



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw , vom 2. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 3. November 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 3. November 2010 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2011 werden gemäß [§ 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO), [BGBl. Nr. 194/1961](#), unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) E K, ein rumänischer Staatsbürger, reichte am 20. September 2010 beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt einen Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ein, wonach er die Tätigkeit „Verspachteln von Gipskartonwänden“ seit diesem Tag ausübe. Der Umsatz des ersten Jahres werde voraussichtlich 6.000,00 €, im Folgejahr 24.000,00 €, der Gewinn im Eröffnungsjahr 4.000,00 €, im Folgejahr 16.000,00 € betragen.

Am selben Tag verzichtete der Bw auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) und beantragte die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Diese werde wegen „Bauleistungen“ benötigt.

Im Gewerbeverzeichnis ist seit 20. September 2010 die Gewerbeberechtigung „Aufstellung und Montage mobiler, statisch belangloser Trenn- und Ständerwände durch Schrauben oder Zusammenstecken von fertig bezogenen Elementen“ ersichtlich.

Bei einer Nachschau am 10. Oktober 2010 gab der Bw niederschriftlich an, seine Geschäftstätigkeit sei „Verspachteln v. Gipskartonwänden“, die Anzahl der tatsächlich vorhandenen Arbeitnehmer betrage „1“ (gemeint war offenbar der Bw selbst). Der Bw verfüge über ein Fahrzeug und führe ein Fahrtenbuch. Er sei im Juli 2010 nach Österreich gekommen, wohne mit anderen rumänischen Staatsangehörigen zusammen in Österreich bei einem gewissen „Franz“. An Miete zahle er 200 € im Monat, zuvor sei er in Rumänien als Arbeiter erwerbstätig gewesen. Der Standort des Gewerbes sei mit der Wohnadresse ident, telefonisch sei er über Handy zu erreichen. Auftraggeber seien die O KG und die C S GmbH. Mit der O KG gebe es einen Montagevertrag. Von den Auftraggebern habe er über Bekannte bzw. Weitersagen erfahren. Die Trennwände würden vom Auftraggeber gestellt. An Hilfsmittel würden Bohrmaschinen, Akkus sowie diverses Kleinmaterial benötigt. Er stelle Trennwände auf und führe Verspachtlungsarbeiten durch, wobei er alleine arbeite. 30 – 40 (qm) Spachtelarbeiten am Tag würden durchgeführt. Am Beginn der Tätigkeit würden die Aufgaben festgelegt, er komme mit dem PKW zur Arbeit und sei an keine festen Geschäftszeiten gebunden. Er schreibe die Ausgangsrechnungen (AR) „alleine“ und erhalte sein Entgelt in bar. Er könne sich nicht durch andere Personen vertreten lassen und plane den Abschluss einer Versicherung gegen das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko. Zu den Aufträgen komme er bzw. mache er Werbung „mündlich, geplant Internet“. Die Familie wohne noch in Rumänien.

Am 11. Oktober 2010 erreichte das Finanzamt ein Schreiben eines vom Bw bevollmächtigten Buchhaltungsbüros (Buchhaltungsbüro Br) mit folgendem Inhalt:

„Da seitens der Finanzverwaltung bezüglich der Neuaufnahme des Herrn ... und fünf weiteren rumänischen Staatsbürgern, drei davon wohnhaft im Bezirk Baden, die Gewerbescheine im Baunebengewerbe lösten äußere ich mich wie folgt:

Einer meiner bestehenden Klienten empfahl Herrn ... sich bezüglich der Buchführung an mich zu wenden. Die löste aus, dass weiter folgten. Mir ist dabei aufgefallen, dass für alle diese rumänischen Unternehmer der Gewerbeschein durch Herrn Pi Al beantragt wurde. Auch wurde teilweise durch ihn das Formular Verf 24 ausgefüllt und eingereicht.

Da die Vertretung des Herrn Pi nicht ausreichend und unterstützend war, wendeteten sich diese Herrn an mich.

Ich kenne Herrn Pi nicht und distanzieren mich von allen seinen Handlungen.

Herr ..., Herr K und Herr ... kamen mit der Hoffnung auf bessere und lukrativere Arbeitsbedingungen als in deren Heimatland nach Österreich. Es wurden Gewerbescheine beantragt, die Anmeldung zur gewerblichen Sozialversicherung ist erfolgt, und es liegen ausreichend Aufträge vor, sodass deren Lebensunterhalt gesichert ist. Der Umstand, dass nun eventuell keine Steuernummern vergeben werden, verunsichert meine Klienten sehr, zumal soweit mir bekannt, alle beabsichtigen sich dauerhaft in Österreich niederzulassen und unternehmerisch tätig zu sein. Die Herren sind um weitere Aufträge, auch von anderen Auftraggebern, bemüht. Es wurde schon organisiert, dass alle online in diversen Firmenportalen präsent sind. Auch Hörbuch-Deutschkurse wurden angeschafft."

Aktenkundig ist ein Auftrag betreffend das Bauvorhaben T-Gasse durch die C S GmbH vom 1. Oktober 2010 betreffend Leibungsausbildung an Fenstern im Zeitraum Oktober 2010 zu einem Preis von 6 €/lfm und 3% Skonto bei Barzahlung.

Ein weiterer aktenkundiger Auftrag der P I M O KG vom 20. August 2010 betrifft „Spachtelungsarbeiten + Oberflächenarbeiten“ vom 23. August 2010 bis 15. September 2010 im Bauvorhaben HK. Die Auftragssumme betrage „ca. 2.000,00“ Euro, abzüglich 5% prompt netto Kassa, 3% Skonto innerhalb von 14 Tagen und netto innerhalb von 30 Tagen. Die Abrechnung erfolge nach tatsächlichem Leistungsumfang, „Preise laut unserem an sie übermittelten Leistungsverzeichnis. M2 Spachtelung Wände á 1,50 €, Decken á 1,80 €, Dachschrägen á 2,20 €, Aufzahlung für Kantenschutz mit lfm á 1,60 €, Leibungen Az lfm á 0,50 €, für die Überbrückung von Stiegenhäusern und Überhöhen, Malarbeiten m2 1,50 €“. Der Auftragnehmer habe laut Punkt 4 des Auftrags 3 Jahre und 3 Monate nach schriftlicher Übernahme, laut Punkt 11 des Auftrags 3,5 Jahre ab Übergabe Gewähr zu leisten; für die Zeit der Bauarbeiten sei eine Betriebshaftpflichtversicherung gegen Schäden abzuschließen. „Den Anweisungen der ÖBA unserer Firma ist Folge zu leisten. Wir sind berechtigt, den Austausch einzelner Arbeiter und/oder des zuständigen Bauleiters zu beantragen.“ Der Auftraggeber sei unter anderem zur Vertragskündigung berechtigt, „wenn der Auftraggeber selbst zu wenig ausgelastet ist und für eigenes Personal zu wenig Arbeit hat“ oder „der Auftragnehmer die ihm übertragenen Arbeiten ohne Zustimmung der Bauleitung unterbricht und trotz schriftlicher Aufforderung nicht binnen einer vom Auftraggeber gesetzten Nachfrist fortsetzt“ oder „wenn die Leistungen des Auftragnehmers so erbracht werden, dass daraus eine Behinderung oder Verzögerung anderer Arbeiten eintritt.“ Regieleistungen würden grundsätzlich nicht vergütet, für die Dauer der Gewährleistungszeit werde ein Hafrücklass von 5% einbehalten. Für den Fall der Beschäftigung nicht zur Sozialversicherung angemeldeter Arbeitnehmer oder solcher ohne eine Beschäftigungsbewilligung bei ausländischen Arbeitern verpflichte sich der Auftragnehmer, eine Vertragsstrafe von 4.500,00 € zu zahlen, die nicht dem richterlichen Mäßigungsrecht unterliege.

Von der P I M O KG aktenkundig ist ein weiterer Auftrag vom 26. Juli 2010 betreffend „Spachtelungsarbeiten + Oberflächenarbeiten“ von August 2010 bis 30. September 2010 im Bauvorhaben Sch. Die Auftragssumme betrage „ca. 1.500,00“ Euro. Die Bedingungen entsprechen im Wesentlichen jenen des Auftrags vom 20. August 2010, allerdings wurde ein „Fixpreis für Erdgeschoss Pauschale 1.500,00 €“ vereinbart.

In einem Aktenvermerk des Erhebungsorgans vom 28. Oktober 2010 wird ausgeführt:

„Alle 3 Personen sind rumänische Staatsbürger und leben seit 6 bzw. 7/2010 in Wr. Neustadt.

Sie möchten sich mit Aufstellen und Montage von mobilen Trennwänden incl.

Verspachtelungsarbeiten selbständig machen. Vertretung erfolgt durch das Buchhaltungsbüro Br Ma, ...

