



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., E., vertreten durch Absenger / Dr. Rathausky Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 8160 Weiz, Dr.-Karl-Widdmann-Straße 55, vom 5. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 6. Juli 2011 betreffend Abweisung des Antrages auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid die Ablehnung der Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wie folgt begründet:

„Herr Bw. ist im Besitz einer Gewerbeberechtigung lautend auf „Handel mit Bauelementen und Flachglas und Holzhandel eingeschränkt auf Handel mit Fenstern“ gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994 (freies Gewerbe), sein Gewerbebestandort befindet sich in E. (die Wohnungsanschrift lautet auf R.) in einem ca. 15m² großen Büro im EG im Betriebskomplex X. e.U., Fensterhandel – Slowenien. An selbiger Betriebsanschrift befindet sich auch der Handwerksbetrieb des Auftraggebers W. bzw. der Sitz der F. HandelsOG (W. als unbeschränkt haftender Gesellschafter, Gewerbeberechtigung vom 22.3.2010 bis 29.9.2010 (!) lautend auf „Handelsgewerbe, eingeschränkt auf den Handel mit Fenstern.“ Herr W. stand in

Geschäftsbeziehungen mit einer ungarischen Firma, wo der Abgabepflichtige angestellt war und Glasarbeiten bei Fertigteilhäusern gemacht hat (Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 2).

Bezüglich Büroausstattung, Miete konnte der Abgabepflichtige keine Angaben machen, es existiert kein Firmenschild (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 2).

Als der Handel mit Fenstern in Österreich bzw. von Ungarn aus nicht funktioniert hat, bietet der Abgabepflichtige in den Jahren 2010/2011 den Aus- bzw. Einbau von Fenstern an. Ein freies Gewerbe entsprechend der nunmehr durchgeführten Arbeiten wie zB lautend auf Montage von Fenstern in bestehende Maueröffnungen durch Einschäumen unter Ausschluss jeder an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit wurde weder beantragt noch zuerkannt.

Bezüglich projektbezogener Werkverträge ist auszuführen, dass ein Subunternehmervertrag allgemein – verfasst vom Auftraggeber/Beschäftigter – mit Stand Jänner 2010 existiert. Dieser Vertrag ist nur vom Abgabepflichtigen, nicht jedoch auch vom Auftraggeber unterfertigt und enthält kein Vertragsdatum, weiters fehlen Daten über ein konkretes Projekt oder Preis. Schriftliche Vereinbarungen über konkrete Aufträge wurden keine geschlossen bzw. vorgelegt (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 2).

Für ein persönliches Weisungsrecht spricht der Zustand der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit des Abgabepflichtigen im gegenständlichen Fall insoweit, dass der Beschäftigte als dessen einziger Auftraggeber fungiert. Der Abgabepflichtige – seit April 2010 in Österreich – gibt an im letzten Jahr (2010) ca. 20 Baustellen beim Auftraggeber/Beschäftigter gehabt zu haben (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 4).

Die konkreten Umstände, dass der Abgabepflichtige nicht an Dienststunden gebunden ist, sich seinen Urlaub selbst einteilen kann, aber seine Arbeitskraft ausschließlich und vollständig in Anspruch genommen wird und in diesem Zusammenhang ein wesentliches Unternehmerwagnis und ein reales Erfolgsrisiko fehlen, führen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zur Annahme eines echten oder freien Dienstverhältnisses (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 4).

Dass der Abgabepflichtige über ein Kfz verfügt, mit dem er zur Baustelle gelangen kann, steht einer nichtselbständigen Beschäftigung nicht entgegen. Die meiste Zeit fährt der Pflichtige mit seinem Arbeitskollegen mit (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 4).

Seitens des Abgabepflichtigen erfolgt keine Auftragssuche, sondern erfolgt dessen Einsatz kurzfristig durch telefonische Kontaktaufnahme seitens des Auftraggebers/Beschäftigten, die

Abrechnung erfolgt aufgrund der Zahlen aus dem Lieferschein (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 3).

Eine eingeräumte Vertretungsbefugnis wird nicht bzw. nie in Anspruch genommen – gegebenenfalls vertritt der Kollege, mit dem die Baustelle auch bezüglich Entlohnung geteilt wird – und kommt dieser für die Beurteilung des Unternehmerrisikos keine entscheidende Bedeutung zu, da ähnlich wie bei Gelegenheitsarbeitern keine bestimmte Arbeitsverpflichtung besteht bzw. von einer gegenseitigen, gleichsam nur im Kollegenkreis möglichen Vertretungsmöglichkeit auszugehen ist (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 3 und 4).

