



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Villefortgasse 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Juli 2011 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 28. Juli 2011 den Antrag des Berufungswerbers (Bw.) betreffend Vergabe einer UID-Nummer für die Tätigkeit „Montage und Demontage von vorgefertigten Winkelprofilen und Dachböden durch einfache Schraubverbindungen“ sowie „Abdichtung gegen Feuchtigkeit und Druckwasser“ im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, es gehe aus dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhaltes hervor, dass der Bw. über keinen Gewerbebetrieb mit entsprechenden Betriebsmitteln verfüge und seinerseits auch keinerlei zu verarbeitendes Material beistelle. Bei den erbrachten Leistungen handle es sich um einzelne manuelle Beiträge, die keine geschlossene Einheit darstellen.

Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt stellen diese Hilfsarbeiten bzw. diese einfachen manipulativen Tätigkeiten Dienstleistungen und keinesfalls ein selbständiges Werk dar. Der Bw. stelle lediglich seine Arbeitskraft als (freier) Dienstnehmer zur Verfügung und ist folglich dadurch in gleicher Weise dem Willen seines Auftraggebers/Beschäftigers unterworfen wie

---

dies bei einem (freien) Dienstnehmer der Fall wäre und es könne von einer Integration des Antragstellers/Beschäftigten in den Betrieb des Auftraggebers/Beschäftigers ausgegangen werden, sodass von einem (fallweisen) Beschäftigungsverhältnis in persönlicher Abhängigkeit iSd § 4 Abs. 2 ASVG ausgegangen werden könne.

Insgesamt führe die Beurteilung zum Schluss, dass nicht von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei, sondern die Einkünfte einer nichtselbständigen Tätigkeit zuzuordnen seien.

Dabei stützte sich das Finanzamt ua. auf die anlässlich einer persönlichen Vorsprache getroffenen Feststellungen:

Als Standort fungiere die Wohnadresse des Bw. und das Büro befindet sich im Wohnzimmer der 35 m<sup>2</sup> großen Wohnung. Bis zum Anruf seines Auftraggebers halte sich der Bw. in Polen bei seiner Familie auf. Das Werkzeug (Spachtel, Fön, Bohrmaschine, etc.) werde von ihm, das Material wie Silikon von seinem Auftraggeber zur Verfügung gestellt. In den Jahren 2009, 2010 und 2011 habe er jeweils einen einzigen Auftraggeber gehabt und für seine Arbeit immer Pauschalpreise verrechnet.

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung. Darin führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass die geforderte persönliche Weisungsgebundenheit anzunehmen wäre, wenn der Bw. nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellen würde. Vorliegendenfalls habe es jedoch zu keiner Zeit eine persönliche Weisungsgebundenheit gegenüber dem Auftraggeber, der Art der Ausübung der Tätigkeit, der Verwendung von Ressourcen oder der zeitlichen Reihenfolge gegeben. Von der persönlichen Weisungsgebundenheit zu unterscheiden sei das sachliche Weisungsrecht des Auftraggebers. Dieses sei bei Aufträgen wie gegenständlichenfalls zwischen dem Bw. und der M. GmbH naturgemäß gegeben und bei der Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses vollkommen unbeachtlich. Die notwendige Kooperation mit dem Auftraggeber vor Ort oder per Telefon sei vielmehr in der Natur der Sache gelegen und habe sich lediglich auf sachliche Weisungen bezogen.

Festgehalten werde ausdrücklich, dass weder eine Bindung an irgendeine Arbeitszeit bestanden habe, noch entsprechende Kontrollen von Seiten des Auftraggebers durchgeführt worden seien. Es sei lediglich ein bestimmter Zeitrahmen bzw. Zeitpunkt vereinbart worden, bis zu welchem in Auftrag gegebene Leistungen erbracht werden müssten. Nach Abschluss der Tätigkeiten sei eine Abnahme in Form einer Prüfung erfolgt. Bei Reklamationen habe der Bw. selbst dafür aufkommen müssen und habe diese Zeit nicht verrechnen können. Dies weise eindeutig auf eine selbständige Tätigkeit und auf ein Unternehmerrisiko und daher auf das Schulden eines konkreten Erfolges hin.

---

Es werde darauf hingewiesen, dass zu keinem Auftraggeber ein wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis bestanden habe.

