



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0770-G/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des N.N., (Wohnadresse), vertreten durch Y-Steuerberatungsgesellschaft mbH, (Steuerberateradresse), vom 23. August 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 16. Juli 2012 betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Das verfahrensgegenständliche Rechtsmittel richtet sich gegen den Bescheid des Finanzamts X (FA) vom 16. Juli 2012, mit welchem die Gültigkeit der dem Berufungswerber (Bw) aufgrund Artikel 28 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) mit 24.Okttober 2011 (rückwirkend) begrenzt wurde.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides lautet:

„Der Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer ergeht im Zuge der Feststellung durch den Unabhängigen Finanzsenat mit zurückweisender Berufungsentscheidung vom 26. Juni 2012 zu Gz RV/0951-G/11 an den laut FinanzOnline seit 22.12.2011 ausgewiesenen Zustellbevollmächtigten sowie zur UID-Nummer ATUxxxxxxxxx gleichlautend mit Begrenzung mit 24.10.2011.“

Herr N.N. ist im Besitz einer Gewerbeberechtigung lautend auf "Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhänger, wenn die Summe der höchstens zulässigen Gesamtgewichte insgesamt 3500 kg nicht übersteigt mit einem Kfz" gemäß § 5 Abs 2 GewO 1994 (freies Gewerbe) mit Wirksamkeit ab 16.5.2011, sein Gewerbestandort befindet sich in (Betriebsortsangabe), gleichlautend mit der Wohnungsanschrift.

Bezüglich Büroausstattung gibt der Abgabepflichtige an, dass der Bürobetrieb im Wohnzimmer erfolge, dort befänden sich das Fahrtenbuch sowie Ordner für Belege, Weitere Betriebsmittel seien ein Laptop und Drucker, den die ganze Familie benütze (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 3).

Aus gesundheitlichen Gründen sucht der Abgabepflichtige die Arbeit als Autofahrer bzw Zusteller und hat sich dieser auf ein Zeitungsinserat bei der Firma Y- Transport GmbH beworben (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 1),

In der (nur) vom Abgabepflichtigen unterschriebenen vorgelegten Frächtervereinbarung vom 28.6.2011 zwischen der Firma Y- Transport GmbH und dem Abgabepflichtigen wird dessen Tätigkeit als Frachtführer benannt, es bestehen vertragliche Pflichten hinsichtlich ordnungsgemäßer Abwicklung von schriftlich oder mündlich erteilten Transportaufträgen sowie einem ordentlichem Auftreten vor dem Kunden bzw. Repräsentieren der Firma Y- Transport GmbH, Dokumentationspflichten über die Auslieferung und weiters einer beiderseitigen Kündigungsmöglichkeit mit einer Kündigungsfrist von 4 Wochen sowie einer nachträglichen Konkurrenzklause über Abwerben von Kunden (siehe Frächtervereinbarung vom 28.6.2011).

Bezüglich projektbezogener Werkverträge ist auszuführen, dass die gegenständliche Frächtervereinbarung die erforderlichen Bestimmungen eines Werkvertrages wie konkretes Projekt oder Preis, Werklohn, Vertretungsbefugnis, Gewährleistung nicht enthält.

Es ist nicht erkennbar, dass der Abgabepflichtige seinen Betrieb selbst gestaltet:

Dass der Abgabepflichtige über ein auf ihn zugelassenes Kfz verfügt, mit dem er zur Warenübernahme gelangen kann, steht einer nichtselbständigen Beschäftigung nicht entgegen (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 1). Vielmehr trägt der Kleinbus, Mercedes Sprinter, Baujahr 2011, die Firmenaufschrift des Beschäftigers neben dem Namen N.N., die Aufschrift "Y- Transport GmbH" wurde vom Beschäftiger bezahlt (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 1 und 2).

Die Transportverträge schließt die Firma Y- Transport GmbH direkt mit ihrem jeweiligen Kunden ab. Der Abgabepflichtige wird von einem Mitarbeiter der Firma Y- Transport GmbH telefonisch über einen Transportauftrag verständigt. Die Details über den Transport wie

Abfahrtsort, Zielort, Ware, Zeitpunkt der Erledigung werden mittels SMS von diesem Mitarbeiter der Y- Transport GmbH zugewiesen (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 2).

Für ein persönliches Weisungsrecht spricht der Zustand der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit des Abgabepflichtigen im gegenständlichen Fall insoweit, dass Y- Transport GmbH als Beschäftiger als dessen einziger Auftraggeber fungiert. Der Abgabepflichtige wird mittels SMS über den Transportauftrag informiert, die Durchschrift der Lieferscheine bzw der Übernahmebestätigungen werden der Firma Y- Transport ausgehändigt, der Abgabepflichtige dokumentiert lediglich die konkreten Fahrten, dh Datum und die Strecke in km zwischen den Orten, die einzelnen angefahrenen Firmen werden nicht notiert (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 2).

Bezüglich Kontrolle der Arbeit wir nach Erledigung des Transportes ein entsprechendes SMS an denselben Mitarbeiter der Firma Y- Transport GmbH geschickt, der auch die Details des Transportauftrages übermittelt hat (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 2). Seitens des Auftraggebers erfolgt keine Auftragssuche sondern erfolgt dessen Einsatz kurzfristig durch telefonische Kontaktaufnahme seines des Auftraggebers/Beschäftigers Y- Transport GmbH bzw mittels SMS, worin auch mitgeteilt wird ob der Transport sofort oder erst am nächsten Tag durchzuführen ist, die Abrechnung erfolgt aufgrund der Zahlen aus den dort abgegebenen Lieferscheinen, aus der Vorlage des Fahrtenbuches des Abgabepflichtigen bzw aus handschriftlich erstellten Aufstellungen des Abgabepflichtigen. Anhand dieser Unterlagen wird abgerechnet, dh die Firma Y- Transport GmbH erstellt die Rechnung und übermittelt diese anschließend dem Abgabepflichtigen (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 2). Diese von der Firma Y- Transport ausgestellten Rechnungen -vorgelegt wurden seitens des Abgabepflichtigen Rechnung Nr 2011-001 vom 31.5.2011, Nr 2011-002 vom 30.6.2011, Nr 2011-003 vom 31.7.2011, Nr 2011-004 vom 31.7.2011 sowie Nr 2011-005 vom 30.8.2011 weisen die Mehrwertsteuer aus, geben die Bankverbindung des Abgabepflichtigen an und rechnen regelmäßig über einen jeweils kalendermonatigen Leistungszeitraum über Transporte laut beigelegter Aufstellung ab.

Der Auftraggeber/Beschäftiger hat mit einer Reifenfirma eine Sondervereinbarung, wonach der Abgabepflichtige für diesbezügliche Reifenlieferungen stückweise entlohnt wird (siehe amtliche Niederschrift vom 17.10.2011, Seite 2). Der vom Abgabepflichtigen vorgelegte Vertrag ohne Datum und Unterschriften mit Laufzeit Juli 2011 bis Juli 2012 enthält Erklärungen über die Disposition durch die Firma Y- Transport GmbH, die zugewiesene Tour, die Entlohnung sowie Pönale pro Stück eine nachvertragliche Konkurrenzklause, eine beiderseitige Kündigungsmöglichkeit mit einer Kündigungsfrist von 2 Monaten (siehe dazu

Vertrag über die Indikatoren der Zusammenarbeit betreffend der Reifenlogistik der Firma Reifen GmbH).

Die konkreten Umstände zeigen auf, dass die Arbeitskraft des Abgabepflichtigen ausschließlich und vollständig in Anspruch genommen wird und in diesem Zusammenhang ein wesentliches Unternehmerwagnis oder ein reales Erfolgsrisiko beim Abgabepflichtigen fehlen und führt dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zur Annahme eines echten oder freien Dienstverhältnisses.

Mündliche bzw schriftliche Verträge umreißen die vorgegebene manuelle Tätigkeit ausreichend genau, zusätzliche Weisungen sind meist nicht vonnöten, die Vorgaben hinsichtlich der Art und des Ortes der zu liefernden oder abzuholenden Waren sind genau determiniert, sodass für den Abgabepflichtigen keinerlei Gestaltungsspielraum verbleibt. Daraus ist auch ersichtlich, dass der Abgabepflichtige kein Werk schuldet sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Weiters werden die konkreten Lieferaufträge inhaltlich sowie die vertraglichen Leistungen sowie der Preis seitens des Auftraggebers/Beschäftigers einseitig vorgegeben.

