



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Alexander Haas, 8054 Graz, Haushamer Straße 1, vom 22. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. Oktober 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 4. Oktober 2010 den Antrag des Berufungswerbers (Bw.) betreffend Vergabe einer UID-Nummer für die Tätigkeit des Verspachtelns von Ständerwänden zur Beseitigung von Unebenheiten und Stößen im Wesentlichen mit folgender Begründung abgewiesen:

Die *Weisungsgebundenheit* bedeute 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 Modalität der Erbringung der Leistung betreffen.

Der Bw. nehme an keinen Baubesprechungen teil. Seine Informationen bzw. Weisungen bekomme er direkt von M., vom Maler oder vom Polier. Eine Kontrolle der ausgeführten Arbeiten finde im Zuge der Baustellenbegehungen statt, an denen der Bw. jedoch nicht teil nehme. Auch scheine der Bw. mit seinem Unternehmen nicht auf der Auftragnehmerliste auf. Es werde kein eigenständiges Übernahmeprotokoll über die Spachtelarbeiten erstellt und kein

Bautagebuch geführt. Es stelle keinen Widerspruch dar, dass die Arbeitszeit selbst eingeteilt werde. Eine gewisse Eigenverantwortlichkeit im Bezug auf die Arbeitseinteilung sei zwar gegeben, aber es liege im Gesamten doch eine weitgehende Unterordnung und Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers vor.

Die Zuweisung zu einer bestimmten Baustelle und die Koordination der Arbeitsleistung auf dieser Baustelle durch den Auftraggeber, bewirke die *organisatorische Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus*. Der Beginn der Arbeiten hänge von der Bauleitung ab, zu welcher der Bw. keinen direkten Kontakt habe. Der Bw. wisse weder wer Bauherr sei, noch gebe es eine Übergabe des Werkes. Die daraus resultierende persönliche wie wirtschaftliche Abhängigkeit vom Auftraggeber sei typisch für ein Dienstverhältnis, bei dem nicht ein bestimmtes Werk, sondern die Arbeitskraft geschuldet werde.

Auch das selbständigen Unternehmern zukommende generelle *Vertretungsrecht*, das einen Hinweis für eine selbständige Tätigkeit darstellen könne, liege im gegenständlichen Fall nicht vor. Dabei verwies das Finanzamt auf die Aussage des Bw. in der Niederschrift vom 29. Juli 2010, in welcher er angab, dass im Fall einer Krankheit, seine Auftraggeber einen zweiten Spachtler finden müssten. Aus diesem Grund sei von einer persönlichen Arbeitsleistung auszugehen.

Projektbezogene *Werkverträge* seien nicht vorhanden. Aus den vorgelegten Auftragerteilungen sei ersichtlich, dass die Abrechnung grundsätzlich über m²-Preise erfolge, aber auch gegebenenfalls über Laufmeter bzw. über Regiestunden. Diesen Auftragerteilungen seien keine näheren Terminisierungen oder Fertigstellungstermine zu entnehmen und es werde kein genau abgegrenztes Werk vereinbart.

Eine *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* liege vor, wenn jemand nach außen erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches teil nehme und hierbei die Bereitschaft habe, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der danach Bedarf habe. Der Bw. richte seine Tätigkeit nicht werbend nach außen. Er werde regelmäßig von Seiten der Auftraggeber per Mobiltelefon bezüglich eines Auftrages kontaktiert. Es gebe kein Firmenschild und keine Visitenkarten. Die Kontaktaufnahme erfolge nur über das Mobiltelefon.

Das für eine selbständige Tätigkeit typische *Unternehmerrisiko* bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Hinsichtlich der Regiearbeiten – Abrechnung über m² Preise - ergebe sich keine ins Gewicht fallende Möglichkeit, die Höhe der Einnahmen maßgeblich zu beeinflussen. Da der gesamte Materialeinkauf vom Arbeitgeber bewerkstelligt

werde, ergeben sich ausgabenseitig auch keine Möglichkeiten den finanziellen Erfolg der Tätigkeit zu beeinflussen.