Beim Antrittsbesuch wurde beigefügter Fragenkatalog beantwortet und daraus ergibt sich folgender Sachverhalt:

Für die o.a. Personen wurden Gewerbescheine beantragt (lt. Frau Br Zustellung in den nächsten Tagen) und die Anmeldung zur gewerblichen Sozialversicherung ist erfolgt.

Als Standort des angemeldeten Gewerbes und als Betriebsort fungiert die Wohnung, kein Lagerraum, kein Telefonanschluss am Betriebsort, nur Handynummer.

Herr und Herr K arbeiten seit 7/2010 für die Firma M O KG in Wr. Neustadt (2 Rechnungen) und für C S GmbH, Wr. Neustadt (noch nicht abgerechnet).

Beide arbeiten bisher auf der gleichen Baustelle, lt. eigenen Angaben jedoch auf einem anderen Stockwerk.

Von beiden wird kein Material zur Verfügung gestellt, sondern vom Auftraggeber besorgt. Sie selbst besitzen lediglich Kleinwerkzeug.

Keine Vertretungsmöglichkeit

Abgerechnet wird lt. vorher abgeschlossenen Montagevertrag (siehe Beilage), keine Versicherung für Haftungs- u. Gewährleistungsfälle, Vertragsstrafen lt. Vertrag wurden bisher nicht eingehalten. Die Abrechnung erfolgt nach m2 bzw. pauschal und die Auszahlung bar, Bankkonto ist keines vorhanden.

Für Hr. ... ergibt sich der gleiche Sachverhalt. Er arbeitet jedoch mit seinem Vater ... auf den gleichen Baustellen. Dieser hat ebenso im FA Baden um die Vergabe einer Steuernummer angesucht.

Herr ... arbeitete im Juli bis September 2010 für die Firma M O KG, Wr. Neustadt (2 Rechnungen € 1.600,-- + 449,10) bisher gelegt und ein privater Auftraggeber (Arbeiten noch nicht ausgeführt).

Aus dem Gesamtbild der vorliegenden Unterlagen ergibt sich der Eindruck, dass die Pflichtigen wie Dienstnehmer ihre Arbeitskraft schulden. Die Beschäftigung der Pflichtigen ist nach obigen Gesamtbild nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren. ..."

Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt wies mit Datum 3. November 2010 das am 23. September 2010 eingebrachte Ansuchen des Bw betreffend Vergabe einer UID-Nummer ab:

„Im Zuge des Antrittsbesuches und auch aufgrund der Aktenlage wurde festgestellt, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Vergabe einer UID-Nr. nicht vorliegen.

Als Standort des angemeldeten Gewerbes und als Betriebsort fungiert die Wohnung. Es gibt keinen Lagerraum und auch keinen Telefonanschluss am Betriebsort. Herr K ist lediglich über ein Handy erreichbar. Herr K arbeitet seit 7/2010 für die Firma M O KG in Wiener Neustadt und für C S GmbH, Wr. Neustadt (noch nicht abgerechnet). Das Material wird nicht von Herrn K zur Verfügung gestellt sondern vom Auftraggeber besorgt. Herr K besitzt lediglich Kleinwerkzeug. Abgerechnet wird laut vorher abgeschlossenem Montagevertrag. Es wurde keine Versicherung für Haftungs- und Gewährleistungsfälle abgeschlossen. Die Abrechnung erfolgt nach m2 bzw. pauschal und die Auszahlung bar. Es ist kein Bankkonto vorhanden. Vertragsstrafen lt. Vertrag wurden bisher nicht eingehalten. Es besteht keine Vertretungsmöglichkeit.

Aus dem Gesamtbild der vorliegenden Unterlagen ergibt sich der Eindruck, dass Herr K wie ein Dienstnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Die Beschäftigung des Antragstellers ist nach obigem Gesamtbild nicht als selbständige, sondern als nichtselbständige Tätigkeit zu qualifizieren.

Es konnte daher keine UID-Nr. vergeben werden."

Gegen diesen Abweisungsbescheid richtet sich die Berufung des E K vom 2. Dezember 2010:

„Ich berufe gegen den im Betreff angeführten Abweisungsbescheid mit nachstehender Begründung.

Ich verfüge über einen Gewerbeschein "Verspachteln von Gipskartonwänden und Aufstellen und Montage von Ständerwänden". Eine Anmeldung bei der gewerblichen Sozialversicherung ist erfolgt.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Ob eine natürliche Person selbständig oder unselbständig tätig ist, ist in erster Linie nach dem Innenverhältnis und nicht nach dem Auftreten nach außen zu entscheiden. Es ist nicht entscheidend ob der Unternehmer über eine Handynummer oder über einen Festnetzanschluss erreichbar ist. Es ist auch nicht ausschlaggebend ob ein Bankkonto vorhanden ist, oder ob Materiallieferung durch den Generalunternehmer erfolgen.

Derzeit bin ich als Subunternehmer für drei verschiedene Unternehmer selbständig tätig. Es wurden Montageverträge abgeschlossen, mit Fertigstellungsterminen für die jeweiligen Aufträge. Wann und ob ich zu den Terminen die Aufträge erfüllen kann, ist mein alleiniges Risiko.

Es entspricht den Tatsachen, dass ich keine Vertretungsmöglichkeit habe. Dies ist auch mein Unternehmerrisiko.

Dass ich keine Haftpflichtversicherung abgeschlossen habe. ist auch mein Risiko. Mittlerweise musste ich für diverse Mängel aufkommen und Nachbesserungsarbeiten durchführen. Eine Unternehmenshaftpflichtversicherung ist für das von mir ausgeführte Gewerbe nicht vorgeschrieben.

Ich kann kein Dienstnehmer sein, da ich nicht gleichzeitig bei drei Unternehmern weisungsgebunden (ich bestimme wann ich welchen Auftrag ausführe) sein kann.

Die Einteilung der Arbeitszeit unterliegt ganz alleine mir.

Im Wesentlichen ist hierzu anzumerken, dass ich nach (Teil-)Fertigstellung an die entsprechenden Auftraggeber Rechnung lege und diese nur nach erfolgter Rechnungsprüfung mit etwaigen Abzügen (Baumängel, Bauschäden etc.) an mich angewiesen bzw. bezahlt werden. Wäre ich ein Dienstnehmer, würde ich im Falle von Lohnkürzungen sicherlich baldigst die Arbeiterkammer aufsuchen!

Außerdem bin ich auch für Privatpersonen tätig und stelle Rechnungen mit Umsatzsteuer aus. Da ich die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung schulde, ersuche ich um Vergabe einer Steuernummer."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2011 wies das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung als unbegründet ab:

„Für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses sind die gesetzlich bestimmten Kriterien (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in die Arbeitgeberorganisation) sowie die ergänzend in der Judikatur des VfGH und VwGH herausgearbeiteten Kriterien (z. B. Unternehmerwagnis, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) zu berücksichtigen. Überwiegen bei Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit die Merkmale der Unselbständigkeit, so ist von einem Dienstverhältnis auszugehen. Das äußere Erscheinungsbild des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses ist dabei nicht maßgeblich.

Sind vermeintliche Werkverträge für Leistungen im Bereich Trockenbauarbeiten, Bauhilfsarbeiten oder „Verspachteln von Gipskartonplatten“ nicht als solche zu qualifizieren, da kein individualisiertes, konkretisiertes und einheitliches Werk vorliegt, sondern einzelne manuelle Leistungen erbracht werden, ist die behauptete Selbständigkeit der tätigen Personen („Spachtler“) in Zweifel zu ziehen. Werden die einfachen manipulativen „Spachtlerarbeiten“ weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Arbeitgebers (der als Auftragnehmer gegenüber den bauführenden Unternehmen auftritt) erbracht und ist bei den tätigen Personen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben, so ist davon auszugehen, dass die Arbeitskraft geschuldet wird und Dienstverhältnisse vorliegen (UFS 4. 3. 2008, RV/1774-W/07).

Stellt der Auftraggeber das gesamte Arbeitsmaterial zu Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung von auftragnehmereigenem Kleinwerkzeug (Spachtelzeug) auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht das für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09).

Verfügt ein Bauunternehmen nicht über angestellte Bauhilfsarbeiter, fehlt dem wirtschaftlichen Organismus „Bauunternehmen“ ein wesentlicher Teil. Werden für Bauhilfsarbeiten Personen im Werkvertrag beschäftigt, füllen sie genau diese Funktion aus und sind daher in den wirtschaftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und damit als nichtselbständig anzusehen (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06). Vergleichbares gilt auch dann, wenn in einem Bauunternehmen zwar Bauhilfsarbeiter angestellt sind, jedoch nicht in jenem Umfang, der für das Auftragsvolumen regelmäßig erforderlich ist, und zusätzlicher Personalbedarf mit Werkvertragsnehmern abgedeckt wird (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09).

Fehlt einem Werkvertragsnehmer 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 (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09). Sind anstelle von einheitlichen Pauschalpreisen vom Auftraggeber vorgegebene gestaffelte Preise zu verrechnen, besteht ebenfalls keine einnahmenseitige Gestaltungsmöglichkeit, da sich die Preiskalkulation nach

dem Bedarf des Auftraggebers und nicht nach der Kostenstruktur des Auftragnehmers richtet (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06).