Das Abholen und Ausliefern von Waren - wenn auch mit eigenem Kfz -- stellt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht eine selbständige sondern vielmehr eine typische unselbständige Beschäftigung als (Hilfs-)arbeiter im Transportwesen dar: Beim Ausliefern von Ware handelt es sich um einfach manuelle Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, die in Bezug auf die Arbeitsausführung und auf 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 gegenständlichen Arbeiten unter anderem weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Beschäftigers (Transportauftrag mit dem Kunden) 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/Beschäftiger 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 in einem Dauerschuldverhältnis geschuldet wird, für das die entsprechenden Lohnabgaben zu leisten sind.

Beim Abgabepflichtigen ist somit nicht von einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 UStG 1994 auszugehen."

Gegen die – zumal rückwirkende - Begrenzung der Gültigkeit seiner UID-Nummer verwehrte sich der Bw mit folgender Berufung:

„Mit Bescheid vom 16. Juli 2012 (Zustellung erfolgte am 23. Juli 2012) wurde die Gültigkeit der erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit 24. Oktober 2011 begrenzt. Wir ersuchen nunmehr um ersatzlose Aufhebung dieses Begrenzungsbescheides vom 16. Juli 2012 und dürfen diesbezüglich wie folgt bemerken:

Zu Beginn wird angeführt, dass es in dieser Angelegenheit bereits eine Berufung bzw. eine Weiterleitung dieser Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gegeben hat. Der Unabhängige Finanzsenat hat am 26. Juni 2012 in dieser Angelegenheit entschieden, wobei unsere eingebrauchte Berufung als unzulässig zurückgewiesen wurde. Als Begründung wurde angeführt, dass aufgrund eines fehlenden Bescheides über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer bzw. der Zustellung eines Bescheides mit falschem Bescheidadressaten eigentlich ein Nichtbescheid vorgelegen ist, womit die Berufung als unzulässig zurückzuweisen war. Die Chronologie darf nochmals kurz zusammengefasst werden:

Laut gesonderter Bescheidbegründung vom 24.10.2011 zum (vermeintlichen) Begrenzungsbescheid vom 21.10.2011 wurde auf diesen Begrenzungsbescheid Bezug genommen, wobei aber dieser Bescheid niemals ausgestellt und unserem Mandaten zugegangen ist. Erwiesen ist nur, dass am 21.10.2011 die Anmerkung eines UID-Begrenzungsbescheides in der elektronischen Datenbank des BMF erfolgt ist. Dass mit dieser Maßnahme auch die Ausfertigung eines Bescheides in Papierform verbunden war, konnte vom Finanzamt nicht dargelegt werden und ist auch der Unabhängige Finanzsenat zu keinem anderen Ergebnis gekommen. Der UFS geht aufgrund des ermittelten Sachverhaltes davon aus, dass am 21.10.2011 nur eine elektronische Anmerkung über einen körperlich tatsächlich nicht ausgefertigten Begrenzungsbescheid erfolgt ist.

Mit Zustellung vom 05.06.2012 wurde anscheinend vom Finanzamt noch einmal (!) dieser Bescheid rückwirkend mit Bescheiddatum zum 21.10.2011 ausgestellt. Es kann sich diesbezüglich nur um eine nachträgliche Ausfertigung gehandelt haben, da der Bescheid an uns als steuerlich Bevollmächtigter adressiert war. Am 21.10.2011 war die Y-Steuerberatungsgesellschaft mbH aber noch nicht zustellungsbevollmächtigt, sodass der Bescheid nur an unseren Mandanten adressiert werden konnte. Erst am 22.12.2011 hat sich die Y-Steuerberatungsgesellschaft als Zustellungsbevollmächtigter elektronisch via Finanzonline eingetragen und konnte somit ein mit 21.10.2011 datierter Bescheid nicht rechtswirksam an die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zugestellt werden.

Infolge der Berufungsentscheidung des UFS hat nun das Finanzamt einfach einen neuen Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer am 16.07.2012 erlassen, wobei rückwirkend wiederum mit Wirksamkeit 24.10.2011 begrenzt wurde. Nunmehr erfolgte wirksam die Zustellung an den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers, da der Bescheid

mit 16.07.2012 datiert ist und die Y-Steuerberatungsgesellschaft seit 22.12.2011 die Zustellvollmacht für den Beschwerdeführer hat.

Das Finanzamt übersieht hier völlig, dass hier ein Fehler seitens des Finanzamtes ausschließlich zu Lasten unseres Mandanten begangen wurde. Fast 10 Monate nach der angeblichen Bescheiderlassung und Feststellung seitens des UFS, dass gar kein Bescheid erlassen wurde, wird lapidar und ohne jegliche Begründung ein neuer Bescheid zur Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer erlassen, wobei die Begrenzung fast 10 Monate Rückwirkung umfasst. Unserer Ansicht nach kann die Begrenzung des Bescheides über die Gültigkeit der UID-Nummer nicht rückwirkend für 10 Monate erfolgen und liegt diesbezüglich ein Verfahrensmangel vor, womit der Bescheid ersatzlos aufzuheben ist. Sollte die Finanzverwaltung bzw. bei Weiterleitung der Berufung an die 2. Instanz der UFS nicht dieser Meinung sein, so dürfen wir in der Sache selbst wie folgt vortragen:

Wie in der Bescheidbegründung vom 16. Juli 2011 angeführt, ist Herr N.N. im Besitz einer Gewerbeberechtigung, lautend auf "Güterbeförderung mit Kraftfahrzeugen oder Kraftfahrzeugen mit Anhängern", wirksam ab 16. Mai 2011, der Gewerbestandort befindet sich in (Wohnadresse).

Wie in der Bescheidbegründung angeführt wird, hat sich unser Mandant auf ein Inserat der Firma Y- beworben. In der Bescheidbegründung wird allerdings verschwiegen, dass die Firma Y- einen Zusteller auf selbständiger Basis gesucht hat. Es war somit Vertragswille beider Parteien, kein Dienstverhältnis zu begründen. Angeboten wurde eine Tätigkeit als Unternehmer. Beiden Parteien war klar, was dies bedeutet. Y- wollte keine weiteren Investitionen für Transportmittel tätigen und NN war bereit, sein Kraftfahrzeug für unternehmerische Zwecke zu nutzen und den vermehrten Verschleiß seines Kraftfahrzeuges auf sich zu nehmen.

Angeführt wird nun in der Begründung weiters, dass die vorliegende Frächtervereinbarung die erforderlichen Bestimmungen eines Werkvertrages wie konkretes Projekt oder Preis, Werklohn, Vertretungsbefugnis oder Gewährleistung nicht enthält. Weiters sei unbestritten, dass der Abgabepflichtige zwar über ein auf ihn zugelassenes Kraftfahrzeug verfüge, dies aber angeblich einer nichtselbstständigen Beschäftigung nicht entgegen stehe. Darüber hinaus gebe es auch noch beim Kleinbus eine Aufschrift "Y--Transport GmbH", welche vom Beschäftiger bezahlt wurde.

Dazu ist zu replizieren, dass die Ausführungen der Bescheidbegründung, was nach Ansicht des Finanzamtes an Bestandteilen in der Frächtervereinbarung fehlt, nicht geeignet ist, die Rechtsnatur eines Werkvertrages anzuzweifeln. Handelt es sich hier doch um einen Rahmenvertrag, der Rechte und Pflichten der Parteien für den Fall des Tätigwerdens klar festlegt. Der Preis pro Auftrag war bestimmbar, eine Vertretungsbefugnis war obsolet, weil

eine persönliche Leistungsverpflichtung nicht bestand. (Niederschrift Seite drei) und eine über die gesetzliche Gewährleistungsverpflichtung hinausgehende war nicht vereinbart. NN schuldete schließlich keine persönliche Dienstleistung, sondern das Verbringen von Waren an eine vorgegebene Adresse. (Zielschuldverhältnis). Der Auftraggeber konnte nicht über die Zeit von NN verfügen, sondern war darauf angewiesen, dass dieser den Auftrag tatsächlich durchführte.

