw. mit den beiden (tschechischen) Auftragnehmern – abweichend vom Inhalt der vorgelegten Vereinbarungen - (tatsächlich) einen anderen Leistungsinhalt vereinbart hätte, wird nicht behauptet. Für die Berufungsbehörde ergeben sich für eine solche Annahme auch keine Anhaltspunkte. Die als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen werden daher – ungeachtet des Umstandes, dass diese von den beiden (tschechischen) Auftragnehmern nicht unterschrieben worden sind – als Nachweis für den zwischen dem Bw. und den (tschechischen) Auftragnehmern vereinbarten Leistungsinhalt herangezogen.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (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.

Im Erkenntnis vom 28. Mai 1971, Zl. 1501/70, hatte der Verwaltungsgerichtshof die Dienstnehmereigenschaft von sogenannte „Bauernakkordanten“, die in einem Forstbetrieb Holz(schlägerungs)arbeiten durchgeführt haben, zu beurteilen. Die Bauernakkordanten hatten die Holzarbeiten an einem bestimmten Ort (Fällung, Lagerung), in einem vorher (annähernd) bestimmten Ausmaß, zu einem bestimmten (Fertigstellungs)Zeitpunkt und nach bestimmten (Ausformungs)Richtlinien durchzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof ist zu dem Ergebnis gelangt, dass damit „eine weitgehende Weisungsgebundenheit“ der Akkordanten vereinbart sei, die zu der Annahme berechtige, dass die Akkordanten (im Sinne des [nunmehr:] § 47 Abs. 2 EStG 1988) „im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet“ seien. Im Erkenntnis vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147,- ebenfalls die Dienstnehmereigenschaft von Holzakkordanten betreffend – hat der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung bestätigt.

Die Berufungsbehörde schließt sich den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vollinhaltlich an.

Damit ist aber das Schicksal der gegenständlichen Berufung bereits entschieden, da der den angeführten Erkenntnissen zu Grunde liegende Sachverhalt von dem den Inhalt des gegenständlichen Berufungsverfahren bildenden Sachverhalt nicht abweicht: auch im gegenständlichen Fall haben die beiden (tschechischen) Auftragnehmer Holzarbeiten an einem bestimmten Ort (Fällung, Lagerung), in einem bestimmten Umfang, zu einem bestimmten (Fertigstellungs)Zeitpunkt und nach bestimmten (Ausformungs)Richtlinien übernommen. Das Vorliegen der das Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 charakterisierenden Weisungsgebundenheit wird daher als erwiesen erachtet.

Es trifft zu, dass – wie der Bw. in seinem Schriftsatz vom 30. Juni 2010 ausgeführt hat – der organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensbereich des Arbeitgebers dann keine entscheidende Bedeutung zukommt, wenn die Arbeitsleistung, zu der der Arbeitnehmer verpflichtet ist, überwiegend oder gänzlich außerhalb der örtlichen Einrichtungen des Arbeitgebers erbracht wird. Der Auffassung des Bw., dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer organisatorisch nicht eingegliedert gewesen seien, vermag sich die Berufungsbehörde jedoch nicht anzuschließen. Nach den als „Werkvertrag“ bezeichneten Vereinbarungen waren die beiden (tschechischen) Auftragnehmer verpflichtet, die Ausformung „unter bestmöglicher Ausnutzung und mit größter Sorgfalt nach den beiliegenden Ausformungsrichtlinien“ durchzuführen und das Holz nach Sortimenten abfuhrbereit zu lagern (Punkt 1.). Weiters waren sie verpflichtet, „sämtliche Vorschriften der Unfallverhütung und Arbeitssicherheit einzuhalten, insbesondere der der Schutzbekleidung und Kennzeichnung der Arbeitsbereiche“ (Punkt 4.). In den Vorgaben des Bw. hinsichtlich der Arbeitsdurchführung (nach den [vom Bw. vorgegebenen] Ausformungsrichtlinien) und in dem Umstand, dass die

beiden (tschechischen) Auftragnehmer verpflichtet waren, die Vorschriften über die Arbeitssicherheit einzuhalten und den Arbeitsbereich zu kennzeichnen, kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde eine Eingliederung in die im Unternehmen des Bw. bestehenden (betrieblichen) Abläufe mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck.

Die beiden (tschechischen) Auftragnehmer sind (unstrittig) nach tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden entlohnt worden. Darin kommt nach Auffassung der Berufungsbehörde sinnfällig zum Ausdruck, dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer dem Bw. ihre Arbeitskraft und nicht die Herstellung eines (konkreten) Werkes geschuldet haben. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ist gekennzeichnet durch das „Schulden der Arbeitskraft“. Eine Entlohnung – wie auch im gegenständlichen Fall – nach (tatsächlich) geleisteten Arbeitsstunden spricht daher für, nicht aber gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen (so auch: VwGH vom 31. März 1987, Zl. 84/14/0147).