Der Umstand, dass die Werkvertragsnehmer Konzessionen im Rahmen des Baunebengewerbes erwerben und sich bei der Versicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft versichern, ändert an der Einstufung als nichtselbstständige Tätigkeit grundsätzlich nichts, ebenso wenig wie die Übernahme der geringfügigen Kosten für Werkzeuge und Spachtelmasse (UFS 20. 5. 2010, RV/1761-W/0)

K E

ABGRENZUNG Werkvertrag-Dienstverhältnis lt UFS UFSjournal 2011, 86	K E lt. Fragebogen/Erhebungen
Die Auftragssuche erfolgt über Verwandtenkontakte oder Mundpropaganda bzw. Annoncen in einer in Österreich aufgelegten Zeitschrift in der Muttersprache Werkvertragsnehmer.	Kontakt über Bekannte In Rumänien nichtselbstständig tätig In Österreich Aufträge von O KG und C S = P I Bau GmbH (G F M O)
Die Werkverträge werden teils schriftlich abgeschlossen und führen teilweise eine Baustellenadresse an, oder es wird das Vorliegen eines mündlichen Werkvertrags behauptet.	Es werden Montageverträge für die einzelnen Baustellen errichtet. Auftraggeber: P I M O KG - Standardvertrag für Subunternehmer-Auftragssumme pauschal (z.B. 2.000 €)
Den auf Deutsch abgefassten unterschriebenen Verträgen stehen eingeschränkte Deutschkenntnisse gegenüber.	Keine Deutschkenntnisse
Das vereinbarte Werk ist lediglich grob umrissen, wobei sich die Werkbeschreibung am Gewerbeschein orientiert.	Preise lt. Leistungsverzeichnis der Fa. O z.B. Spachtelung Wände a 1,50 €

	<p>Decken a 1,80 € Dachschrägen a 2,20 €</p> <p>Aufzahlung Kantenschutz a 1,60 €</p> <p>Malerarbeiten m² 1,50 €</p>
<p>In den Verträgen wird zumeist eine Vertretungsregelung vorgesehen. Häufig ist den Werkvertragsnehmern gar nicht bewusst, dass sie sich vertreten lassen könnten. Selbst wenn sie um diese Bestimmung im Vertrag wissen, erklären sie bei der Einvernahme, dass eine Vertretung nicht in Frage kommen würde. Tatsächlich lassen sich die Werkvertragsnehmer auch nie vertreten.</p>	<p>Keine Vertretung</p> <p>Keine Hilfskräfte</p> <p>Arbeitet alleine auf der Baustelle</p>
<p>Die Weitergabe der Aufträge an Subunternehmer ist an die vorherige Genehmigung des Auftraggebers gebunden.</p>	<p>Subunternehmer haftet für die</p> <p>ordnungsgemäße Anmeldung seiner Dienstnehmer lt. Punkt 12</p> <p>(Ausländerbeschäftigung) des</p> <p>Montagevertrages</p> <p>Tatsächlich arbeitet der</p> <p>Auftragnehmer alleine</p>
<p>Als Standort der angemeldeten Gewerbe und als Betriebsort der Werkvertragsnehmer fungiert die Wohnung, in der häufig auch andere Mitbewohner leben.</p>	<p>Wohnung und Standort des Gewerbes</p> <p>in der W-Gasse gemeinsam mit</p> <p>B T (weiterer WV-Neher)</p> <p>Kein Hinweis auf Firma in W-Gasse</p>
<p>Betriebliche Strukturen wie Büros, Lager oder Ähnliches bestehen nicht.</p>	<p>Keine eigene betriebliche Struktur</p>
<p>Die Werkvertragsnehmer haben keine eigenen Angestellten.</p> <p>Die vertraglichen Leistungen werden (einseitig) vom</p>	<p>Keine eigenen Angestellten</p> <p>Standard Montagevertrag</p>

Auftraggeber festgelegt.	vom Auftraggeber
Die Werkvertragsnehmer reisen mit dem eigenen PKW zur Baustelle an; die eigenen Arbeitsmittel bestehen häufig nur aus einem Kübel und einer Maurerkelle bzw. geeigneter Arbeitskleidung.	Mit eigenem PKW auf Baustellen Arbeitsmittel: Bohrmaschine, Akku, div. Kleinmaterial
Arbeitsbeginn auf der Baustelle ist regelmäßig 7:00 Uhr, das Arbeitsende liegt zwischen 15:00 Uhr und 17:00 Uhr, wobei eine Daueranwesenheit i. d. R. nicht vorgesehen ist, sondern die Werkvertragsnehmer kommen und gehen können, wann sie wollen.	Keine fixe Arbeitszeit lt. Angaben K Lt. Montagevertrag sind Arbeitsbeginn Zwischentermine und Fertigstellungs termin festgelegt. Z.B. 23.8.2010- 15.09.2010 für Spachtel und Oberflächenarbeiten
Das zu verarbeitende Material wird vom Werkbesteller zur Verfügung gestellt.	Material vom Auftraggeber
Die ausgeführten Arbeiten beschränken sich auf einfache Bauhilfstätigkeiten, wobei auch immer wieder festgestellt werden kann, dass die Auftraggeber über keine oder zu wenig angestellte Bauhilfsarbeiter verfügen.	Aufstellen von Trennwänden, Spachtel und Oberflächenarbeiten an Gipskartonwänden lt. Gewerbe berechtigungen
Die Arbeitseinteilung und Arbeitseinsatz auf der Baustelle erfolgen über Anordnung des Auftraggebers bzw. des jeweiligen Poliers der Baustelle.	Zu Beginn werden die Aufgaben festgelegt, dazwischen Baubesprechungen
Der Arbeitsfortschritt und die Arbeitsqualität werden vom Auftraggeber oder einem seiner Bevollmächtigten regelmäßig kontrolliert.	Baufortschritt wird kontrolliert 14 tägige Rechnungslegung
Verhandlungen mit dem Bauherrn erfolgen ausschließlich durch den Auftraggeber.	WV-Nehmer tritt nach außen hin nicht in Erscheinung (

	gegenüber Bauherren), hat fast nur O als Auftraggeber WV-Nehmer wird vom selben Buch halter vertreten wie Fa. O (Büro Br)
Abwesenheiten, etwa wegen Krankheiten, müssen dem Auftraggeber gemeldet werden.	Ja
Die Werkvertragsnehmer werden nicht gleichzeitig für mehrere Auftraggeber tätig, sondern arbeiten zumeist durchgängig für mehrere Monate für einen Auftraggeber.	ja Hintereinander für M O KG, H O (Privatadresse O) MF = C S C S = P I S-Bau (Der GF war früher Dienst nehmer bei O)
Die Bezahlung wird nach Fertigstellung oder entsprechend dem Baufortschritt vereinbart. Die Höhe der Entlohnung lässt sich dem Werkvertrag i. d. R. nicht entnehmen. Häufig lässt sich aus den Aussagen der Werkvertragsnehmer im Rahmen des Verfahrens eine Pauschalpreisvereinbarung erkennen.	Lt. Montagevertrag 14 tällig Auftragsumfang wird in ungefährer Höhe angegeben: z.B. 2.000 €
Die Abrechnung erfolgt in nahezu regelmäßigen Abständen (zumeist etwa monatlich mit Rechnung und Barauszahlung des Rechnungsbetrags).	Regelmäßige Rechnungslegung Rechnungen händisch ausgestellt Barauszahlung

Die Anwendung der Abgrenzungsmerkmale für Hilfsarbeiten im Baugewerbe lt. UFS, sprechen daher überwiegend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Am 19. Juli 2011 stellte der Bw. einen Vorlageantrag.

Am 28. Juli 2011 teilte das Buchhaltungsbüro Br die Auflösung des Vollmachtsverhältnisses mit.

Mit Bericht vom 6. September 2011 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor

Am 21. September 2011 gab der Bw ergänzend bekannt:

„Innerhalb freundlicherweise verlängerter Frist zur Nachbringung einer Begründung stelle ich den Antrag, o.a Berufung der Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen.

Begründung:

Vom Finanzamt wird in der Berufungsvorentscheidung zwar auf die gesetzliche Bestimmungen und auf die dazu ergangene Rechtsprechung hingewiesen, jedoch ohne sich an diese zu orientieren. So wird der Begriff der Selbständigkeit in den Einkommensteuerrichtlinien im Zusammenhang mit der dazu ergangenen Rechtsprechung ausführlich dargelegt.

Demnach liegt in meinem Fall eindeutig Selbständigkeit vor im Sinne von Einkünften aus Gewerbebetrieb vor, wie aus nachstehenden Ausführungen ersichtlich ist.

Begriffsbestimmung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Der Begriff des Gewerbebetriebes gem. § 23 EStG entspricht jenem in [§ 28 BAO](#).