Dabei war NN aber nicht fremdbestimmt. Es war weder sein persönliches Tätigwerden gefordert, noch schuldete er die zur Verfügungsteilung einer bestimmten Arbeitszeit. Auch die Wahl des Betriebsmittels war ihm vorbehalten. Wichtig war nur, dass das Transportgut unbeschädigt und rechtzeitig zugestellt wird.

Für ein persönliches Weisungsrecht spricht laut Bescheidbegründung der Zustand der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit des Abgabepflichten insoweit, dass die Firma Y--Transport GmbH als einziger Auftraggeber fungiere. Auch dies ist nur bedingt richtig. Y- hat NN mehrfach darauf hingewiesen, dass er weitere Auftraggeber haben könnte und es lag in der Entscheidungsbefugnis des Auftragnehmers, ob er viel oder wenig arbeiten wollte. Dies ist ein Merkmal unternehmerischer Freiheit, die einem Dienstnehmer gar nicht zusteht. Keinesfalls war es jedoch so, dass die Arbeit für Y- keinen Spielraum mehr gelassen hätte. Im Gegenteil, NN hat angegeben, er fahre manchmal am Tag nur eine Stunde und würde sich um weitere Auftraggeber bemühen. (Seite 2 Niederschrift).

Damit werden aber die Ausführungen in der Bescheidbegründung auf Seite drei, die Arbeitskraft von NN sei durch die Arbeit ausschließlich und vollständig in Anspruch genommen, wahrheitswidrig und aktenwidrig. Gerade dies ist nicht der Fall, wie die Niederschrift zeigt.

Der Abgabepflichtige wird mittels SMS über den Transportauftrag informiert, bezüglich Kontrolle der Arbeit wird nach Erledigung des Transportes eine SMS an Y- als Vollzugsmeldung geschickt. Auch diesbezüglich kann kein Indiz für eine unselbständige Tätigkeit gefunden werden. Die Vollzugsmeldung eines Werkauftages ist keine Kontrolle, sondern liegt in der Natur der Sache. Wenn schon der Auftrag per SMS erfolgt und keine Anwesenheitsverpflichtung des Beauftragten im Unternehmen gegeben ist, wie soll der Auftraggeber wissen, dass der Auftrag durchgeführt wurde. Die Meldung hat genügt, eine tatsächliche Kontrolle erfolgte nicht.

Die Leistungsbestimmung mittels SMS ist kein Weisungsrecht: Wie der VwGH erst kürzlich in seinem Erkenntnis vom 27.4.2011, 2009/08/0123 zu einem Vortragenden ausgeführt hat, liegt es in der Natur der Tätigkeit, sich zu einer bestimmten Zeit an einem bestimmten Ort einzufinden zu müssen. Dies ist Ausdruck organisatorischer Notwendigkeit, nicht aber eine

Einschränkung der persönlichen Bestimmungsfreiheit im Hinblick auf das arbeitsbezogene Verhalten. (Im gleichen Sinne auch VwGH vom 27.4.2011, 2010/08/0209)

Darüber hinaus gibt es auch noch eine Sondervereinbarung mit einer Reifenfirma, wonach der Abgabepflichtige für entsprechende Reifenlieferungen stückweise entlohnt wird und enthält diese Erklärung auch die zugewiesene Tour, die Entlohnung sowie ein Pönale.

Gerade die Vereinbarung über ein Pönale ist ein typisches Merkmal einer unternehmerischen Tätigkeit und ist bei einer unselbstständigen Tätigkeit unsittlich bzw. nicht erlaubt. Hier werden die Unterschiede klar: Es wird eben keine Dienstleistung geschuldet, sondern ein Erfolg, für den der Unternehmer haftet (rechtzeitige Zustellung).

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt auf Grund der Feststellungen ein echtes bzw. freies Dienstverhältnis vor, da ein wesentliches Unternehmerwagnis und ein reales Erfolgsrisiko fehlen.

Vorerst muss repliziert werden, dass das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses die Erteilung einer UID-Nummer erforderlich machen würde, denn steuerrechtlich handelt es sich hier um Unternehmer. Es muss also schon die Beweisführung vorliegen, dass ein echtes Dienstverhältnis vorliegt, um die UID-Nummer zu verweigern. Gerade dafür aber zeigen sich keine Indizien.

Das Abholen und Ausliefern von Waren - auch mit eigenem Kraftfahrzeug - stellte nach Ansicht des Finanzamtes nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt keine selbstständige, sondern vielmehr eine typische unselbstständige Beschäftigung als Hilfsarbeiter im Transportwesen dar. Überdies handele es sich beim Ausliefern von Waren um einfache manuelle Tätigkeiten bzw. Hilfstätigkeiten, die kein selbstständiges Werk darstellen würden.

Diesbezüglich wird wie folgt entgegen gehalten:

Im gegenständlichen Verfahren handelt es sich um die zentrale Frage, ob NN selbstständig oder als (echter!) Dienstnehmer tätig war. Hier darf zuerst einmal auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.7.1998, 97/13/0169 verwiesen werden, in dem unter anderen ausgeführt ist, dass sogar ideelle Leistungen in Form eines Werkvertrages erbracht werden können. Ein Werk ist nicht nur im körperlichen Sinne zu verstehen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass sogar ein Geschäftsführer einen Werkvertrag haben kann.

Wie aus der ständigen Judikatur zur Versicherungspflicht immer wieder entnommen werden kann, ist jeder Fall für sich gesondert auf das Vorliegen der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit zu überprüfen und sind die Besonderheiten des Einzelfalles jeweils zu berücksichtigen.

Vorab wird festgehalten, dass der Gewerbeschein "Güterbeförderung" ein nach der Gewerbeordnung geregeltes Gewerbe für Kleintransporte ist und schon seit jeher seinen festen Platz im Wirtschaftsleben hat. Hunderte, wenn nicht tausende Unternehmer verfügen über diesen Gewerbeschein und sind ausschließlich als Zusteller bzw. als Unternehmer für die Beförderung von Gütern verantwortlich und sind dennoch oder gerade deswegen selbstständige Unternehmer.

Wenn nun die Finanz behauptet, dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine einfache Hilfstätigkeit handelt, die ohnedies jeder Hilfsarbeiter erledigen könnte, diffamiert sie damit eine völlig eigenständige Berufsgruppe zu Gänze. Es geht ja schließlich nicht nur um das Schleppen von irgendwelchen Lasten, sondern vor allem auch um das dauernde Lenken des Kraftfahrzeuges im Straßenverkehr, um die pünktliche Zustellung unter Heranziehung einer Logistik für den raschesten Weg und - wenn mehrere Ziele angefahren werden - auch um die Notwendigkeit, die Reihenfolge der Ziele und die besten Verbindung zwischen den Zielen zu wählen. Konzentration und Aufmerksamkeit im Straßenverkehr sowie die fachgerechte Beladung des Kraftfahrzeuges sind weitere Voraussetzungen. Warum es sich hier um einfachste Hilfsarbeiten handeln sollte, entzieht sich unserer Erkenntnis. Nach dieser Aussage wäre somit auch jeder selbstständige Taxiunternehmer Hilfsarbeiter.

Aber auch einfache manuelle Tätigkeiten stellen nur dann jedenfalls Dienstverhältnisse dar, wenn der Beschäftigte in den Betrieb eingegliedert ist. Dies ist aber in unserem Fall gerade nicht der Fall.

Schrink-Grabner (Werkverträge und freie Dienstverträge) vertreten die Auffassung, dass wesentliche eigene Betriebsmittel dann vorliegen, wenn man über Sachmittel verfügt, die typischerweise über den einzelnen Dienstleistungsauftrag hinaus gehen. Unter Betriebsmittel verstehen die Autoren alle Sach- und Organisationsmittel, die der Akquisition und Erfüllung einschlägiger Dienstleistungsaufträge dienen und/oder eine diesen entsprechende betriebliche Infrastruktur zu schaffen geeignet sind. Im Zweifel seien dies all jene Wirtschaftsgüter, die steuerlich als Betriebsausgaben anerkennbar seien. Die Bedeutung "eigene und wesentliche" Betriebsmittel drücke dabei die wirtschaftliche Zuordnung wesentlicher Betriebsmittel zum Unternehmer aus, der nicht nur die Arbeitskraft, sondern auch Kapital und damit sachliche Betriebsmittel einsetze, wobei es darauf ankomme, dass der Unternehmer über die Betriebsmittel unabhängig von diesbezüglichen Einflüssen des Auftraggebers verfügen könne.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23. Jänner 2008, 2007/08/0223 ausgeführt, dass für jedes Unternehmen zu prüfen ist, ob sich der Unternehmer mit Betriebsmitteln eine eigene betriebliche Infrastruktur geschaffen hat. Würde man nämlich auf den Betriebsgegenstand des Auftraggebers abstellen, dann wären Unternehmer, die für anlagenintensive Großunternehmen tätig sind, so gut wie nie im Besitz wesentlicher Betriebsmittel, wohingegen

Unternehmer für Kleinbetriebe mit geringen Betriebsmitteleinsatz schon dann als unternehmerähnlich zu erachten wären, wenn sie über irgendwelche eigenen Betriebsmittel verfügten.