Es habe auch keine Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber gegeben. Eine Einbindung der Tätigkeit des Bw. in die betrieblichen Abläufe habe nie stattgefunden.

Des Weiteren werde festgehalten, dass der Bw. stets die Möglichkeit gehabt hätte, für andere Auftraggeber tätig zu werden.

Der Bw. sei auch mit einem Unternehmerwagnis konfrontiert gewesen. Er sei in der Lage gewesen, den wirtschaftlichen Erfolg seines Agierens auf der Einnahmen- wie auch auf der Ausgabenseite zu optimieren.

Hinsichtlich der Preiskalkulation seien stets im Vorhinein Pauschalen vereinbart worden. Es sei auch vorgekommen, dass von Seiten der Auftraggeber ein Auftrag abgelehnt worden sei, weil der Preis einfach zu hoch gewesen sei. Es handle sich dabei wohl um einen typischen Geschäftsverlauf, vollkommen atypisch für eine Unselbständigkeit. Der Erfolg des Bw. sei von seinem Fleiß, seiner Initiative, seinem Talent und nicht zuletzt von den naturgemäß gegebenen Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig.

Vorliegendenfalls lägen die für einen Werkvertrag maßgeblichen Eigenschaften und Inhalte vor. Der Bw. sei in der Lage gewesen, auf den Ablauf (zeitlich, organisatorisch) der durchzuführenden Arbeiten an den jeweiligen Baustellen Einfluss zu nehmen und entsprechende Vereinbarungen zu treffen. Das sei auch Ausgangsbasis für eine betriebliche Preiskalkulation gewesen. Er habe auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen und seine Tätigkeit am Markt angeboten. Auch habe er über eine betriebliche Struktur, ein Büro und über das erforderliche Werkzeug verfügt. Eine Vertretungsmöglichkeit sei gegeben gewesen. Das sei in der Praxis bereits vorgekommen. Die dadurch entstandenen Kosten habe der Bw. selbst tragen müssen.

Hinsichtlich der Eigenschaft als selbständiger Unternehmer werde auch auf die selbständige Veranlagung zur Einkommensteuer sowie auf das Bestehen einer Pflichtversicherung bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hingewiesen.

### ***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, UStG<sup>4</sup>, § 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 (Ruppe, a.a.O., § 2, Tz 74).

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 Arbeitszieles (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).

In der mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift vom 21. Juli 2011 hat das Finanzamt versucht, den Sachverhalt möglichst genau zu ermitteln. Der Bw. hat über Befragen angegeben, dass er in Polen bei seiner Familie verweile, bis er telefonisch einen Auftrag bekomme. Er müsse dann nicht am nächsten Tag da sein, da die Projekte eine längere Vorlaufzeit hätten und er ja der Letzte auf der Baustelle sei.

Er gab weiters an, dass er pauschal abrechne und das benötigte Material (Silikon) von seinem Auftraggeber zur Verfügung gestellt werde. Der Termin für die Fertigstellung müsse von ihm exakt eingehalten werden. Seine Arbeit werde in der Folge am nächsten Tag auf der Baustelle kontrolliert.

Er arbeite nur für eine Firma. Wenn diese mehr Arbeit habe, bekomme auch er automatisch mehr Aufträge.

Die Frage, ob er an Baubesprechungen teilnehme, beantwortete der Bw: „Nein, meine Firma scheint auch nicht in Protokollen auf.“

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann im vorliegenden Fall aus nachstehenden Gründen nicht von einer *Weisungsungebundenheit* gesprochen werden:

Der Bw. stellt in seiner Berufung die Behauptung auf, in seinem Fall gebe es keine persönliche Weisungsgebundenheit sondern nur ein sachliches Weisungsrecht.

Wie der Bw. selbst ausführt, beginnt seine Tätigkeit (Anbringen von Silikonfugen) erst wenn die Vorarbeiten abgeschlossen sind.

Aufgrund der auszuführenden Tätigkeit erübrigen sich genaue Arbeitsanweisungen, da Art und Inhalt der Leistungserbringung ohnehin keinerlei Gestaltungsspielraum ermöglichen. Gegenständlichfalls 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 eine Firma (Seite 3 der Niederschrift vom 21. Juli 2011) und ist von deren Auslastung unmittelbar abhängig („Wenn Herr X. mehr Arbeit hat bekomme ich automatisch mehr Aufträge.“). Nach außen hin scheint seine Firma, wie er in der Niederschrift darstellt („Nein, meine Firma scheint auch nicht in Protokollen auf.“), nicht auf.