Demnach sind gem. § 23 Abs. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Da die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr allen betrieblichen Einkunftsarten gemeinsam sind, stellen nur jene Tätigkeiten, die keine Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder selbständigen Arbeit sind, und den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschreiten, gewerbliche Einkünfte dar.

Genau dies liegt in meinem Fall vor. Ich arbeite selbständig, nehme nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil, arbeite für mehrere Auftraggeber (Kunden) und habe natürlich Gewinnerzielungsabsicht. Auf die nachstehenden Ausführungen darf hingewiesen werden.

Selbständigkeit:

Eine selbständige Tätigkeit liegt nach diesen Richtlinien vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird, der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt und sich vertreten lassen kann.

Genau dies liegt in meinem Fall vor. Ich arbeite ohne persönliche Weisungsgebundenheit, teile mir meine Zeit ein und arbeite auf eigene Gefahr. Reparaturen, Nachbesserungsarbeiten etc. werden von mir wie bei allen anderen Selbständigen auf eigene Rechnung und Zeiteinsatz durchgeführt. Bei n.s. Beschäftigten wäre dies unmöglich, auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen darf der Arbeitgeber Nacharbeiten etc. nicht außerhalb der regulären Arbeitszeit verlangen, diese sind in der regulären Arbeitszeit gegen (Lohn-) Entgelt durchzuführen. Im Gegensatz zu einem n. s. Beschäftigten trage ich daher nachweislich das Unternehmerwagnis. Ich arbeite daher nachweislich auf eigene Rechnung und Gefahr und kann mich im Krankheitsfalle auf meine Kosten auch vertreten lassen.

Unternehmerwagnis:

Maßgeblich ist nicht die äußere Form, sondern der wirtschaftliche Gehalt. Das Unternehmerwagnis besteht darin, daß die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängt (VwGH 13.12.1089, [88/13/0209](#)).

Für das Unternehmerwagnis sprechende Indizien sind beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige

- die Höhe der Einkünfte beeinflussen kann (VwGH v. 06.04.1988, 87/13/0202),

Auch das trifft bei mir zu. Der Erfolg meiner Tätigkeit hängt von meinem Tätigwerden ab. Arbeite ich länger oder intensiver, verdiene ich mehr, arbeite ich schlecht und habe Nachbesserungen durchzuführen, verdiene ich eben weniger, da der finanzielle Erfolg vom Ausmaß und Güte meiner Tätigkeit bestimmt wird. Bei einem n.s. Beschäftigten ist dies weit weniger der Fall, er kann zwar durch Akkordarbeit in geringem Umfang sein Einkommen beeinflussen, jedoch sind dem Grenzen gesetzt, was bei mir nicht der Fall ist.

- bei (unverschuldetem Entfall der Leistung auch den Entgeltsanspruch verliert (VwGH 23.10.1990, [89/14/0102](#)), also auch das Krankheitsrisiko trägt (VwGH 15.07.1998, [97/13/0169](#)),

Auch dies trifft bei mir zu. Ich habe auch bei unverschuldetem Entfall der Leistung keinen Entgeltsanspruch, trage selbstverständlich auch das Krankheitsrisiko.

- kein festes Gehalt, sondern nur eine Beteiligung am Umsatz oder Gewinn erhält,

Auch das trifft bei mir zu. Ich beziehe kein festes Gehalt. Mein Umsatz richtet sich nach meinem vollendeten Werk.

- die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten ohne allgemeinen Ersatzanspruch gegenüber Dritten selbst trägt (VwGH 06.04.1988, [87/13/0202](#)),

Auch das trifft bei mir zu. Ich trage die durch den Geschäftsbetrieb entstandenen Kosten. Ersatz für Reisespesen, Werkzeuge, Fahrzeuge, Versicherungen, kurzum für alle Betriebsausgaben, stehen mir natürlich nicht zu.

- ohne persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit den Betrieb selbst bestimmen kann,

Auch dies trifft bei mir zu. Selbstverständlich suche ich mir meine Auftraggeber selbst nach freien Stücken wie eben jeder Selbständige frei aus. So arbeite ich derzeit für 3 Kunden, die Firma P I M O Bau GesmbH, der M O KG und der S-Bau EU. Es gibt doch unzählige Unternehmen, wie Fuhrwerker, Taxler, Baumeister, Architekten, Reinigungsfirmen, etc., etc., welche als Subunternehmer oft über einen größeren Zeitraum nur für einen Generalunternehmer tätig sind.

Es ist zudem nicht hinderlich, wenn div. Auftraggeber (teilweise) Material zur Verfügung stellen.

- keiner festen Dienstzeit (VwGH 03.05.1983, [82/14/0281](#)) und keiner arbeitsrechtlich begründeten Urlaubsregelung unterliegt (VwGH 29.09.1987, [87/14/0110](#)),

Auch das trifft bei mir zu. Ich unterliege keiner festen Dienstzeit und keiner arbeitsrechtlich begründeten Urlaubsregelung. Wenn das Finanzamt nun anführt, ich beginne und beende meine Arbeit zu festgelegten Zeiten so ist das wie bei den meisten anderen Unternehmen auch, welche sich nach den Arbeitszeiten ihrer Kunden zu richten haben. So wird jeder Professionist, welcher in Privatwohnungen Arbeiten durchführt, nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sich nach den Wünschen des Kunden richten, in etwa zwischen 7 und 8 Uhr in der Früh erscheinen und etwa. Zwischen 16-18 Uhr seine Arbeit beenden.

- keinen Bindungen bei der Auftragsübernahme unterliegt (VwGH 16.01.1991, [89/13/0194](#)),

Auch dies trifft bei mir zu. Der zu Beginn meiner Arbeiten abgeschlossene Montagevertrag beinhaltet Punkte, wie sie zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer im Baugewerbe üblich sind und selbst von Großfirmen bei Milliardenprojekten mit den Auftraggebern abgeschlossen werden müssen.

- die Möglichkeit der Beschäftigung eigener Arbeitskräfte sowie der Delegation von Arbeiten hat, sich also vertreten lassen kann (VwGH 25.01.1983, [82/14/0081](#); VwGH 16.01.1991, 89/13/0194),

Auch dies trifft bei mir zu. Es steht nirgends, daß ich nur meine eigene Arbeitskraft zur Verfügung stellen darf. Selbstverständlich kann ich mich auch vertreten lassen oder Arbeitskräfte einstellen. Da ich derzeit nur eine kleine Firma bin, versuche ich durch meinen Fleiß ein gewisses Grundkapital zu erarbeiten um eben später expandieren zu können. Viele Große haben einmal klein angefangen.

- Gewährleistungsarbeiten gegenüber Dritten auf eigene Kosten durchzuführen hat (VwGH 16.01.1991, [89/13/0194](#)).

Auch dies trifft bei mir zu. Selbstverständlich muß ich Gewährleistungsarbeiten auf meine Kosten durchführen. Bemerken möchte ich, daß dies bei n. s. Beschäftigten auf Grund arbeitsrechtlicher Bestimmungen nicht möglich ist. N. s. Beschäftigte haben durch sie verursachte Fehlleistungen in der regulären Arbeitszeit bei regulärer Bezahlung zu beheben.

Das Unternehmerwagnis wird nicht ausgeschlossen durch:

- Tätigkeit nur für einen Auftraggeber (VwGH 11.01.1963, [1263/62](#)),

Hier irrt wieder das Finanzamt, welches die (derzeitige) Tätigkeit für nur einen Auftraggeber als Indiz der n.s. Tätigkeit sehen möchte.

- Gewisse sachliche Bindungen (VwGH 09.07.1997, [95/13/0289](#)) wie z.B. die Zuweisung eines bestimmten Tätigkeitsbereiches oder die Bindung an vom Lieferanten festgesetzte Endverkaufspreise für bestimmte Waren,

Auch dies trifft für mich zu. Aber auch hier irrt wieder das Finanzamt. Denn selbstverständlich müssen besonders im Baugewerbe gewisse sachliche Bindungen über bestimmte Tätigkeitsbereiche (Montagevertrag) zur Herbeiführung einer gewissen Rechtssicherheit geschaffen werden. Dies betrifft nicht nur Kleinbetriebe, je größer das Bauvorhaben, desto wichtiger sind derartige Verträge.

- Beschränkung der gewerblichen Betätigung durch bestimmte vertragliche Bindungen.

- Honorierung nach einem bestimmten Stundensatz (VwGH 09.07.1997, [95/13/0289](#)),

Auch dies trifft bei mir zu, Derartige Abmachungen wie z.B, mein Montagevertrag sind lt. vorstehender Rechtsprechung kein Grund, eine gewerbliche Tätigkeit als n.s, einzustufen.

- Kontrolle der Finanzgebarung,

- Übernahme der Kosten der Werbung durch Dritte,

- Dispositionsmöglichkeit über ein Ausgabenpauschale (VwGH 21.05.1985, [84/14/0196](#)),

- Vorübergehende Dauer der Tätigkeit (VwGH v. 04.03.1986, 84/14/0063.