Mündliche Verträge umreißen die vorgegebene manuelle Tätigkeit ausreichend genau, zusätzliche Weisungen sind meist nicht vonnöten, die Vorgaben hinsichtlich der Art und des Ortes der auszutauschenden Fenster sind genau determiniert, sodass für den Abgabepflichtigen keinerlei Gestaltungsspielraum verbleibt. Daraus ist ersichtlich, dass der Abgabepflichtige kein Werk schuldet, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 4).

Weiters werden die konkrete Baustelle sowie die vertraglichen Leistungen sowie der Preis seitens des Auftraggebers/Beschäftigers zumeist einseitig vorgegeben (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 4).

Für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus spricht, dass der Abgabepflichtige dann vom Auftraggeber/Beschäftiger kontaktiert wurde, wenn dieser selbst über nicht genug Eigenpersonal verfügt und erfolgt der Einsatz des Abgabepflichtigen im Rahmen der unternehmerischen Erfahrung des Auftraggebers/Beschäftigers, als übernommene Aufträge nur arbeitsteilig mit einer ausreichenden Anzahl an (Hilfs-)personal auszuführen sein kann bzw. der Auftraggeber/Beschäftiger selbst auf denselben Baustellen gearbeitet hat (siehe dazu amtliche Niederschrift vom 11.4.2011, Seite 3).

Eine Dienstgeberkonto-Abfrage beim Sozialversicherungsträger bezüglich F. HandelsOG ergibt kein Ergebnis.

Das Austauschen bzw. Einbauen von Fenstern stellt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht eine selbständige sondern vielmehr eine typische unselbständige Beschäftigung als (Hilfs-)arbeiter im Bau- bzw. Baunebengewerbe dar: Beim Fenstereinbau bzw. Fenstertausch handelt es sich um einfache manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Abgabepflichtigen erlauben, die weiters im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht werden müssen und in der Regel kein selbständiges Werk darstellen.

Werden die manipulativen Arbeiten unter anderem weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Beschäftigers (der als Auftragnehmer gegenüber den bauführenden Unternehmen auftritt) erbracht, Kontrollen samt Anordnung vor Ort vorgenommen und ist bei der tätigen Person auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben und liegt eine länger dauernde bzw. wiederholte Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber/Beschäftigten vor, so spricht nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit unter der Würdigung, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, dafür, dass im gegenständlichen Fall die Arbeitskraft geschuldet wird und Dienstverhältnisse vorliegen, für die die entsprechenden Lohnabgaben zu leisten sind.“

Die dagegen eingebrachte Berufung hat der Berufungswerber (Bw.) wie folgt begründet:

Er sei seit April 2010 in Österreich als selbständiger Unternehmer tätig. Im Rahmen seiner Unternehmenstätigkeit trete er hauptsächlich als Subunternehmer für Herrn W. auf.

Er habe kein Dienstverhältnis bei Herrn W. eingehen wollen, da es ihm wichtig sei nicht weisungsgebunden zu sein und seine Arbeit selbständig einteilen zu können.

Er habe mit Herrn W. je Baustelle einen Subunternehmervertrag abgeschlossen. Es habe einen Generalvertrag, der die allgemeinen Auftragsbedingungen geregelt habe, gegeben. Für die einzelnen Baustellen seien meist nur mündliche Verträge abgeschlossen worden, in denen die Art des Werkes, die Frist für die Übergabe des Werkes und der Preis festgelegt worden seien.

Als Unternehmer sei es ihm wichtig gewesen, nur nach erbrachter Werkleistung bezahlt zu werden, da er damit seinen Unternehmensgewinn wesentlich steigern hätte können. Um vermehrt Aufträge durchführen zu können habe er sich seinerseits der Mithilfe von Subunternehmen bedienen dürfen.

Für die Erstellung der Abrechnung und Rechnungslegung sei ihm Herr W. behilflich gewesen, da ihm als ungarischen Staatsbürger die Formvorschriften der österreichischen Rechtslage nicht bekannt gewesen seien.