Haben – so der Verwaltungsgerichtshof weiter in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1971, Zl. 1501/70 – Akkordanten Holzarbeiten wie beschreiben übernommen, so schließt ein Rest an selbständiger Verfügungsmöglichkeit, der in der zeitlichen Ungebundenheit besteht, das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht aus. Dass sich die beiden (tschechischen) Auftragnehmer die Arbeitszeit (frei) einteilen konnten, steht daher der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse vorliegen, nicht entgegen.

Der Auffassung des Bw., dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer die Möglichkeit gehabt hätten, Aufträge anzunehmen oder auch abzulehnen und damit im Ergebnis ein Unternehmerrisiko getragen hätten, vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen, da es auch einem Dienstnehmer freisteht, ein (oder mehrere) Dienstverhältnisse einzugehen und damit den „wirtschaftlichen Erfolg“ seines Tätigwerdens selbst zu bestimmen.

Auch bei unstrittig in einem Dienstverhältnis stehenden Arbeitnehmern kommt es vor, dass diese zur Durchführung ihrer Arbeiten eigene Arbeitsmittel (Fahrzeug, Computer udgl.) verwenden. Dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer bei der Durchführung der Arbeiten ihr eigenes Werkzeug verwendet haben, schließt daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht aus.

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom

18. März 2004, Zl. 2000/15/0079). Dem Umstand, dass die zwischen dem Bw. und den beiden (tschechischen) Auftragnehmer bestehenden Vereinbarungen als Werkvertrag bezeichnet werden, ist daher nicht von entscheidender Bedeutung.

Da es bei steuerlicher Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis kleiden oder wie eine Tätigkeit auf einem anderen Rechtsgebiet zu beurteilen ist (VwGH vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191, vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071), kommt auch dem Umstand, dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer über eine Gewerbeberechtigung verfügen, für die gegenständliche – ausschließlich nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmende – Beurteilung keine Bedeutung zu.

Das Finanzamt ist daher zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Zum Einwand des Bw., dass er die Heranziehung des Bruttolohnes als Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung nicht nachvollziehen könne, da er mit dem Bruttolohn sämtliche Abgaben und Steuern, welche mit diesen Tätigkeiten verbunden seien, abgegolten habe und zum Ersuchen des Bw., (auch) der abgabenrechtlichen Nachversteuerung nicht die tatsächlich ausbezahlten Beträge sondern (nur) den (zivilrechtlichen) Anspruchslohn zu Grunde zu legen: Der Arbeitslohn (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) umfasst Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ ist weit auszulegen und umfasst **alle** Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis iSd § 47 zufließen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 5 und Tz 7 zu § 25). Der (eindeutige) Gesetzeswortlaut lässt daher eine Besteuerung abweichend von den tatsächlich ausbezahlten (zugeflossenen) Beträgen nicht zu. Das Finanzamt hat daher der Nachversteuerung zu Recht jene Beträge zu Grunde gelegt, die die beiden (tschechischen) Auftragnehmer vom Bw. tatsächlich erhalten haben.

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das Finanzamt abzuführen.

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

Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn zieht - §§ 78 Abs. 1 und 79 Abs. 1 EStG 1988 zufolge - zwangsläufig die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber nach sich. Die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber ist in diesem Fall die vom Gesetz angeordnete Erhebungsform der

Einkommensteuer. Ist die Besteuerung (wie hier: Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber) gesetzlich geregelt, so kann von den Parteien darüber nicht disponiert werden (VwGH vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0110, und vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Die (vertragliche) Überbindung einer – wie hier: nicht bestehenden – Verpflichtung, die Versteuerung selbst durchzuführen, schließt daher die (gesetzliche) Verpflichtung des Arbeitgebers, die Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen, nicht aus. Kommt – wie im gegenständlichen Fall – ein Arbeitgeber seinen Verpflichtungen zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer nicht nach, so ist der Arbeitgeber – wie im gegenständlichen Fall - mit Haftungsbescheid (§ 82 EStG 1988) zur Entrichtung der Lohnsteuer heranzuziehen. Ein Verschulden des Arbeitgebers an der Lohnsteuerfehlberechnung setzt die Haftungsinanspruchnahme nach § 82 EStG 1988 nicht voraus (vgl. etwa auch Doralt, EStG4, § 82 Tz. 8; VwGH vom 31. Mai 2006, Zl. 2003/13/0139).

Unstrittig ist, dass die beiden (tschechischen) Auftragnehmer die Beträge, die der Nachversteuerung zu Grunde gelegt worden sind, (tatsächlich) erhalten haben und dass der Bw. davon keine Lohnsteuer einbehalten hat. Die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer (in der bescheidmäßig ausgesprochenen Höhe) ist daher zu Recht erfolgt.

Im Schriftsatz vom 30. Juni 2010, mit dem der Bw. dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 2. Juni 2010 nachgekommen ist, hat der Bw. (auch) die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Gleiches gilt für den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO).

Die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sind – dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes zufolge – in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen. Die Einbringung eines diesbezüglichen Antrages in einem (gesonderten) Schriftsatz begründet keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung bzw. auf eine Senatsentscheidung (Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage, Tz 2 zu § 284 und Tz 4 zu § 282).

Da der Bw. die Anträge in einem (gesonderten) Schriftsatz eingebracht hat, hat er keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat erworben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. April 2012