Bei der steuerlichen Beurteilung von Einkünften ist nicht entscheidend, ob diese sozialversicherungspflichtig sind bzw. von welchen Sozialversicherungsträgern diese als versicherungspflichtig behandelt werden.

Auch das stimmt. Ich darf jedoch betonen, daß ich schon auf Grund meines Gewerbescheines bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert bin, Vorschreibungen erhalte und diese natürlich auf begleiche.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für eine Selbständigkeit sprechen und Merkmalen, die der Annahme der Selbständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen (VwGH 31.03.1987, [86/14/0163](#)).

Obwohl ich in meinem Fall der Ansicht bin, daß sämtliche geforderten Merkmale für mich sprechen, ist auch bei kleinlichster Auslegung zu sagen, daß die Merkmale einer Selbständigkeit bei weitem überwiegen.

Nachhaltigkeit:

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (VwGH 14.09.1988, [87/13/0248](#); VwGH 21.09.2006, [2006/15/0118](#)). Auch eine einmalige Tätigkeit kann schon als nachhaltig angesehen werden, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (VwGH 14.10.1981, [81/13/0050](#)). Bleibt es bei einer einmaligen Handlung, so ist sie eine gewerbliche, wenn sie in der Absicht auf Wiederholung vorgenommen wurde.

Eine einmalige Betätigung größeren Umfangs und längerer Zeitdauer wird bereits für sich nachhaltig sein. Eine Wiederholungsabsicht für die abermalige Vornahme einer derartigen

Tätigkeit muß dabei nicht vorliegen. Dies gilt insbesondere für Tätigkeiten gegenüber nur einem Auftraggeber (VwGH 14.09.1988, [87/13/0248](#)).

Auch vorstehender Begriff der Nachhaltigkeit trifft bei mir zu.

Gewinnabsicht:

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Die Gewinnabsicht muß im Allgemeinen, nicht aber bei jeder einzelnen Erwerbshandlung vorliegen. Das Streben nach Gewinn muß nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein; die Annahme eines Gewerbebetriebes ist auch nicht ausgeschlossen, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur Nebenzweck ist. Die subjektive Gewinnabsicht ist bei einer Tätigkeit, die sich objektiv und auf Dauer gesehen als gewinnträchtig herausstellt, zu vermuten. Andererseits wird ein Betrieb, der auf Dauer keinen Gewinn abwerfen kann und daher steuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstellt auch dann nicht zum Gewerbebetrieb, wenn subjektive Gewinnabsicht vorliegt.

Auch das trifft bei mir zu. Selbstverständlich habe ich Gewinnabsicht und werde auch Gewinne erzielen, von welchen ordnungsgemäß Steuern zu bezahlen sein werden.

Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftlichen Verkehr:

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung anbietet.

Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird (VwGH 06.03.1973, [1032/72](#)).

So sind beispielsweise gewerblich tätig:

- *Aufräumpersonal*
- *Bedienungspersonal*
- *Berufssportler*
- *Büroaushilfskräfte*
- *Fußballschiedsrichter*
- *Hausbetreuer*

- *Mannequins*
- *Markthelfer*
- *Psychotherapeuten (ohne Universitätsstudium)*
- *Reiseleiter*
- *Sportschiedsrichter*
- *Schwarzhörerfahnder*
- *Trainer*
- *Sporttrainer*

Auch das trifft auf mich zu. Ich beteilige mich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, mir steht es frei, auch für diverse Auftraggeber (was ich auch tue) zu arbeiten, ich bin nicht an eine einzige Firma gebunden, niemand kann mich hindern, auch andere Aufträge anzunehmen,

Wie aus vorstehender beispielsweise Aufzählung ersichtlich ist, werden als gewerblich tätig sogar Berufe anerkannt, welche entgegen zu mir, tatsächlich sehr von ihren (meist einzigen) Auftraggebern abhängig sind.

Zusammenfassung:

Das Finanzamt gibt in seiner Berufungsvorentscheidung vor, sich bei seiner Beurteilung auf gesetzliche und rechtliche Grundlagen zu stützen.

Wie vorstehend dargelegt ist dem jedoch nicht so. Die Ausführungen stehen nicht nur im Gegensatz zu den geltenden Einkommensteuerrichtlinien, welche auf Gesetz und Rechtsprechung basieren. Sie sind auch teilweise als grotesk zu bezeichnen. Den Höhepunkt dabei bildet wohl die Feststellung, schlecht oder nur gar nicht die deutsche Sprache beherrschenden Ausländer sind eher den n.s. Einkünften als den selbständigen Einkünften zuzurechnen. Genau das Gegenteil ist der Fall, werden doch gar nicht oder nur schlecht deutsch sprechende Ausländer von Dienstgebern fast gar nicht eingestellt.

Antrag:

Auf Grund vorstehender Ausführungen, welche auf den gesetzlichen Bestimmungen, den dazu ergangen Richtlinien und der dazu ergangenen Rechtsprechung basieren, stelle ich daher den Antrag, meine Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen."

Mit E-Mail vom 6. Oktober 2011 ersuchte der Unabhängige Finanzamt das Finanzamt unter anderem, bei den Auftraggebern bzw. nach Ansicht des Finanzamtes Arbeitgebern des Bw sowie eines Arbeitskollegen, dessen Berufung ebenfalls – zu RV/2595-W/11 – anhängig ist, eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) vorzunehmen bzw. zu veranlassen. Außerdem möge festgestellt werden, wer aller Auftraggeber/Arbeitgeber der Herren sind/waren und ob (und warum) sämtliche dieser Auftraggeber als Arbeitgeber anzusehen sind, wobei eine nichtselbständige Tätigkeit für einen Arbeitgeber eine selbständige Tätigkeit für einen anderen Auftraggeber nicht ausschließe.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2011 gab das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt bekannt, dass bei einem der Auftraggeber, der M O KG, für den Zeitraum 2008 bis 2010 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) stattgefunden habe.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und in dem hierüber gemäß [§ 150 BAO](#) erstatteten Bericht wird unter anderem ausgeführt:

„Für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses sind die gesetzlich bestimmten Kriterien (Weisungsgebundenheit, Eingliederung in die Arbeitgeberorganisation) sowie die ergänzend in der Judikatur des VfGH und VwGH herausgearbeiteten Kriterien (z. B. Unternehmerwagnis, Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr) zu berücksichtigen. Überwiegen bei Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit die Merkmale der Unselbständigkeit, so ist von einem Dienstverhältnis auszugehen. Das äußere Erscheinungsbild des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses ist dabei nicht maßgeblich. Sind vermeintliche Werkverträge für Leistungen im Bereich Trockenbauarbeiten, Bauhilfsarbeiten oder „Verspachteln von Gipskartonplatten“ nicht als solche zu qualifizieren, da kein individualisiertes, konkretisiertes und einheitliches Werk vorliegt, sondern einzelne manuelle Leistungen erbracht werden, ist die behauptete Selbständigkeit der tätigen Personen („Spachtler“) in Zweifel zu ziehen. Werden die einfachen manipulativen „Spachtlerarbeiten“ weisungsgebunden im Rahmen der Auftragserfüllung des Arbeitgebers (der als Auftragnehmer gegenüber den bauführenden Unternehmen auftritt) erbracht und ist bei den tätigen Personen auch kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis gegeben, so ist davon auszugehen, dass die Arbeitskraft geschuldet wird und Dienstverhältnisse vorliegen (UFS 4. 3. 2008, RV/1774-W/07).

Stellt der Auftraggeber das gesamte Arbeitsmaterial zu Verfügung und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung von auftragnehmereigenem Kleinwerkzeug (Spachtelzeug) auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht das für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09).

Verfügt ein Bauunternehmen nicht über angestellte Bauhilfsarbeiter, fehlt dem wirtschaftlichen Organismus „Bauunternehmen“ ein wesentlicher Teil. Werden für Bauhilfsarbeiten Personen im Werkvertrag beschäftigt, füllen sie genau diese Funktion aus und sind daher in den wirtschaftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und damit als nichtselbständig anzusehen (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06). Vergleichbares gilt auch dann, wenn in einem Bauunternehmen zwar Bauhilfsarbeiter angestellt sind, jedoch nicht in jenem Umfang, der für das Auftragsvolumen regelmäßig erforderlich ist, und zusätzlicher Personalbedarf mit Werkvertragsnehmern abgedeckt wird (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09).

Fehlt einem Werkvertragsnehmer 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 (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09). Sind anstelle von einheitlichen Pauschalpreisen vom Auftraggeber vorgegebene gestaffelte Preise zu verrechnen, besteht ebenfalls keine einnahmenseitige Gestaltungsmöglichkeit, da sich die Preiskalkulation nach dem Bedarf des Auftraggebers und nicht nach der Kostenstruktur des Auftragnehmers richtet (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06).