Der Umstand, dass der Bw. einen Gewerbeschein besitze, sich zur Sozialversicherung der selbständigen Erwerbstätigen angemeldet habe, beim zuständigen Finanzamt über seinen steuerlichen Vertreter eine Jahreserklärung abgebe und um Vergabe einer UID Nummer ansuche, vermag nichts an der Würdigung der Tätigkeit als nichtselbständige Tätigkeit zu ändern. Maßgeblich sei das Gesamtbild der Tätigkeit. Im vorliegenden Fall ergebe die dargestellte Untersuchung und rechtliche Würdigung, dass die gegenständlichen Spachtler-Arbeiten als weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Arbeitgebers und als organisatorisch in das Unternehmen des Auftraggebers eingebunden zu qualifizieren seien. Es sei kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben und es liegen auch keine Werkvertragsverhältnisse zugrunde. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Arbeitskraft geschuldet werde und ein Dauerschuldverhältnis vorliege. Es sei somit von einem Dienstverhältnis auszugehen.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung. Darin nahm sein anwaltlicher Vertreter zu den einzelnen Feststellungen des Finanzamtes Stellung:

Soweit die Behörde davon ausgehe, dass der Bw. über keine betrieblichen Strukturen und sohin über keinen eigenen Büror Raum sowie über kein Lager verfüge, mag dies zwar zutreffen, dies sei aber für die Tätigkeit des Bw. unerheblich.

Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit gehe die Behörde von gänzlich falschen Voraussetzungen aus. Sowohl ein Arbeitnehmer als auch ein Auftragnehmer seien gegenüber dem Auftraggeber sehr wohl weisungsgebunden. Der Werkbesteller habe jederzeit das Recht, dem Auftragnehmer Anweisungen zu geben, ob er seine Arbeiten einzustellen habe. Auf einer Großbaustelle seien die einzelnen Professionisten zu koordinieren, sodass die Bauleitung immer dazu befugt sei, Weisungen weiterzugeben. Dies umso mehr, als auch entsprechende Sicherheitsbestimmungen etc. einzuhalten seien. Die von der Behörde ins Treffen geführte „Weisungsgebundenheit“ des Bw. liege nicht vor, sondern es verstehe sich im Rahmen der Koordination einer Großbaustelle von selbst, dass derartige Weisungen erfolgen. Dem Bw. werden nur Weisungen gegeben, an welcher Stelle der Baustelle er seine Arbeiten vornehmen könne. Weisungen, wie er diese Arbeiten vorzunehmen habe oder ob er weitere Arbeiter beziehe, gebe es nicht. Eine Kontrolle seiner Arbeiten (durch den Auftraggeber) sei ohnehin nicht erforderlich, da der nachfolgende Arbeiter (Maler) seinerseits dafür hafte, dass er mit den Arbeiten erst beginne, wenn die Vorarbeiten für ihn ordnungsgemäß hergestellt seien. Die Zuweisung einer bestimmten Baustelle und die Koordination der Arbeitsleistung auf der Baustelle durch den Auftraggeber bewirke keinesfalls eine organisatorische Eingliederung in

dessen geschäftlichen Organismus.

Die Behauptung, dass der Bw. lediglich seine persönliche Arbeitskraft schulde, treffe nicht zu. Der Bw. erhalte konkrete Werkaufträge und schulde den Erfolg und die ordnungsgemäße Herstellung des Werkes. Die Aussage des Bw., dass für den Fall einer Krankheit sein Auftraggeber einen Ersatz suchen würde, stelle einen Rechtsirrtum dar. „Gemäß den rechtlichen Vorschriften wäre der Bw. zur Beziehung einer Ersatzkraft verpflichtet und ist sich der Bw. nach diesbezüglich rechtlicher Belehrung auch seiner diesbezüglichen Verpflichtung bewusst“.

Wie die Behörde dazu komme, dass es kein genau abgegrenztes Werk gebe, sei unverständlich und habe der Bw. ausdrücklich im Rahmen seiner Befragung dargelegt, dass jeweils konkrete Arbeiten vereinbart und verrechnet worden seien.