Laut VwGH liegt es in erster Linie in der Ingerenz eines Unternehmers, ob er über eine unternehmerische Struktur verfügen möchte oder nicht, ob er also seine Tätigkeit grundsätzlich eher arbeitnehmerähnlich (das heißt, keine Tätigkeit für den Markt, ohne eigene betriebliche Struktur gegen gesonderte Abgeltungen von Aufwendungen wie zB durch Kilometergelder oder Telefonkostenersatz) oder aber eher unternehmerisch tätig sein möchte und das unternehmerische Risiko tragen möchte. Dies bedeutet nach Ansicht des VwGH, dass der Unternehmer - losgelöst vom konkreten Auftrag - spezifische Betriebsmittel anschafft, werbend am Markt auftritt und auch sonst über eine gewisse unternehmerische Infrastruktur verfügt (wie Telefon, PC, Internet).

In diesem Erkenntnis wird ausgeführt, dass der Begriff der wesentlichen Betriebsmittel, der für diese Beurteilung maßgeblich ist, in diesem Fall nach den wirtschaftlichen Verhältnissen beim Unternehmer zu beurteilen ist: Grundsätzlich wird ein Betriebsmittel dann für seine (dadurch als unternehmerisch zu beurteilende) Tätigkeit wesentlich sein, wenn es sich nicht bloß um ein geringwertiges Wirtschaftsgut handelt und wenn es der Unternehmer durch Aufnahme in das Betriebsvermögen und der damit einhergehenden steuerlichen Verwertung als Betriebsmittel der Schaffung einer unternehmerischen Struktur gewidmet hat. Dabei ist stets vorausgesetzt, dass es sich um ein Sachmittel handelt, welches für die konkret in Rede stehende Tätigkeit des Unternehmers wesentlich ist. Dies ist im konkreten Fall bei unserem Mandanten, der in der Güterbeförderung tätig ist, wohl zwingend der Fall.

Unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit ist, dass der Abgabenpflichtige über die wesentlichen Betriebsmittel verfügt und ein Unternehmerwagnis trägt. Gerade im Transportgewerbe muss eindeutig und ohne jeglichen Zweifel ein Kraftfahrzeug das wesentliche Betriebsmittel darstellen. Ausdrücklich darauf hingewiesen wird auch noch, dass das Kraftfahrzeug von NN ein Kleinlastkraftwagen und kein PKW ist. Im vorzitierten Erkenntnis des VwGH (23.1.2008, 2007/08/0223) wird gerade dieser Umstand als beachtlich dargestellt. Ohne dieses zwingend notwendige Betriebsmittel können die Aufträge in keiner Weise erfüllt werden. Wie unser Mandant in der Niederschrift darstellt: Wenn das Auto in der Reparatur ist, gibt es keinen Auftrag und kein Geld. (Niederschrift Seite 3). Auch trägt unser Mandant das volle Kostenrisiko hinsichtlich Anschaffung und laufenden Betrieb des Kraftfahrzeuges. Werden keine Touren gefahren, dann erhält unser Mandant keinerlei Vergütung und muss dennoch die fixen Kosten für das Kraftfahrzeug als auch für seine Arbeitsräume etc. entrichten.

Dieser Punkt unterscheidet sich wesentlich von einem im Dienstverhältnis beschäftigten Arbeitnehmer, der auch bei Vorliegen keiner Arbeit zumindest das kollektivvertragliche Grundentgelt erhält. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht vorgesehen und trägt unser Mandant daher das volle Unternehmerrisiko.

Tatsache ist, dass beim Gütergewerbe keine weiteren unternehmerischen Strukturen zwingend notwendig sind, als sie bei unserem Mandanten vorliegen (Kraftfahrzeug, Büro, Telefon). Aus dem Umstand, dass keine weiteren unternehmerischen Strukturen für einen Berufstand notwendig sind, kann jedoch nicht geschlossen werden, dass jedenfalls ein echtes Dienstverhältnis vorliegt.

Das Merkmal der wirtschaftlichen Abhängigkeit besteht aber vor allem darin, dass ein Dienstnehmer mit den Betriebsmitteln des Arbeitgebers arbeitet, weil ihm die Verfügungsmacht über die nach dem konkreten Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel fehlt (Sonntag, Kommentar zum ASVG zu Punkt 2.1.4. wirtschaftliche Abhängigkeit). Dies ist im konkreten Fall aber nicht gegeben, da unser Mandant über die unbedingt notwendigen Betriebsmitteln selbst verfügt, eine wirtschaftliche Abhängigkeit ist somit in keiner Weise gegeben.

Hinsichtlich der persönlichen Abhängigkeit darf festgehalten werden, dass sich die persönliche Abhängigkeit eines Dienstnehmers vor allem in der Weisungsbindung gegenüber dem Arbeitgeber und in seiner Kontrollunterworfenheit manifestiert. Der Auftraggeber gibt im konkreten Fall lediglich Start- und Zielpunkt und teilweise auch die Zeit bekannt. Weitere Weisungen bekommt unser Mandant nicht. Das gerade Start- und Zielpunkt bei einer Güterbeförderung eine fixe Konstante und somit fix vorgegeben sind, ergibt sich zwingend aus der Natur der Sache und kann daher keine persönliche Abhängigkeit gesehen werden (siehe bereits weiter oben).

Des Weiteren wird in der Niederschrift vom 17. Oktober 2011 ausdrücklich festgehalten, dass es zu keinerlei Kontrolltätigkeiten durch den Auftraggeber kommt, ein Umstand, der sehr wohl für das Vorliegen eines selbstständigen Beschäftigungsverhältnisses spricht.

Aus dem Umstand alleine, dass unser Mandant einen zeitlichen Rahmen vorgegeben hat, innerhalb dessen die Güterbeförderung zu erledigen sei, kann keine persönliche Abhängigkeit unterstellt werden. Diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ort bereits ausgeführt, dass die Gewichtung dort ihre Grenze zu finden hat, wo die Verrichtung der Tätigkeit an einem bestimmten Ort gleichsam in der Natur der Sache liegt (VwGH 20.4.1993, 91/08/0180; 17.9.1991, 90/08/0146). Dieselben Ausführungen müssten sehr wohl für den zeitlichen Rahmen gelten.

Dass aufgrund des Vorhandenseins eines einzigen Auftraggeber die Behörde ein Dienstverhältnis unterstellt, ist auch aus anderen Gründen als den bereits nicht angeführten

nicht schlüssig. Unser Mandant hat erst im Mai 2011 seinen Gewerbeschein beantragt und konnte erst kürzlich mit einem Aufbau seines Geschäftsbetriebes beginnen. Er bemüht sich redlich, weitere Geschäftspartner für die Erfüllung seiner Aufträge zu gewinnen und kann ihn aufgrund dieses (derzeitigen) Nichtgelingens kein Vorwurf gemacht werden. Wenn jemand trotz jeglichen Bemühens im freien Markt keine Aufträge erhält, dann ist das ein typisches Marktrisiko, dem jeder selbstständige Unternehmer ausgesetzt ist.

Diese Suche nach weiteren Auftraggebern wurde vom derzeitigen Auftraggeber weder unterbunden noch untersagt. Die Teilnahme am und die Möglichkeit des freien Wettbewerbs in der Wirtschaft und die Chance, die Dienste im uneingeschränktem Ausmaß und jederzeit auch anderen Unternehmen anzubieten, ist gerade typisch für das freie Unternehmertum.