Der Umstand, dass die Werkvertragsnehmer Konzessionen im Rahmen des Baunebengewerbes erwerben und sich bei der Versicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft versichern, ändert an der Einstufung als nichtselbstständige Tätigkeit grundsätzlich nichts, ebenso wenig wie die Übernahme der geringfügigen Kosten für Werkzeuge und Spachtelmasse (UFS 20. 5. 2010, RV/1761-W/08).

Im vorliegenden Fall wurden daher die Zahlungen an die Werkvertragsnehmer ..., K E, ... als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft. Nach dem Gesamtbild der Tätigkeiten liegen Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 1 und 2 EStG vor und es wurden daher aufgrund der Prüfung die Lohn-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerabgaben vorgeschrieben..."

Neben dem Hinweis auf *Krafft*, UFS und Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag bei Hilfstätigkeiten, UFSjournal 2011, 85, und eigenen umfangreichen Rechtsausführungen (in teilweiser Wiederholung der Ausführungen in der GPLA-Niederschrift) legte das Finanzamt ferner dar, dass sämtliche der vom Bw. angegebenen „Kunden“ „im Einflussbereich des M O“ stünden. Sowohl der derzeitige Inhaber der Firma S-Bau, Na Os, als auch der derzeitige Gesellschafter und Geschäftsführer der P I Bau GmbH, Ro My, seien Dienstnehmer der M O KG gewesen.

Der Antrag im ergänzenden Schriftsatz zum Vorlageantrag, die Einkünfte mögen „als Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ anerkannt werden, ist im Sinne der sonstigen Ausführungen als Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer zu verstehen.

[Artikel 9](#) und [Artikel 10 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#) lauten:

„Artikel 9

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird.

Artikel 10

Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.“

[Artikel 214 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#) lautet:

„Artikel 214

(1) Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und bei denen es sich nicht um Lieferungen von Gegenständen oder um Dienstleistungen handelt, für

die die Mehrwertsteuer gemäß den Artikeln 194 bis 197 sowie 199 ausschließlich vom Dienstleistungsempfänger beziehungsweise der Person, für die die Gegenstände oder Dienstleistungen bestimmt sind, geschuldet wird; hiervon ausgenommen sind die in Artikel 9 Absatz 2 genannten Steuerpflichtigen;

b) jeder Steuerpflichtige und jede nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b der Mehrwertsteuer unterliegende innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirkt oder von der Möglichkeit des Artikels 3 Absatz 3, seine bzw. ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, Gebrauch gemacht hat;

c) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen für die Zwecke seiner Umsätze bewirkt, die sich aus in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ergeben, die er außerhalb dieses Gebiets ausübt.

(2) Die Mitgliedstaaten haben die Möglichkeit, bestimmten Steuerpflichtigen, die nur gelegentlich Umsätze etwa im Sinne von Artikel 12 bewirken, keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen."

[§ 2 UStG 1994](#) lautet:

„Unternehmer, Unternehmen

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

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;

2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ([§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#)), ausgenommen solche, die gemäß [§ 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,*
- Schlachthöfe,*
- Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.*

(4) Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt auch

1. die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des [§ 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967](#), sowie der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), der Kriegsopferversorgung, der Behindertengesetze oder der Blindenhilfegesetze tätig werden;

2. (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. Nr. 201/1996](#))

3. (Anm.: aufgehoben durch [BGBl. Nr. 201/1996](#))

4. die Tätigkeit des Bundes, soweit sie in der Duldung der Benützung oder der Übertragung der Eisenbahninfrastruktur besteht.

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

1. die von Funktionären im Sinne des [§ 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;

2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

(6) Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß [§ 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988](#) zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen."

[Artikel 28 UStG 1994](#) lautet:

„Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Art. 28. (1) Das Finanzamt hat Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese benötigen für

- innergemeinschaftliche Lieferungen,*
- innergemeinschaftliche Erwerbe,*
- im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend [Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG](#) in der Fassung der [Richtlinie 2008/8/EG](#) schulden, oder für*
- im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß [Artikel 196 der Richtlinie 2006/112/EG](#) in der Fassung der [Richtlinie 2008/8/EG](#) der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.*

Der zweite Satz gilt – soweit er sich auf innergemeinschaftliche Erwerbe bezieht – für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, entsprechend. Im Falle der Organschaft wird auf Antrag für jede juristische Person eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt. Der Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist schriftlich zu stellen. In dem Antrag sind Name, Anschrift und Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, anzugeben. 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 gewesen 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.

Bestätigungsverfahren

(2) Das Bundesministerium für Finanzen bestätigt dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde. Die Übermittlung der Anfrage hat, soweit dies nicht mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist, elektronisch zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung das Bestätigungsverfahren regeln.

(3) Anfragen und Bestätigungen über die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sind von den Stempelgebühren befreit."

Nach [Art. 28 Abs. 1 UStG 1994](#) hat somit das Finanzamt von Amts wegen Unternehmern im Sinne des [§ 2 UStG 1994](#), die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) zu erteilen, wobei für Unternehmer, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß [§ 22 UStG 1994](#) versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, eine amtswegige Ausstellung nicht vorgesehen ist.

Auf die Vergabe einer UID-Nummer besteht, bei Vorliegen der Voraussetzungen, ein Rechtsanspruch (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Art 28 BMR Tz 9).

Dem Unionsrecht (Art. 10 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) zufolge schließt der umsatzsteuerliche Begriff der Selbständigkeit Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Der EuGH (18. Oktober 2007, C-355/06, *J. A. van der Stenn*) hat als Kriterien für eine nichtselbständige Leistungserbringung angesehen,

- dass ein festes Monatsgehalt sowie Urlaubsgeld bezahlt sowie Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten wurden, also eine Abhängigkeit bei der Bestimmung des Arbeitsentgelts bestand,
- dass Dienstleistungen nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung erbracht wurden,

- dass kein wirtschaftliches Risiko getragen wurde.

Generalanwältin *Eleanor Sharpston* hat in ihren Schlussanträgen in der Rs. C-355/06 zur nichtselbständigen Tätigkeit ausgeführt:

„25. Die Vorteile des Ausschlusses der Beschäftigung vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer liegen auf der Hand. Wenn sie nicht ausgeschlossen wäre, müsste sich jeder Arbeitnehmer für die Mehrwertsteuer registrieren lassen, und die Steuer müsste auf alle Gehälter erhoben werden. Arbeitgeber, die steuerpflichtige Leistungen erbringen, könnten zwar diese Mehrwertsteuer abziehen, aber alle, die befreite Leistungen erbringen, wären einer erheblichen Belastung unterworfen, sofern nicht ein Ausgleichssystem eingeführt werden würde, das aber selbst wieder belastend wäre. Ist hingegen die Beschäftigung vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen, sind die Kosten dieser Beschäftigung Teil des den Ausgangsleistungen hinzugefügten Mehrwerts. Sie ist dann zwar zwangsläufig in der Steuergrundlage enthalten, wenn diese Leistungen besteuert werden, aber sie hat im Sinne der Mehrwertsteuer keine Auswirkung auf steuerbefreite Ausgangsleistungen. Zusätzlich zur erheblichen Ersparnis von Verwaltungsarbeit werden die Neutralität der Steuer und ihre allgemeine Anwendung auf steuerpflichtige Leistungen gesichert.

26. Folglich ist es nicht wünschenswert, dass eine in den Rahmen eines Arbeitsvertrags fallende Tätigkeit als selbständige steuerpflichtige Tätigkeit behandelt wird.“

Zuvor hat der Gerichtshof in der Rs. *Ayuntamiento de Sevilla* (EuGH 25. 7. 1991, [C-202/90](#)) betreffend die Selbständigkeit örtlicher Steuereinnahmer ausgeführt, es bestehe kein Verhältnis der Unterordnung, wenn sich die Steuerpflichtigen „innerhalb der gesetzlich festgelegten Grenzen die für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlichen Arbeitskräfte und sachlichen Mittel selbständig verschaffen und sie selbständig organisieren“. Hänge der Gewinn nicht nur vom Betrag der eingezogenen Steuern ab, sondern auch von den mit dem Einsatz der für die Arbeit benötigten Arbeitskräfte und sachlichen Mittel verbundenen Aufgaben, bestehe kein Unterordnungsverhältnis. Eine mögliche Haftbarmachung des Auftraggebers reiche nicht aus, um ein Unterordnungsverhältnis zu begründen. Ausschlaggebend sei „in dieser Hinsicht ist die Haftung, die sich aus den von den Steuereinnehmern in Ausübung ihrer Tätigkeit begründeten vertraglichen Beziehungen ergibt, sowie die Haftung für die Schäden, die sie Dritten verursachen, wenn sie nicht als Beauftragte der öffentlichen Hand tätig werden.“

Windsteig schreibt in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 1, sehr detailliert zur umsatzsteuerlichen Rechtslage unter anderem:

„206

Die Auslegung des Begriffs der Selbständigkeit natürlicher Personen im UStG richtet sich primär nach der MwStSyst-RL, eine rechtliche Bindung an den ertragsteuerlichen Begriff ist aus diesem Grund zu verneinen. Dies auch deshalb, da eine derartige Auslegung dem Grundsatz der autonomen Auslegung der MwStSyst-RL durch den EuGH widerspricht. Die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften können jedoch Anknüpfungspunkte für die Begriffsbestimmung sein.