Er habe ein erhebliches Unternehmensrisiko zu tragen gehabt, da er nur entsprechend der erbrachten Leistung abrechnen habe können. Ebenso seien von ihm fehlerhafte Leistungen in Form einer Garantieleistung ohne Entgelt zu verbessern gewesen. Bei seiner Tätigkeit sei er ausschließlich an fachliche Weisungen der Auftraggeber gebunden, die meist durch den Baumeister oder den Polier übergeben würden. Es müsse auch festgestellt werden, dass Herr W. ebenso an die Weisungen der Vertreter der Auftraggeber gebunden sei.

Er verfüge für seine Arbeiten über eigenes Werkzeug und Material. Die Fenster würden in der Regel vom Bauherrn selbst zur Verfügung gestellt, da er selbst ausschließlich Einbauarbeiten verrichte.

Ein weiterer Hinweis für sein Unternehmerwagnis sei darin zu sehen, dass er nur für seine erbrachten Werkleistungen bezahlt worden sei und somit im Falle eines Krankenstandes bzw. Urlaubes kein Entgelt vereinbart gewesen sei und er somit auch keine Ansprüche auf ein Entgelt gehabt habe.

Aus den von ihm vorgelegten Abrechnungen würden sich hohe monatliche Unterschiede zwischen € 270,00 und € 1.800,00 ergeben, was auch für ein erhebliches Unternehmerwagnis spreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [Art. 28 Abs. 1 UStG 1994](#) hat das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen.

Zufolge [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 leg. cit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

Ob eine natürliche Person selbständig oder unselbständig tätig ist, ist in erster Linie nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden. Entscheidend ist primär, ob im Innenverhältnis die Elemente der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 73).

Der Begriff der Selbständigkeit ist ein Typusbegriff, der nicht durch Ableitung aus einem weiteren Begriff gewonnen werden kann, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet ist, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können. Der steuerliche Begriff der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit ist eigenständig zu

interpretieren und stimmt nicht mit der Abgrenzung des Sozial- oder Arbeitsrechtes überein (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 74).

Wesentliches Kriterium der Unselbstständigkeit ist neben der Weisungsgebundenheit (die in § 2 Abs. 2 allein genannt ist) das Fehlen eines Unternehmerrisikos (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 75).

Die Weisungsgebundenheit bedeutet in persönlicher Hinsicht die Verpflichtung, das eigene Verhalten an den Anordnungen eines anderen auszurichten, wobei diese Anordnungen nicht nur den Erfolg der Tätigkeit, sondern die Modalitäten der Erbringung der Leistung betreffen. Die Fremdbestimmung bezieht sich vor allem auf die Zeiteinteilung, die Anwesenheit an einem bestimmten Arbeitsort, die Verpflichtung zur persönlichen Dienstverrichtung.

Weisungsgebundenheit in sachlicher Hinsicht, dh. bezüglich der Erreichung des vorgegebenen Arbeitszieles (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für Unselbstständigkeit. Wesentlich ist hingegen, ob der Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hierfür ein laufendes Entgelt erhält oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 76).

Unternehmerrisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg – sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite – seiner Tätigkeit durch die eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 2, Tz 77).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da der vom einzigen „Auftraggeber“ des Bw., Herrn W., verfasste „Subunternehmervertrag (allgemein), Stand: 1. Januar 2010“, wie vom Finanzamt in der Begründung des angefochtenen Bescheides zutreffend festgestellt wurde, weder vom „Auftraggeber“ unterfertigt ist noch Daten über ein konkretes Projekt einschließlich Preisgestaltung und Terminplanung enthält, kann daraus nichts für die Lösung der Streitfrage gewonnen werden.

Aus den Angaben des Bw. bezüglich des Arbeitsortes in der Niederschrift vom 11. April 2011 – „Herr W. ruft an, wenn er eine Baustelle hat.“ – geht unmissverständlich hervor, dass der Bw. an die Vorgaben seines „Auftraggebers“ gebunden und damit von ihm abhängig war. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den geschäftlichen Unternehmensorganismus des „Auftraggebers“ zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkverhältnisses zuwiderläuft (vgl. VwGH 15.9.1999, [97/13/0164](#)).

Den Berufungsausführungen, „er wollte kein Dienstverhältnis bei Herrn W. eingehen, da es ihm wichtig ist, nicht weisungsgebunden zu sein und seine Arbeit selbständig einteilen zu können“, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Abgesehen davon, dass im Rahmen der steuerlichen Beurteilung eines Sachverhaltes nicht das behauptete Motiv des Abgabepflichtigen allein, sondern wohl das tatsächliche Geschehen entscheidend ist, steht dieses, wie oben ausgeführt, im Widerspruch mit seiner behaupteten Absicht.