Weiters wird auch das Führen einer Beschriftung des Auftraggebers am Kraftfahrzeug unseres Mandanten kritisiert. Diese Vorgehensweise ist jedoch gerade im Transportwesen üblich. Warum das für ein echtes Dienstverhältnis sprechen soll, entzieht sich unserer Beurteilung, hat es doch mit der Rechtsnatur der Tätigkeit nichts zu tun.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass unser Mandant in der Ausübung seiner Tätigkeit nicht weisungsgebunden war, er unterlag keiner Kontrolle, hatte keine weitreichenden Berichtspflichten und unterlag keiner disziplinären Verantwortung. Er hatte keinerlei Urlaubsanspruch und im Fall seiner Erkrankung oder eines Schadens am Kraftfahrzeug auch keinen Entgeltanspruch. Im vorliegenden Fall verfügte unser Mandant über die wesentlichen Betriebsmittel und hat er auch das Unternehmerwagnis getragen. Die Tätigkeit erfolgte im Rahmen einer aufrichtigen Gewerbeberechtigung mit genau jenem typischen Inhalt, der für diese Art der Tätigkeit notwendig ist.

Weiters hat unser Mandant seine Leistungen am freien Markt angeboten und sind die Merkmale der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit im gegenständlichen Fall nur äußert gering ausgeprägt.

Zu guter Letzt beziehen wir uns auf eine aktuelle VwGH-Erkenntnis vom 28.02.2012, woraus hervorgeht, dass ein Fahrzeug ein wesentliches Betriebsmittel darstellt, wenn die entsprechende Betätigung letztendlich nur durch die Beistellung und den Betrieb eines KFZ möglich ist. In diesem Fall liegt nach der Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes keine Beschäftigung als Dienstnehmer vor.

Aufgrund der oben angeführten Sachverhalte ersuchen wir daher unserer Berufung Folge zu leisten und den Begrenzungsbescheid hinsichtlich der Gültigkeit der UID-Nummer ersatzlos aufzuheben.

Darüber hinaus wird auch noch gemäß § 284 Abs. 1 BAO der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt."

Nach Klärung der Rechtzeitigkeit der Berufung legte das FA das Rechtsmittel dem UFS ohne weitere Sachverhaltsermittlungen zur Entscheidung vor.

Den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog der Bw im zweitinstanzlichen Verfahren zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Der Unternehmer ist verpflichtet, jede Änderung der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind, insbesondere die Aufgabe seiner unternehmerischen Tätigkeit, dem Finanzamt binnen eines Kalendermonats anzuzeigen.

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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 UStG 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 Selbstständigkeit oder der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, § 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 gekennzeichnet 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 (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 74).

Wesentliches Kriterium der Unselbständigkeit ist neben der Weisungsgebundenheit (die in § 2 Abs. 2 UStG allein genannt ist) das Fehlen eines Unternehmerrisikos (vgl. Ruppe/Achatz, 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 vor allem auf die Zeiteinteilung, die Anwesenheit an einem bestimmten Arbeitsort, die Verpflichtung zur persönlichen Dienst verrichtung.

Weisungsgebundenheit in sachlicher Hinsicht, d.h. bezüglich der Erreichung des vorgegebenen Arbeitsziels (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für Unselbständigkeit. 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 (vgl. Ruppe/Achatz, 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 (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 77).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage kommt dem verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel aus folgenden Gründen Berechtigung zu:

Zunächst ist festzuhalten, dass dem anhängigen Verfahren von Seiten beider Verfahrensparteien identische Sachverhaltsannahmen und Argumentationen zu Grunde liegen wie in dem zur UFS-Geschäftszahl RV/0951-G/11 geführten Rechtsmittelverfahren. Das FA hat zur Begründung des nunmehr angefochtenen Bescheides die Begründung zu der als UID-Begrenzungsbescheid intendierten Erledigung vom 24. Oktober 2011 - ergänzt um den ersten Absatz - neuerlich verwendet, der Bw hat sein dagegen am 12. Dezember 2011 eingebrochtes Rechtsmittel – nach Adaptierung des Datums des angefochtenen Bescheides und Ergänzung einer zwischenzeitig ergangenen VwGH-Entscheidung (jedoch ohne Nennung der zugehörigen Gz) – wiederum als Berufung gegen den nunmehr angefochtenen Bescheid vom 16. Juli 2012 eingebrochen.

Zwischenzeitige Sachverhaltserhebungen sind nicht aktenkundig.

Zum ersten Absatz der Begründung des angefochtenen Bescheides vom 16.Juli 2012 ist anzumerken, dass dieser Begrenzungsbescheid in keinem verfahrensrechtlichen Zusammenhang mit der Berufungsentscheidung (BE) des UFS vom 26.Juni 2012 zur Gz RV/0951-G/11 steht. Mit der angesprochenen BE hat der UFS das damalige Rechtmittel als unzulässig zurückgewiesen, weil sich dieses nach dem Verfahrensergebnis gegen eine Erledigung des FA gerichtet hatte, der keine Bescheidqualität zugekommen war. Mangels Bekämpfung dieser Entscheidung mittels VwGH- oder VfGH-Beschwerde war dieses Rechtsmittelverfahren mit der BE des UFS vom 26.Juni 2012 beendet gewesen.

Nach dem abgabenbehördlichen Datenbestand war dem Bw, auf dessen Abgabenkonto beim FA bereits seit 9/1995 ein Umsatzsteuersignal aufscheint, zunächst - aus nicht nachvollziehbaren Gründen - am 22. Juli 2010 eine UID-Nummer erteilt worden, deren Gültigkeit mit 6. August 2010 wieder begrenzt worden war.

Ende Mai 2011 hatte der Bw beim FA mittels Fragebogen zur Betriebseröffnung den Beginn einer unternehmerischen Tätigkeit per 16. Mai 2011 bekanntgegeben (*„Warenüberführung für die Firma Y-“*). Zu diesem Zeitpunkt war er bereits im Besitz der im angefochtenen Bescheid angeführten Gewerbebefugnis für das Kleingüterbeförderungsgewerbe gewesen.

Erstmals am 15. Juni 2011 und dann nochmals am 15. Juli 2011 hatte die steuerliche Vertretung des Bw einen Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer eingebracht, die der Bw zur Rechnungsausstellung für seinen Auftraggeber benötigte. Der voraussichtliche Jahresumsatz war mit ca. 21.000 €, der Gewinn mit 10.000 € bzw. 11.000 € für das Folgejahr geschätzt worden. Mit der Eingabe vom 15. Juli 2011 war eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG verbunden gewesen, mit welcher der Bw ab 2011 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hatte.

Am 22. Juli 2011 war die seit 6. August 2010 wirksame Begrenzung der UID-Nummer des Bw vom FA aufgehoben worden und dessen UID-Nummer hatte wieder Gültigkeit erlangt. Auch über die Hintergründe zu diesem Vorgang finden sich nähere Hinweise weder in den abgabenbehördlichen Datenbanken noch im übermittelten FA-Akt. Fest steht aufgrund der dargestellten Historie, dass es sich nicht um eine automatische UID-Nummern-Erstvergabe anlässlich der Erteilung eines Umsatzsteuersignals gehandelt hat.

Nachdem die als (neuerlicher) Begrenzungsbescheid intendierte Erledigung des FA vom 21. bzw. 24. Oktober 2011 nach dem Ergebnis des oa Rechtsmittelverfahrens zur UFS-Gz RV/0951-G/11 keine Bescheidwirksamkeit entfaltet hatte, war die Gültigkeit der mit 22.Juli 2011 wieder aktivierten UID-Nummer des Bw durch diese Erledigung unberührt geblieben.

Ob der nunmehr angefochtene Begrenzungsbescheid vom 16. Juli 2012 geeignet war, die Wirkung der dem Bw von der Abgabenbehörde ab 22.Juli 2011 wieder für gültig erklärtten UID-Nummer zu begrenzen, wird sich mit dem rechtskräftigen Abschluss des anhängigen Rechtsmittelverfahrens erweisen.

Nachdem die rückwirkende Aberkennung einer einmal festgestellten Unternehmereigenschaft nach der EuGH- und VwGH-Judikatur unzulässig ist (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0037 mit Verweis auf EuGH 29.2.1996, C-110/94, Inzo) steht aber fest, dass eine Begrenzung frühestens ab 16. Juli 2012 (= Datum des angefochtenen Begrenzungsbescheides) wirksam geworden sein könnte.