Auch nehme der Bw. nach außen hin am Wirtschaftsleben teil, da er gegenüber allen anderen Professionisten und dem Auftraggeber gegenüber sehr wohl auftrete. „Eine jedwede Ausgabe hinsichtlich sonstiger Werbetätigkeit, wie Visitenkarten, Inserate etc. wäre ein sinnloser Aufwand, welcher gerade in dem Unternehmensbereich, hinsichtlich dessen der Bw. tätig ist, keinen wirtschaftlichen Erfolg nach sich zieht.“

„Wie die Behörde zur Ansicht kommt, dass der Bw. keinerlei Unternehmerrisiko trägt, ist nicht nachvollziehbar. Der Berufungswerber hat klar dargelegt, dass mit ihm vor Beginn des Projektes über die Arbeiten und den Preis verhandelt wird. Dass er keinen großen Spielraum hinsichtlich des Preises hat, hat er zugestanden, ist dies aber bei mehreren Branchen so üblich. Tatsache ist, dass beispielsweise auch hinsichtlich von Rechtsanwälten genaue tarifmäßige Kosten festgelegt sind und auch diesbezüglich lediglich die Möglichkeit besteht, zu einem geringeren, nicht aber einem höheren Preis (Rechtsanwalts-)Leistungen zu erbringen. Daraus schließen zu wollen, dass ein Rechtsanwalt kein Unternehmer ist, ist aber unzulässig.“

In weiterer Folge wies der Bw. darauf hin, dass die Beistellung von Materialien durchaus üblich sei, da der Generalunternehmer einen besseren Preis erhalte. Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass im Unternehmensbereich, in dem der Bw. tätig sei, die von der Behörde angelegten strengen Maßstäbe bzw. Wertungen nicht anzuwenden seien. Ausgehend von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise lägen jedenfalls die entsprechenden Kriterien hinsichtlich eines Unternehmers vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [Art. 28 Abs. 1 UStG 1994](#) hat das Finanzamt Unternehmern im Sinn 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 selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche 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 selbstständig 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 selbstständig oder unselbstständig 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 Unselbstständigkeit überwiegen (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 2 Tz 73).

Der Begriff der Selbstständigkeit ist ein Typusbegriff, der nicht durch Ableitung aus einem weiteren Begriff gewonnen werden kann, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen gezeichnet ist, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können. Der steuerliche Begriff der Selbstständigkeit bzw. Unselbstständigkeit ist eigenständig zu interpretieren und stimmt nicht mit der Abgrenzung des Sozial- oder Arbeitsrechtes überein (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 2, Tz 75).

Wesentliches Kriterium der Unselbstständigkeit ist neben der *Weisungsgebundenheit* (die in § 2 Abs. 2 allein genannt ist) das *Fehlen eines Unternehmerrisikos* (Ruppe, a.a.O., § 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 somit 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 Arbeitsziels (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für die Unselbstständigkeit. Wesentlich ist hingegen, ob der Steuerpflichtige laufend seine

Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hiefür ein laufendes Entgelt erhält, oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (Ruppe, a.a.O., § 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 (Ruppe, a.a.O., § 2, Tz 77).

Für den zu beurteilenden Sachverhalt folgen daraus nachstehende Erwägungen:

Der Bw. hat im „Fragenkatalog zur Selbständigkeit von EU-Ausländern“ nachstehende Fragen folgendermaßen beantwortet:

Wer sagt Ihnen, auf welcher Baustelle Sie arbeiten sollen?

Auftraggeber

Wer sagt Ihnen, wo Sie auf dieser Baustelle arbeiten sollen?

Auftraggeber

Werden Sie bezüglich der Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und Arbeitsqualität kontrolliert?
wird kontrolliert

Wenn ja, von wem?

Auftraggeber und Übernehmer

Müssen Sie melden, wenn Sie krank sind oder auf Urlaub gehen?