207

Der VwGH und der VfGH sehen die Begriffe der Selbständigkeit und Unselbständigkeit im steuerlichen Sinn nicht als durch [§ 47 EStG 1988](#) abschließend definiert, sondern verstehen darunter einen Typusbegriff, der durch eine Vielzahl von Merkmalen geprägt ist, die nicht in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, [G 109/00](#)). [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Ist dennoch keine klare Abgrenzung möglich, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie zB auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos Bedacht zu nehmen (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0113](#); VwGH 29.4.2010, [2008/15/0103](#)). Die Differenzierung der Begriffe Selbständigkeit und Unselbständigkeit ist nicht nach den Bestimmungen des Arbeits- und Sozialrechts vorzunehmen (VwGH 19.10.1967, 742/67; VwGH 4.3.1986, [84/14/0063](#)).

208

Der EuGH äußerte sich zur Frage dieser Auslegung, dass Begriffe einer Vorschrift des Unionsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, idR in der gesamten Union eine autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen, welche unter Berücksichtigung des Kontextes der Vorschrift und des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels gefunden werden muss (EuGH 6.3.2008, Nordania Finans und BG Factoring, C-98/07). Die Selbständigkeit ist ein Begriff des Unionsrechts und demzufolge einheitlich auszulegen. ... Der EuGH hatte bereits in einem anderen Fall festgestellt, dass nur dann kein Unterordnungsverhältnis besteht, wenn die Betroffenen das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit tragen (EuGH 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90). Bei der Auslegung des Begriffs der Selbständigkeit iS des § 2 Abs 1 Satz 1 dUStG besteht nach BFH-Ansicht keine rechtliche Bindung an Vorschriften des dEStG oder an die arbeits- oder sozialrechtliche Beurteilung der Einnahmen, wohl können sie aber Anhaltspunkte für die Begriffsbestimmung sein (BFH 14.4.2010, XI R 14/09). Die einzelnen Merkmale, die für und gegen die Selbständigkeit sprechen, sind unter Berücksichtigung des

Gesamtbilds der Verhältnisse gegeneinander abzuwägen (BFH 10.3.2005, V R 29/03). Auch der UFS verneint für den Bereich der USt eine rechtliche Bindung an die einkommensteuerliche Beurteilung ... (UFS 14.9.2007, RV/0346-G/07).

209

Ob natürliche Personen oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen selbständig oder nichtselbständig tätig sind, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen, wobei jede einzelne Leistungsbeziehung dahingehend zu prüfen ist (BFH 17.10.1996, V R 63/94). Ist eine natürliche Person im Innenverhältnis weisungsgebunden, wird sie allein durch ein Auftreten nach außen im eigenen Namen nicht zum Unternehmer. Die auf diese Weise von einem Arbeitnehmer erbrachten oder empfangenen Leistungen sind dem Arbeitgeber zuzurechnen...

210

Eine natürliche Person kann sowohl selbständige Tätigkeiten als auch unselbständige Tätigkeiten nebeneinander ausführen. Ein Bauhilfsarbeiter, erbringt Arbeitsleistungen iRe nicht selbständigen Arbeitsverhältnisses, wenn er weisungsgebunden ist und ihm die Arbeitsmittel vom Auftraggeber beigestellt werden. Er kann im Baubereich auch als selbständiger Unternehmer mit eigenen Arbeitsmitteln (Hebekran und Minibagger) tätig werden, sodass er idZ als Unternehmer auftreten und Rechnungen ausstellen kann (UFS 11.12.2008, RV/0475-G/08).... "

Die unionsrechtliche Ausgangslage stimmt „im Wesentlichen mit der nationalen Situation überein“ (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 74).

Die Umsatzsteuer erfasst Aufwendungen für Leistungsbezug am Markt nur, wenn der Leistende selbständig ist. Der Aufwand für den Bezug unselbständiger Dienstleistungen wird nicht besteuert (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 67).

Der einkommensteuerrechtliche Begriff „selbständig“ entspricht jenem des [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#), wobei in der selbständigen Leistungserbringung das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zu Einkünften im Rahmen eines Dienstverhältnisses gemäß [§ 47 EStG 1988](#) liegt (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 11. EL § 23 Anm. 4). Wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis steht, kann mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts sein (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 69).

Schließlich ist zur Auslegung der maßgebenden Bestimmungen darauf zu verweisen, dass die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden. Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher

Praktiken gilt auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (vgl. EuGH 22. 12. 2010, [C-103/09](#), *Weald Leasing Ltd.*, m. w. N.).

Der offensichtliche Versuch, das durch die [Beitrittsakte](#) in Bezug auf Rumänien unionsrechtlich gedeckte Übergangsregime hinsichtlich der Freizügigkeit am österreichischen Arbeitsmarkt und somit die Bestimmungen des Ausländerbeschäftigungsgesetzes zu umgehen, wäre als derartige unzulässige missbräuchliche Praktik – des Arbeitgebers - auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu werten. Gleiches gälte für den Versuch der Umgehung sozialversicherungsrechtlicher und lohnsteuerrechtlicher Vorschriften.

Dies unabhängig davon, welche Rechte dem Arbeitnehmer auf Grund seiner Arbeitnehmerstellung gegenüber dem Arbeitgeber, der Sozialversicherung und den Abgabenbehörden zustehen, sowie ob der Arbeitnehmer selbst (etwa im Hinblick auf das Ausländerbeschäftigungsrecht) versucht, sich als Unternehmer darzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht zum Ausländerbeschäftigungsgesetz die Montage von Gipskartonwänden und derenerspachtelung auf Baustellen im Zusammenwirken mit anderen Personen in ständiger Rechtsprechung als unselbständige Tätigkeit an. Arbeiten, die im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf im Zusammenwirken mit anderen Arbeitern erbracht werden müssen, stellen kein selbständiges Werk dar (für viele zuletzt VwGH 11. 11. 2011, [2009/09/0060](#); VwGH 14. 10. 2011, [2011/09/0095](#); VwGH 21. 10. 1998, [96/09/0183](#)).

Ein Werkvertrag liegt – im Gegensatz zum Dienstvertrag - nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn die Verpflichtung zur Herstellung eines Werkes gegen Entgelt besteht, wobei es sich um eine im Vertrag individualisierte und konkretisierte Leistung, also eine in sich geschlossene Einheit handeln muss. Die Verpflichtung aus einem Werkvertrag besteht darin, die im Vorhinein genau umrissene Leistung (in der Regel bis zu einem bestimmten Termin) zu erbringen (vgl. VwGH 23. 5. 2007, [2005/08/0003](#), m. w. N.).

So ist die Aufstellung von Platten bzw. Rigipswänden ohne konkrete Umschreibung von Art, Ort und Umfang keine Abgrenzung eines Werkes. Bei Trockenbauarbeiten (wie Montage von Gipskartonplatten) handelt es sich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ([§ 2 Abs. 4 AuslBG](#) bzw. [§ 21 BAO](#)) um Hilfsarbeiten bzw. einfache manipulative Tätigkeiten (vgl. VwGH 14. 10. 2011, [2009/09/0205](#)).

Die Vornahme vonerspachtelungsarbeiten 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, stellt keine Errichtung eines eigenständigen Werkes in dem Sinn dar,

dass diese Arbeit als selbständige Tätigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinn klassifiziert werden könnte (VwGH 30. 9. 2010, [2010/09/0150](#)).

Zur Übertretungen des [§ 111 ASVG](#) i.V.m. [§ 33 ASVG](#) hat der VwGH zuletzt unter anderem ausgeführt:

„Die für die persönliche Abhängigkeit charakteristische weitgehende Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Beschäftigten durch die Tätigkeit kann unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles auch dann vorliegen, wenn der Beschäftigte aufgrund einer Vereinbarung oder der Betriebsübung oder der Art seiner Beschäftigung Beginn und Dauer der täglichen Arbeitszeit weithin selbst bestimmen kann. Hat aber die allfällige Ungebundenheit des Beschäftigten hinsichtlich Arbeitsablauf und Arbeitszeit ihre Grenze in der unterschiedlichen Dringlichkeit der zu besorgenden Angelegenheiten und den betrieblichen Erfordernissen, sodass die Arbeitserbringung letztlich doch im Kern an den Bedürfnissen des Dienstgebers orientiert sein muss, so spricht dies für ein Verhältnis persönlicher Abhängigkeit“ (VwGH 21. 12. 2011, [2010/08/0129](#) unter Hinweis auf VwGH 20. 12. 2006, [2004/08/0221](#)).