Bei einfachen manuellen Tätigkeiten, worunter zweifelsohne auch die Demontage und Montage von Fenstern zählen – in den diversen Jobangeboten für Fenstermonteure wird von den Bewerbern vielfach keine spezifische Berufsausbildung, sondern lediglich eine Berufserfahrung vorausgesetzt – die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und auf die Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum erlauben, kann bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 21.12.2011, [2010/08/0129](#)).

Auch die mangelnde Möglichkeit der Preisgestaltung – „Herr W. sagt den Preis.“ – spricht gegen ein Werkvertragsverhältnis und ist wohl als entscheidendes Merkmal für die Abhängigkeit des Bw. von seinem „Auftraggeber“ und damit als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit zu werten. Die in den aktenkundigen Rechnungen des Bw. völlig unterschiedlich – unterschiedliche Pauschal- und Laufmeterpreise - verrechneten Arbeitsleistungen beweisen die entlohnungsmäßige Abhängigkeit vom „Auftraggeber“.

Dadurch, dass der Bw. den Erfolg seiner Tätigkeit weder einnahmenseitig – „Herr W. ruft an und sagt den Preis.“ – noch ausgabenseitig – die strittige Tätigkeit erschöpft sich in der Arbeitsleistung: „Das Material kauft Herr W.: Schaum, Schrauben, Keile, Packerln. Dieses Material befindet sich auf der Baustelle, ich darf es verwenden und brauche dafür nichts zu bezahlen.“ (vgl. Niederschrift vom 11. April 2011, Seite 3) – durch eigene Gestaltung und Initiative beeinflussen konnte, hat er kein Unternehmerrisiko getragen, was ebenfalls für eine unselbständige Tätigkeit spricht. Auch die Berufungsausführungen betonen den Umstand, dass er „ausschließlich Einbauarbeiten verrichtet“. Dem Umstand, dass er „für seine Arbeiten über eigenes Werkzeug verfügt“ kommt angesichts der Tatsache, dass es sich dabei nach seinen eigenen Angaben in der Niederschrift vom 11. April 2011 lediglich um „Schlagbohrmaschine, Akkuschauber, Wasserwaage und Kleinwerkzeug“ handelt, die heutzutage in vielen Haushalten vorhanden sind, keine entscheidende Bedeutung zu.

Den Berufungsausführungen, wonach sich aus den Rechnungen hohe monatliche Unterschiede ergeben würden, was für ein erhebliches Unternehmerwagnis sprechen würde, ist Nachstehendes entgegenzuhalten:

Auch wenn sich aus den aktenkundigen 31 Rechnungen über Leistungen, die der Bw. an Herrn W. in der Zeit von 23. Juni bis 1. Dezember 2010 erbracht hat, monatliche Leistungsentgelte in unterschiedlicher Höhe ergeben, spricht dieser Umstand nicht gegen die Einstufung des Arbeitsverhältnisses als nichtselbständige Tätigkeit, da unterschiedliche Arbeitszeiten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen jedenfalls unterschiedlich hohe Arbeitslöhne rechtfertigen.

Dem Argument, dass ein weiterer Hinweis auf das Unternehmerwagnis darin zu sehen sei, dass er nur für seine erbrachten Werkleistungen bezahlt worden sei und somit im Falle eines Krankenstandes bzw. eines Urlaubes kein Entgelt vereinbart gewesen sei und er somit auch keine Ansprüche auf ein Entgelt gehabt habe, ist entgegenzuhalten, dass Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein mögen, ihr Fehlen aber noch nicht bedeutet, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht schuldet (vgl. VwGH 15.9.1999, 97/13/0164).

Auch das in der Berufung vorgetragene Argument, dass fehlerhafte Leistungen von ihm zu korrigieren waren spricht nicht gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses. Denn gerade die Weisungsbefugnis des Arbeitgebers ermöglicht es ihm den Arbeitnehmer zur Behebung festgestellter Mängel seiner Arbeitsleistung zu verpflichten.

Da auf Grund der obigen Ausführungen die Elemente der Unselbständigkeit bei weitem überwiegen, erweist sich die Ablehnung der Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als rechtmäßig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 28. März 2013