Ja

Können Sie sich durch eine andere Person bei Ihrer Arbeit vertreten lassen?

Nein

In welcher Form wird abgerechnet?

pro m²

Wer trägt das Haftungs- und Gewährleistungsrisko?

Auftraggeber

In der in der Folge mit dem Berufungswerber aufgenommenen neun Seiten umfassenden Niederschrift vom 29. Juli 2010 wurde vom Finanzamt versucht, den Sachverhalt möglichst genau zu ermitteln. Die vom Bw. bei der Beantwortung des Fragebogens bekannt gegebenen Verhältnisse, werden dadurch bestätigt:

Wer weist Ihnen die konkreten Baustellen zu? Wie erfahren Sie davon?

Ich werde angerufen, hast du Zeit? Ich habe was für dich, wir können es anschauen. Dann geht es weiter.

Kann Sie wer auf der Baustelle vertreten? Was passiert im Krankheitsfall? Ist eine Vertretung schon einmal vorgekommen?

Wenn ich krank bin muss die Firma – da meine ich M. - einspringen, oder er findet einen zweiten Spachtler, das wird sicher kein Problem sein. Es wird sicher nachgemessen, was ich bisher getan habe. An einem Tag bandagiere ich, am zweiten Tag verspachtle ich, da kann nie viel offen bleiben. Ich war bis jetzt noch nie krank.

M. gesteht mir zu, ein paar Tage in Kroatien zu bleiben, er ruft mich dann wieder an, wenn ich beginnen soll."

Wer sagt Ihnen, wann Sie mit den Spachtelarbeiten konkret beginnen sollen? Wie erfolgt dies?

„M. gibt mir Bescheid, er sagt mir, dass ich zB in dieser Woche anfangen muss. Wann genau kann ich mir selbst einteilen.

Wer nimmt Ihre Arbeit mit der Fertigstellung ab? Was passiert mit Reklamationen?
Übergabe ist auf der Baustelle anders. Es gibt keine direkte Übergabe. Es werden immer Teile fertig, die dann der Maler anschaut.

.....
Während meiner Arbeit auf der Baustelle frage ich immer wieder den Bauleiter, ob die Arbeit passt.

Von wem auf der Baustelle bekommen Sie (An-)Weisungen?
Bescheid bekomme ich vom M., vom Bauleiter oder vom Architekten.

Haben Sie Kontakt zum Auftraggeber/Werkbesteller? Wissen Sie wer der Auftraggeber/Eigentümer/Bauherr ist?

Zum Bauherrn direkt nicht. Ich weiß oft nicht wer der Bauherr ist.

Zur Frage der Preise gab der Bw. an, er schaue sich die Pläne an; M. biete z.B. 2,50 pro m² an und er sei dann damit einverstanden. Diese Preise seien auch die Marktpreise, es gebe da wenig Verhandlungsspielraum nach oben, eher nach unten.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geben sowohl der Fragenkatalog, als auch die Niederschrift ein eindeutiges Gesamtbild der vorliegenden Verhältnisse wieder. Wenn der Vertreter des Bw. im Antrag auf Vorlage nun behauptet, dass der Bw. in punkto Vertretung einem Rechtsirrtum unterlegen sei, muss dem entgegnet werden, dass in dieser neun Seiten umfassenden Niederschrift einfache und klare Fragen gestellt wurden, die keinen Spielraum für einen *Rechtsirrtum* lassen.

Es kann im vorliegenden Fall aus nachstehenden Gründen nicht von einer *Weisungsungebundenheit* gesprochen werden:

Eine Person wird nicht schon dadurch persönlich unabhängig, weil sich auf Grund ihrer Erfahrungen oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten nach, Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen. Wenn der Bw. in seinem Vorlageantrag behauptet, ein Weisungsrecht bestehe nur darin, dass ihm gesagt werde, an welcher Stelle er zu arbeiten habe, so bedeutet das nicht, dass er nicht dennoch der (stillen) Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt.