Selbst für eine ex nunc-Begrenzung erweist sich der angefochtenen Bescheid aus Sicht des UFS allerdings aus folgenden Gründen nicht tragfähig:

Eingangs ist festzuhalten, dass die vorgelegten Vertragsunterlagen nur sehr bedingt geeignet erscheinen, den maßgeblichen Sachverhalt festzustellen.

Zunächst fehlt es an den erforderlichen Unterschriften als Zeichen dafür, dass die angeführten Inhalte zwischen den Vertragsparteien tatsächlich einvernehmlich festgelegt wurden.

Beim Vertrag betreffend die Transporte für die Reifenfirma GmbH liegt überhaupt nur ein Teil des Vertragstextes vor. Welche weiteren Inhalte dieser Vertrag enthält - sofern er zwischen den Parteien tatsächlich abgeschlossen wurde – ist offen.

Inhaltlich fehlen in der „Frächtervereinbarung“ vom 28.Juni 2011 insbesondere die Angaben zum Entgeltsanspruch des Bw sowie Regelungen über die Folgen der Verletzung der vereinbarten Pflichten (z.B. bei gänzlich unterbliebener oder verspäteter Auftragsdurchführung). Jedoch wurde eine Haftung des Bw „*für alle uns erbrachten Leistungen nach CMR*“ und damit eine analoge Anwendung der für Beförderungsverträge im internationalen Straßengüterverkehr geltenden Haftungsbestimmungen vereinbart.

Der Mangel einer Entgeltsregelung in der „Frächtervereinbarung“ betrifft zweifellos einen wesentlichen Vertragsinhalt. Entgegen den Berufungsausführungen war der Preis pro Auftrag aufgrund dieser Vereinbarung auch nicht bestimmbar.

Allerdings stützt dieser fehlende Vertragsinhalt weder eine Beurteilung der darauf basierenden Geschäftsbeziehung des Bw als Dienstverhältnis noch als selbständige, unternehmerische Tätigkeit.

Dagegen findet sich im Vertrag betreffend die Transporte für die Reifenfirma GmbH eine klar für einen Werkvertrag sprechende Entgeltsvereinbarung (Transportentgelt 1 € je geliefertem Reifen mit einer Pönalregelung bei verspäteter Auftragsausführung).

Wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, enthält die „Frächtervereinbarung“ vom 28. Juni 2011 auch keine Vertreterregelung. Zugleich fehlt es aber auch an einer expliziten Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung durch den Bw.

Zur Klärung der tatsächliche Umsetzung der vertraglichen Vereinbarungen bzw. Ergänzung der schriftlichen Vereinbarungen, liegen dem angefochtenen Bescheid nach der Aktenlage die (nicht weiter überprüften) niederschriftlichen Angaben des Bw vom 17.Oktober 2011 bzw. die anlässlich dieser Parteienbefragung vorgelegten Rechnungen des Bw Nr 2011-001 bis 2011-005 zu Grunde.

Mit dem sich daraus ergebenden Gesamtbild lässt sich aus Sicht des UFS die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer des Bw allerdings nicht rechtfertigen.

Wie ausgeführt, kommt im Bereich des Umsatzsteuerrechts für die Abgrenzung zwischen einer unternehmerisch und einer nichtunternehmerisch ausgeübten Tätigkeit den Merkmalen der Weisungsgebundenheit und des Unternehmerrisikos zentrale Bedeutung zu.

Nach den vorgelegten Verfahrensunterlagen beschränkten sich die „Weisungen“ der Y-Transport GmbH an den Bw in der Phase der ersten Geschäftsbeziehung (Mai - Oktober 2011) auf Belange, die zur Abwicklung der einzelnen Transportaufträge erforderlich waren (Angabe des Abholzeitpunkts und -ortes, Bekanntgabe des Liefergegenstands, des Empfängers der Lieferung samt Lieferadresse sowie einer Lieferfrist bzw. eines Liefertermins).

Sachanweisungen dieser Art sind nicht Ausdruck einer persönlichen Weisungsgebundenheit. Selbst soweit damit Zeitpunkt und Ort des jeweiligen Arbeitsbeginns bzw. –endes festgelegt wurden, ergeben sich diese aus der Natur des vereinbarten Leistungsinhalts (Warentransport von A nach B), weshalb ihnen nicht die Qualität von persönlichen Weisungen im Sinne einer Fremdbestimmung der Modalitäten zu einer nichtselbständigen Leistungserbringung zukommt.

Vielmehr handelt es sich durchwegs um Angaben, die nach den CMR-Regelungen im jeweiligen Frachtbrief (= Beförderungsvertrag) enthalten sind. Tatsächlich wurden damit jene Vertragsinhalte konkretisiert, welche – offenbar als Ausfluss der nach den Angaben des Bw als Rahmenvertrag konzipierten „Frächtervereinbarung“ vom 28.Juni 2011 - im Einzelfall erst die Abwicklung der zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Werkleistung ermöglichten.

Formalrechtlich stellen diese „Weisungen“ Anbote der Y- Transport GmbH an den Bw für Lieferaufträge dar, die der Bw – mangels vertraglichen Ablehnungsverbots - annehmen oder – wie dessen Beispiel zum Kfz-Servicetermin zeigt – auch ablehnen konnte (in den Verfahrensunterlagen finden sich keine Hinweise für die Unrichtigkeit dieser Darstellung des Bw).

Auch die SMS-Mitteilung des Bw an den Disponenten der Y- Transport GmbH über die erfolgte Durchführung eines Transportauftrages und die Ausfolgung des vom Warenempfänger unterfertigten Lieferscheins an die Y- Transport GmbH zielen nicht auf die Kontrolle der Arbeitsleistung des Bw ab sondern dienen dazu, der Y- Transport GmbH die notwendigen Informationen zur Abrechnung des Auftrages mit ihren Vertragspartner zur Verfügung zu stellen.

Demselben Zweck dient nach der Darstellung des Bw auch die wöchentliche Überlassung seiner persönlichen Aufzeichnungen über die durchgeführten Fahrten an die Y- Transport GmbH (jeweils mit Datum, Ausgangs- und Zielort sowie Streckenlänge).

In der im Akt befindlichen Beilage zur ersten Ausgangsrechnung des Bw an die Y- Transport GmbH (für Mai 2011), der eine solche Aufstellung angeschlossen ist, findet sich als Zeitangabe lediglich das jeweilige Tagesdatum. Nähere Angaben zum Zeitpunkt oder solche zur Dauer der Auftragsdurchführung fehlen. Als Instrument zur Überwachung der zeitlichen Modalitäten der Arbeitsausführung durch den Bw im Sinne der Befolgung persönlicher Weisungen sind diese Aufzeichnungen daher nicht geeignet. Eine weitergehende Kontrolle seiner Leistungserbringung fand in der Phase bis Oktober 2011 nach den Angaben des Bw nicht statt. Den Verfahrensunterlagen sind Umstände, die eine gegenteilige Feststellung rechtfertigen, nicht zu entnehmen.

Im Übrigen lässt sich aus einer allfälligen, nachträglichen Kontrollmöglichkeit der Leistungserbringung durch Fahrtenaufzeichnungen im Transportgewerbe für sich noch keine Weisungsunterworfenheit ableiten (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180).

Auch der Umstand, dass die Rechnungserstellung für den Bw durch die Y- Transport GmbH erfolgte, stellt als solches kein Indiz für eine unselbständige Leistungserbringung durch den Bw dar.

Wenn auch die Judikatur zur Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit aus dem Bereich des Arbeits- und Sozialrechts für den steuerrechtlichen Unternehmerbegriff grundsätzlich nicht Richtungweisend ist, so schließt sich der UFS im anhängigen Verfahren in Bezug auf das Merkmal der Weisungsunterworfenheit doch den Ausführungen in der Berufung – die sich maßgeblich an der VwGH-Judikatur aus dem Bereich des Sozialversicherungsrechts orientiert - an.

Auch das zweite, wesentliche Kennzeichen unternehmerischen Handelns, das Unternehmerrisiko, lag nach den Verfahrensunterlagen beim Bw in jenem Zeitraum, den die Erstbehörde ihrer Beurteilung zu Grunde gelegt hat, in ausreichendem Maß vor.