Bei den von ihm erbrachten Leistungen handelt es sich um einzelne manuelle Beiträge (verfugen und silikonieren), 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 („er ist ja der Letzte auf der Baustelle (Seite 2 der Niederschrift), ...er macht dann die Dichtungsarbeiten und beendet die Baustelle (Seite 3 der Niederschrift)“). Das heißt die Hilfsarbeiten des Bw. sind ein unverzichtbarer Bestandteil der zu erbringenden Gesamtleistung seines Auftraggebers.

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 (siehe Seite 3 der Niederschrift „Der Preis ist vorher ausgemacht, ich muss nur Bescheid geben, wenn ich fertig bin. Meine Arbeit wird kontrolliert zB am nächsten Tag auf der Baustelle.“).

Wie bereits ausgeführt, wird eine Person 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 Arbeit erübrigen. Gerade der geschilderte Sachverhalt, spricht dafür, dass der Bw. dem Weisungs- und Kontrollrecht seines Auftraggebers unterliegt.

Vielmehr stellen Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, kein selbständiges Werk dar (VwGH 11.11.2011, [2009/09/0060](#)).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Vornahme von Verspachtelungsarbeiten auf Baustellen durch Hilfskräfte, die weder über eine eigene nennenswerte unternehmerische Organisation, noch über wesentliche Betriebsmittel verfügen und die bei Aufnahme ihrer Tätigkeit letztlich nur über ihre eigene Arbeitskraft disponieren, keine Errichtung eines eigenständigen Werkes dar, sodass diese Arbeit als selbständige Tätigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinn klassifiziert werden könnte (VwGH 30.9.2010, [2010/09/0150](#)).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann auch die Tätigkeit „Abdichten gegen Feuchtigkeit und Druckwasser“ unter den Begriff „einfache Hilfstätigkeiten“ subsumiert werden, für die der Bw. nur seine Arbeitskraft schuldet. Daran vermag auch die bloße Behauptung, es sei eine Vertretungsmöglichkeit gegeben, nichts zu ändern.

Auch nach der ständigen Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates sind Personen, die für Bauunternehmen im Innenausbau Hilfsarbeiten erbringen, in der Regel steuerrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen (für viele zuletzt UFS 16.2.2012, RV/2594-W/11).

---

Aus nachstehenden Gründen muss auch vom Fehlen eines Unternehmerrisikos ausgegangen werden:

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. keine ins Gewicht fallenden Möglichkeiten, den finanziellen Erfolg der Tätigkeit maßgeblich zu gestalten (vgl. auch UFS 6.4.2009, RV/0627-G/08).

Der Bw. arbeitet für einen einzigen Auftraggeber, der ausschließlich (Seite 2 der Niederschrift) von sich aus, bei Bedarf Kontakt mit dem Bw. aufnimmt. Eine Eigeninitiative und eine Einflussnahme auf die Einnahmen werden durch den verwirklichten Sachverhalt bereits ausgeschlossen.

Aber auch das Bestehen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird vom Bw. in seiner Niederschrift verneint („Das Material wie Silikon bekomme ich von allen Firmen zur Verfügung gestellt.“). Folglich ist eine ausgabenseitige Beeinflussung der Einkünfte (etwa billigerer Materialeinkauf) im vorliegenden Fall unmöglich.

Dass die Beistellung von Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden Aufwendungen geführt hätte, ist ebenfalls nicht zu erkennen (vgl. dazu VwGH 19.9.2007, [2007/13/0071](#)).

Dem weiteren Hinweis des Bw. in der Berufung auf das Bestehen einer Pflichtversicherung bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft kann keine entscheidungsrelevante Bedeutung zukommen, da es bei der steuerlichen Beurteilung einer Tätigkeit nicht darauf ankommt, in welches äußere Erscheinungsbild die Vertragspartner ihr Rechtsverhältnis gekleidet haben oder welche Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten zutreffend sein sollte (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071).

Gegen das Vorhandensein eines Unternehmerrisikos spricht auch, wenn der Arbeitsplatz, wie im vorliegenden Fall, vom Auftraggeber gestellt wird (siehe SWI, Nr. 7/2012, Seite 316).

---

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 28. Juli 2011 auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde vom Finanzamt zu Recht abgewiesen.

Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. September 2012