Dem Bw. ist zuzustimmen, wenn er meint, dass gerade Spachtelarbeiten untergeordnete Arbeiten darstellen, die erst dann beginnen, wenn die Vorarbeiten abgeschlossen sind.

Bezogen auf seine Tätigkeit heißt das, dass sich aufgrund der auszuführenden Tätigkeit genaue Arbeitsanweisungen erübrigen, da Art und Inhalt der Leistungserbringung ohnehin keinerlei Gestaltungsspielraum ermöglichen. Gegenständlich handelt es sich um einfache manipulative Tätigkeiten, wie sie auf Baustellen üblich sind. Diese erfordern keine besondere Ausbildung (vgl. UFS 14.12.2010, RV/0520-G/09).

Sind die erbrachten Leistungen dergestalt einfach zu erbringen, dass keine weiteren Instruktionen erforderlich sind, folgt jedoch daraus nicht die Weisungsungebundenheit. Vielmehr ist die im vorliegenden Fall vom Bw. beschriebene, persönliche Situation, von einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet. Der Bw. arbeitet nur für die X. GmbH (Seite 3 der Niederschrift vom 29. Juli 2010). Sein Kontaktmann ist M. („Herr M. ist glaube ich der Chef von X.“, Seite 4 der Niederschrift). Ganz offensichtlich unterliegt der Bw. dessen Weisungs- und Kontrollrecht (M. ruft mich an, wenn ich beginnen soll....., M. gibt mir Bescheid....., ich rufe M. an, wenn ich fertig bin....,etc.).

Bei den von ihm erbrachten Leistungen handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge, die in dieser Form keine geschlossene Einheit darstellen, sodass auch deshalb von keinerlei Herstellung eines Werkes auszugehen ist. Diese Tätigkeit umfasst einfache Hilfsarbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Ablauf zu von anderen zu erbringenden Dienstleistungen stehen („Während meiner Arbeit auf der Baustelle frage ich immer wieder den Bauleiter, ob die Arbeit passt „Seite 7 der Niederschrift“).

Wenn bei einer Tätigkeit, wie im vorliegenden Fall, aufgrund der genauen Arbeitsvorgabe und des fehlenden Gestaltungsspielraumes keine zusätzlichen Weisungen vonnöten sind, ist erkennbar, dass der Bw. kein Werk schuldet, sondern lediglich seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Ein *Unternehmerwagnis* besteht grundsätzlich darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann.

Fehlt einem Werkvertragnehmer die Möglichkeit, einnahmenseitig oder ausgabenseitig sein Einkommen zu beeinflussen, weil einerseits Pauschalpreise vereinbart wurden und andererseits das gesamte Arbeitsmaterial vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wird, liegt kein Unternehmerrisiko vor (vgl. UFS 30.5.2007, RV/0913-W/06).

Auch im vorliegenden Fall ist es für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, dass der Bw. die Höhe seiner Einnahmen nach der Kalkulation bestimmen und durch Fleiß oder besonderes Geschick beeinflussen hätte können. Es gibt keinen Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung. Wie aus der oftmals zitierten Niederschrift ersichtlich, verbleiben dem Bw. – abgesehen vom Kantenschutz (Seite 4 der Niederschrift) - keine ins

Gewicht fallenden Möglichkeiten, den finanziellen Erfolg der Tätigkeit maßgeblich zu gestalten. Die Kalkulation der Preise ist vom Auftraggeber vorgegeben und der Bw. selbst hat keinen Einfluss auf die Preisgestaltung (vgl. auch UFS 6.4.2009, RV/0627-G/08).

Aber auch das Bestehen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird vom Bw. in seiner Niederschrift verneint. Folglich ist eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) im vorliegenden Fall unmöglich.

Auf Grund all dieser Erwägungen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die vom Bw. behauptete Unternehmereigenschaft nach dem Gesamtbild der Tätigkeit nicht als erwiesen angenommen werden kann. Der Antrag des Bw. vom 4. Februar 2009 auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde vom Finanzamt zu Recht abgewiesen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Juli 2011