Einerseits bestand - nach den unwiderlegt gebliebenen Angaben des Bw - von Seiten seines Auftraggebers kein Hindernis bzw. Einwand gegen die Übernahme von Transportaufträgen weiterer Auftraggeber (auch die mit 28. Juni 2011 datierte „Frächtervereinbarung“ untersagt dem Bw lediglich - im Sinne eines Abwerbe- bzw. Konkurrenzverbots - Geschäftsbeziehungen mit Geschäftspartnern der Y- Transport GmbH).

Anderseits lässt die zeitliche Auslastung des Bw durch Aufträge der Y- Transport GmbH nach dessen ebenfalls nicht entkräfteten Angaben in der Niederschrift vom 17. Oktober 2011 genügend Raum für die Ausführung zusätzlicher Transportaufträge.

Die in den vorgelegten Verfahrensunterlagen befindlichen Rechnungen des Bw über vom Mai bis August 2011 für die Y- Transport GmbH durchgeföhrte Aufträge belegen zwar nahezu an allen Arbeitstagen Fahrten für den in diesem Zeitraum einzigen Auftraggeber, doch scheinen pro Tag unterschiedlich viele Aufträge mit unterschiedlich langen Wegstrecken (und damit verbunden wohl auch unterschiedlich viel Zeitaufwand pro Auftragserledigung) auf.

Dass weitere Transportleistungen neben diesen Aufträgen der Y- Transport GmbH zeitlich nicht möglich gewesen wären (dass also „*die Arbeitskraft des Bw durch diese Aufträge ausschließlich und vollständig in Anspruch genommen wird*“, wie der angefochtene Bescheid ausführt), belegen die vorgelegten Unterlagen nicht. Ohne nähere Erhebungen, v.a. bezüglich des Zeitaufwands und der zeitlichen Lagerung der einzelnen Aufträge, fehlte es an den Grundlagen für die zitierte Feststellung des FA im angefochtenen Bescheid.

Ohne diese Kenntnis war - insbesondere auch vor dem Hintergrund der (ebenfalls nicht überprüften) Angaben des Bw über sein Bemühen um den Aufbau von Geschäftsbeziehungen mit weiteren Auftraggebern - auch keine Feststellung möglich, dass sich der Bw einnahmenseitig in der Situation eines unselbständigen Dienstnehmers befunden hat.

Für ein nicht zu vernachlässigendes, einnahmenseitiges Unternehmerrisiko spricht in diesem Zusammenhang jedenfalls der den vorliegenden Rechnungen zu entnehmende, tageweise stark schwankende Auftragsbestand mit entsprechend unterschiedlicher Einnahmenhöhe. Über allfällige Abzüge wegen verspäteter Auftragserledigung oder beschädigter Lieferware, die ebenfalls Ausdruck eines einnahmenseitigen Unternehmerrisikos wären, lassen die Rechnungsinhalte keine Schlussfolgerungen zu.

Mit der Situation eines Dienstnehmers nicht vereinbar ist zudem der Umstand, dass der Bw nach den vorgelegten Unterlagen einen Anspruch auf Entlohnung ausschließlich aufgrund tatsächlich durchgeföhrter Transportaufträge hatte. Für ein unabhängig von Auftragserledigungen vereinbartes Lohnfixum finden sich in den Unterlagen keine Hinweise. Weder hat der Bw solches behauptet, noch ist den beiden Vertragsentwürfen oder den im Akt befindlichen Rechnungen eine fixe Mindestentlohnung zu entnehmen. Entsprechend bewirkten

Stehzeiten (wegen Reparatur, Krankheit, Urlaubs, Wartezeiten zwischen zwei Aufträgen und dgl.) vollständige Einnahmenausfälle beim Bw bei gleichzeitig weiter anfallenden Fixkosten (insbesondere für das Kfz).

Die fehlende Mindestentlohnung zeigt deutlich, dass der Bw nicht seine Arbeitskraft schuldete, sondern das Erbringen einer erfolgreichen Dienstleistung. Daran ändert auch die monatsweise Abrechnung der Transportleistungen nichts, zumal sich diese nach dem Inhalt der vorliegenden Rechnungen lediglich als Auflistung der im abgelaufenen Monat durchgeföhrten Einzelaufträge darstellt.

Der VwGH sieht im Bestehen oder Fehlen eines Anspruchs auf ein Fixum unter dem Aspekt des (einnahmenseitigen) Unternehmerrisikos gerade für das Transportgewerbe ein wesentliches Indiz zur Abgrenzung zwischen einer selbständig oder im Dienstverhältnis ausgeübten Tätigkeit (vgl. zB VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; 28.11.2002, 97/13/0069; 1.12.1992, 88/15/0115).

Auch ausgabenseitig trug der Bw nach den Verfahrensunterlagen im Beobachtungszeitraum ein nicht zu vernachlässigendes Unternehmerrisiko. Dies v.a. da er die Transportaufträge mit seinem eigenen Kraftfahrzeug durchzuführen hatte (nach der vorgelegten „Frächtervereinbarung“ hatten das eigene Transportfahrzeug und der Nachweis einer gültigen CMR-Versicherung zu den Grundvoraussetzungen für die Aufnahme der Geschäftsbeziehung mit der Y- Transport GmbH gehört). Sowohl die Höhe der Anschaffungskosten als auch die Kosten für den laufenden Betrieb des Transportfahrzeugs (eines Klein-Lkw, Baujahr 2001, den der Bw seit April 2010 besaß) liegen daher in der unternehmerischen Disposition des Bw und sind damit zugleich seinem unternehmerischen Risiko zuzuordnen.

Wie ausgeführt, stand dem Bw, nach dem im Akt befindlichen Auszug aus der Sondervereinbarung mit der Y- Transport GmbH über die Lieferaufträge für die Reifenfirma GmbH, für diese Tätigkeit ein pauschales Transportentgelt von 1 € (netto) je fristgerecht geliefertem Reifen zu, mit dem sämtliche Nebenkosten abgegolten waren. Für den Fall verspäteter Auftragsdurchführung war eine Pönalzahlung von 3,5 € je Reifen vereinbart. Diese Entgeltsregelung birgt zweifelsfrei ein beträchtliches, kostenseitiges Unternehmerrisiko für den Bw, der dadurch etwa das Risiko von Treibstoffpreisänderungen zur Gänze zu tragen hat.

Inwieweit vergleichbare Bedingungen auch für weitere Transportaufträge der Y- Transport GmbH galten (Transporte für die Reifenfirma GmbH machten nach den(unwiderlegten) Angaben des Bw im Zeitraum Mai bis Oktober 2011 nur einen untergeordneten Teil seiner Lieferungen aus), ist den vorgelegten Verfahrensunterlagen nicht zu entnehmen.

Den ebenfalls auf die VwGH-Judikatur zum Sozialversicherungsrecht Bezug nehmenden Berufungsausführungen zum Unternehmerwagnis ist insofern beizupflichten, als auch nach der steuerrechtlichen VwGH-Judikatur das Eigentum an den wesentlichen Betriebsmitteln und die damit zusammenhängende Kostentragung ein starkes Indiz für eine Unternehmereigenschaft bilden (z.B. neuerlich VwGH 24.11.2011, 2008/15/0180; 28.11.2002, 97/13/0069; 20.12.2000, 99/13/0223).

Dass bei Transportbetrieben das Transportfahrzeug zu den wesentlichen Betriebsmitteln gehört, bedarf keiner weiteren Erörterung. Auch dieser Aspekt untermauert somit die Unternehmereigenschaft des Bw.

Insgesamt sprechen die Verfahrensunterlagen aus Sicht des UFS auch hinsichtlich des Unternehmerwagnisses deutlich für eine selbständig ausgeübte, unternehmerische Tätigkeit des Bw im Zeitraum von Mai bis Oktober 2011.

Ohne von entscheidender Bedeutung zu sein, rundet das Vorliegen der erforderlichen Gewerbebefugnis dieses Bild ab. Das von der Y- Transport GmbH bezahlte Werbelogo auf dem Transport-Lkw des Bw ändert an dieser Beurteilung nichts.

Weitere Aspekte zur Unterscheidung unternehmerischer von nichtselbständig ausgeübten Tätigkeiten sieht der VwGH etwa in der Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung oder alternativ dem Recht, sich vertreten zu lassen bzw. auch in der Möglichkeit Aufträge ohne Begründung abzulehnen (z.B. VwGH 21.2.2007, 2006/08/0107).

Den Ausführungen im angefochtenen Bescheid ist zwar insofern beizupflichten, als die vorgelegte „Frächtervereinbarung“ vom 28. Juni 2011, wie erwähnt, keine Regelung zu diesem Bereich enthält, doch ist daraus noch nicht zu schließen, dass eine Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung bestand. Auch die Bezeichnung des Bw als „Frachtführer“ rechtfertigt dies nicht.

Zugleich lässt das Fehlen einer Vertreterregelung, entgegen dem Berufungsvorbringen, aber auch nicht den gegenteiligen Schluss zu.

Anderseits ist dem vorgelegten Auszug aus der Sondervereinbarung betreffend Transporte für die Reifenfirma GmbH zu entnehmen, dass der Bw bei Ausfällen prompt und rechtzeitig für einen ordentlichen Ersatz zu sorgen hatte.

Abgesehen von der Unsicherheit darüber, ob dieses Vertragsexzerpt einem tatsächlich zwischen dem Bw und der Y- Transport GmbH geschlossenen Vereinbarung entstammt, war es nach den Angaben des Bw bis zur niederschriftlichen Befragung im Oktober 2011 noch zu keinem Anlass für eine Vertretung gekommen.

Die Ablehnung eines Auftrags wegen des Fahrzeugservicetermins hatte offenbar keine Vertretungspflicht ausgelöst und – bis auf den Einnahmenausfall – auch sonst keine negativen Konsequenzen für dessen Geschäftsbereich mit der Y- Transport GmbH zur Folge gehabt.

Da den vorgelegten Verfahrensunterlagen Hinweise anderer Art, die für eine Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung durch den Bw sprechen, nicht zu entnehmen sind, ist auch aus diesem Aspekt für eine Dienstnehmereigenschaft des Bw nichts zu gewinnen, zumal sich in den Unterlagen auch keine Anhaltspunkte für die im angefochtenen Bescheid festgestellte „*Einbindung (des Bw) in den unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf*“ und für dessen „*Kontrolle vor Ort*“ finden.

Wenn das FA im angefochtenen Bescheid das auf ein Dienstverhältnis hinweisende, persönliche Weisungsrecht der Y- Transport GmbH mit dem Zustand der wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit des Bw von seinem einzigen Auftraggeber gleichsetzt, so vermengt es zwei unterschiedliche Ansätze, die nicht zwingend in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Dass ein Auftragnehmer von seinem Hauptauftraggeber wirtschaftlich abhängig ist, v.a. solange dieser (zu Beginn einer beruflichen Tätigkeit allenfalls vorübergehend noch) der einzige Auftraggeber ist, kommt im Wirtschaftsleben verbreitet und unabhängig von der Einkunftsart vor, der die Tätigkeit steuerlich zuzuordnen ist. Rückschlüsse auf ein persönliches Weisungsrecht des Auftraggebers bei der Leistungserbringung lässt dies allerdings nicht zu.

Gleiches gilt für die lang andauernde, wiederholte Tätigkeit für einen Auftraggeber und den fehlenden Gestaltungsspielraum des Bw bei der Abwicklung seiner Aufträge, die das FA als weitere Indizien für ein Dienstverhältnis gewertet hat. Auch hier widerlegt ein Blick in die reale Welt kleinunternehmerischer Betriebsgründungen die Schlussfolgerung der Erstbehörde.

Zum Gestaltungsspielraum ist zudem anzumerken, dass etwa die Festlegung der Fahrtrouten, die allfällige Verbindung mehrerer Transportaufträge oder die Mitnahme eines Helfers zur Beschleunigung der Ladetätigkeit durch die Aktenlage nicht ausgeschlossen wird. Allein diese Beispiele zeigen, dass dem Bw sehr wohl Gestaltungsspielraum bei der Ausführung seiner Aufträge zur Verfügung stand. Im Übrigen konnte er, wie erwähnt, die Übernahme von Aufträgen nach dem Verfahrensergebnis durchaus auch ablehnen.

Nicht beizupflichten ist den Bescheidausführungen auch insofern, als das FA davon ausgeht, dass die Arbeitskraft des Bw durch die Aufträge der Y- Transport GmbH „*ausschließlich und vollständig in Anspruch genommen*“ würden. Diese Aussage steht, wie bereits erwähnt und in der Berufung zu Recht eingewendet, mit der Aktenlage nicht im Einklang.

Gleiches gilt für die Feststellung, von Seiten des Bw erfolge keine eigenständige Auftragssuche.

Der Bw hat in der Niederschrift vom 17.Okt.2011 ausdrücklich darauf verwiesen, dass er, da er von der Y- Transport GmbH teilweise Lieferaufträge nur für eine Stunde pro Tag erhalte, sich – mit Wissen seines aktuellen Auftraggebers - um weitere Aufträge anderer Unternehmer bemühe und als Beispiel auch eine konkretes Unternehmen genannt, mit dem er in Verhandlung sei.

Den vorgelegten Verfahrensunterlagen ist weder zu ersehen, dass eine Überprüfung dieser Aussage deren Unrichtigkeit erwiesen hätte, noch dass die seit Oktober 2011 eingetretene Entwicklung der Tätigkeit des Bw als Erbringer von Kleintransportdienstleistungen eine derartige Feststellung rechtfertigt.

In diesem Zusammenhang sei auch angemerkt, dass der UFS - so wie der Bw - den Standpunkt des FA nicht teilt, wonach die Art der vom Bw erbrachten Leistungen einer typischen unselbständigen Beschäftigung als (Hilfs-) Arbeiter im Transportwesen entspricht. Tatsächlich stellen sich die vom Bw zu erbringenden Leistungen nach den im FA-Akt befindlichen Unterlagen nicht anders dar als jene (Werk-) Leistungen, die regional tätige Transportunternehmen regelmäßig erbringen (beispielhaft sei auf die gewerblich tätigen Postzustelldienste verwiesen). Die vorgelegte „Frächtervereinbarung“ lehnt sich explizit an übliche Konditionen des Transportgewerbes an (Haftung und Transportversicherung nach CMR). Nach dem Vertrag über die Transporte für die Reifenfirma GmbH umfasst die Leistung des Bw hier sogar die Inkassotätigkeit und geht damit klar über eine Hilfsarbeiterfunktion im Transportwesen hinaus. Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächliche Abwicklung des Geschäfts diesen Vertragsinhalten in Bezug auf die Art bzw. den Umfang der vom Bw erbrachten Leistungen nicht entsprochen hat, finden sich in den Verfahrensunterlagen nicht.

Allerdings ist nochmals daran zu erinnern, dass die im Akt befindlichen Vertragsunterlagen keine Unterrichtung durch den Auftraggeber enthalten und zudem ohne weitere Überprüfung nicht feststeht, ob und ggfs. in welcher Art und Weise der darin enthaltene Vertragsinhalt tatsächlich Grundlage der Geschäftsbeziehung zwischen dem Bw und der Y- Transport GmbH wurde bzw. ob sich diese Geschäftsbeziehung allenfalls seit Oktober 2011 in einer Weise entwickelt hat, die den Merkmalen eines Dienstverhältnisses deutlicher entspricht als einer Vereinbarung zwischen selbständig agierenden Unternehmen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass aus Sicht des UFS in der Tätigkeit des Bw nach den vorgelegten Verfahrensunterlagen, welche jedoch dessen Geschäftsgestaltung nur für den Zeitraum bis Oktober 2011 betreffen, den Elementen unternehmerischen Handelns mehr Gewicht zukommt als Merkmalen eines Dienstverhältnisses.

Unter Berücksichtigung der Art des Geschäftsgegenstandes und der Tatsache, dass sich das Unternehmen des Bw erst im Aufbau befindet, ändert an dieser Beurteilung auch der Umstand

nichts, dass sich der Betriebsstandort des Bw mit dessen Wohnsitz deckt und dessen Wohnzimmer auch als Büro fungiert.

Auf Basis der dargestellten Beurteilung wurde die Gültigkeit der UID-Nummer des Bw mit dem angefochtenen Bescheid zu Unrecht begrenzt. Der Bescheid war daher aufzuheben.

Hinzuweisen ist allerdings auf die Judikatur des VwGH, wonach sich aus dem Umstand, dass einer Person auf deren Antrag nach Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 eine UID-Nummer vergeben wird, keine bindende Beurteilung der Unternehmereigenschaft für ein diese Person betreffendes Umsatzsteuerverfahren abzuleiten ist (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0037).

Graz, am 16. Mai 2013