„Soweit sich der Beschwerdeführer darauf beruft, dass die Beschäftigten Inhaber je eines Gewerbescheins zum "Verspachteln von bereits montierten Gipskartonplatten unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit" seien, so ist ihm zu entgegnen, dass die Innehabung solcher Gewerbescheine einerseits Teil eines verbreiteten Missbrauchs der Gewerbeordnung ist, der zur Verschleierung abhängiger Beschäftigungsverhältnisse dient, wie er sich in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits wiederholt widerspiegelt... Andererseits werden Gewerbescheine für Tätigkeiten wie das "Verspachteln von Gipskartonplatten" in Anspruch genommen, von denen nicht auszuschließen ist, dass es sich um "gegen Stunden- oder Taglohn oder gegen Werksentgelt zu leistende Verrichtungen einfachster Art" handelt, die gemäß § 2 Abs. 1 Z. 8 GewO von der GewO ausgenommen sind“ (VwGH 21. 12. 2011, [2010/08/0129](#) unter Hinweis auf die zum AusLBG ergangenen Erkenntnisse VwGH 24. 3. 2009, [2009/09/0039](#); VwGH 14. 1. 2010, [2009/09/0081](#) und 2008/09/0175; VwGH 1. 7. 2010, [2010/09/0071](#) und 2008/09/0297; VwGH 20. 6. 2010, [2008/09/0333](#); VwGH 14. 10. 2011, [2009/09/0205](#)).

„Angesichts der von den Beschäftigten durchgeführten Verspachtelungsarbeiten erübrigten sich auch Weisungen an die einzelnen Beschäftigten, weil diese von sich aus wissen, wie sie sich im Betrieb des Dienstgebers zu verhalten haben bzw. das Weisungsrecht in gleicher Weise im Bestehen von Kontrollrechten ... zum Ausdruck kommt ... Bei einfachen manuellen Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten, worunter zweifelsohne auch die vorliegenden Verspachtelungsarbeiten zählen, die in Bezug auf die Art der Arbeitsausführung und auf die

Verwertbarkeit keinen ins Gewicht fallenden Gestaltungsspielraum des Dienstnehmers erlauben, kann bei einer Integration des Beschäftigten in den Betrieb des Beschäftigers - in Ermangelung gegenläufiger Anhaltspunkte - das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses in persönlicher Abhängigkeit im Sinn des [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) ohne weitwendige Untersuchungen vorausgesetzt werden" (VwGH 21. 12. 2011, [2010/08/0129](#) unter Hinweis auf VwGH 27. 7. 2001, [99/08/0030](#); VwGH 20. 11. 2002, [2000/08/0021](#); VwGH 23. 4. 2003, [98/08/0270](#); VwGH 17. 11. 2004, [2001/08/0131](#); VwGH 24. 1. 2006, [2004/08/0202](#)).

„Hinsichtlich der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist festzuhalten, dass diese ihren sinnfälligen Ausdruck im Fehlen der im eigenen Namen auszuübenden Verfügungsmacht über die nach dem Einzelfall für den Betrieb wesentlichen organisatorischen Einrichtungen und Betriebsmittel findet. Bei entgeltlichen Arbeitsverhältnissen ist sie die zwangsläufige Folge persönlicher Abhängigkeit (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. September 2006, Zl. 2004/08/0110). Im vorliegenden Fall ist es unbestritten, dass das Baumaterial von der R-Bau GmbH zur Verfügung gestellt wurde. Auch mit der Beschwerdebehauptung, das benötigte (Klein)Werkzeug und die Arbeitskleidung seien von den Ausländern beigestellt worden, können keine Zweifel an der wirtschaftlichen Abhängigkeit von ZO und PS gegenüber dem genannten Unternehmen erzeugt werden. Es kann der belangten Behörde daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie vom Vorliegen meldepflichtiger Dienstverhältnisse ausgegangen ist" (VwGH 21. 12. 2011, [2010/08/0129](#)).

Auch zum Steuerrecht sowie zum Beihilfenrecht (Haftung für Lohnsteuer sowie Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag) hat der VwGH ausgesprochen, ein Dienstverhältnis liege gem [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) i. V. m. [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies sei dem Gesetz zufolge der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist (VwGH 19. 9. 2007, [2007/13/0071](#)).

Der Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 10. 11. 2004, [2003/13/0018](#)).

Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (vgl. VwGH 14. 6. 1988, [88/14/0024](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezieht sich das im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübte sachliche bzw. technische Weisungsrecht lediglich auf die vereinbarte Werkleistung und somit nur auf den Arbeitserfolg, während das persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervorruft (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zum EStG 1988, Tz 4.3 zu § 47).

Bilden die miterspachtelungsarbeiten betrauten Personen im Hinblick auf das Fehlen eigener Bauhilfsarbeiter einen unverzichtbaren Bestandteil des vom Arbeitgeber betriebenen Bauunternehmens, sind diese in den Organismus des Arbeitgebers eingegliedert und dessen persönlichen Weisungen unterworfen (vgl. VwGH 19. 9. 2007, [2007/13/0071](#)).

„Abgesehen davon, dass die belangte Behörde bei der gegebenen Sachlage davon ausgehen durfte, dass bereits die vorrangig zu prüfenden Kriterien - Weisungsgebundenheit und Eingliederung - eindeutig für das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, ist auch nicht zu erkennen, dass die auf den Baustellen der Beschwerdeführerin eingesetzten Personen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hatten. Das Beschwerdevorbringen, die "Auftragnehmer" hätten durch persönliche Geschicklichkeit "den Auftrag" innerhalb kürzerer oder längerer Zeit erfüllen und solcherart ihre Einnahmen gestalten können, ist schon insofern nicht nachvollziehbar, als die Beschwerdeführerin den Feststellungen der belangten Behörde, es seien keine einzelnen (allenfalls unterschiedlich schnell erbrachten) "Werke" abgerechnet worden, nicht entgegentritt. Auch das Bestehen eines wesentlichen ausgabenseitigen Unternehmerrisikos zeigt die Beschwerdeführerin mit ihrem Hinweis auf die Zeugenaussage des T.G.L. und des F.L. nicht auf, haben doch auch in üblichen Dienstverhältnissen beschäftigte Arbeitnehmer die Kosten ihrer Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für allfällige (einzelne) Telefonate mit ihrem Arbeitgeber häufig selbst zu tragen. Dass die Beistellung von Arbeitskleidung und Kleinwerkzeugen zu ins Gewicht fallenden (insbesondere schwankenden) Aufwendungen geführt hätte, ist gleichfalls nicht zu erkennen" (VwGH 19. 9. 2007, [2007/13/0071](#)).

„Die Beschwerdeausführungen, die "Auftragnehmer" der Beschwerdeführerin hätten sich - auch wenn sie dies selbst nicht in Betracht gezogen haben sollten - durchaus auch vertreten lassen können, bestätigen, dass der Frage der Vertretungsbefugnis im Beschwerdefall - der Beschwerdeführerin standen eine Reihe von Bauhilfskräften zur Verfügung, deren Einsatz unstrittig vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin koordiniert wurde - jedenfalls keine praktische Bedeutung zugekommen ist" (VwGH 19. 9. 2007, [2007/13/0071](#)).

Nach der ständigen Entscheidungspraxis des UFS sind Personen, die für Bauunternehmen im Innenausbau Hilfsarbeiten erbringen, in der Regel steuerrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen (vgl. die Nachweise bei *Aigner/Wanke* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 3 Rz 187, oder bei *Krafft*, UFS und Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag bei Hilfstätigkeiten, UFSjournal 2011, 85).

Stellt beim Verspachteln von Rigipsplatten der Auftraggeber das gesamte Arbeitsmaterial und wird dieses vom Auftragnehmer unter Verwendung auftragnehmereigenen Werkzeuges auf vom Auftraggeber bestimmten Baustellen verarbeitet, spricht dies für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit (vgl. *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 47 Anm. 21, 23 „Spachtler“).

Sachverhaltsbezogen steht fest:

- Der Bw ist rumänischer Staatsbürger, unterliegt also (noch) nicht der unionsrechtlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit (vgl. *Aigner/Wanke* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 3 Rz 186).
- Der Bw war vor seiner Tätigkeit in Österreich Arbeiter in Rumänien und war bislang nicht als Unternehmer tätig.
- Der Bw wurde bislang für mehrere Unternehmer im Baugewerbe tätig, die allesamt in einem Naheverhältnis zu einem M O stehen.
- Offenbar war der Bw jedenfalls auch für eine „Privatperson“ (H O, „Privatadresse O“) tätig. Welche Arbeiten für wen geleistet wurden, steht nicht fest.
- Die Aufgabe des Bw bei den Bauunternehmen bestand darin, im sog. Trockenbau Gipskartonwände (Rigipswände) aufzustellen und zu verspachteln.
- Diese Trennwände wurden vom Auftraggeber (den Bauunternehmen) bereitgestellt.
- Gleiches gilt für das verwendete Kleinmaterial (etwa Spachtelmasse).
- Der Bw setzte eigenes Kleinwerkzeug bei den Arbeiten ein.

- Der Bw fuhr mit dem eigenen PKW auf eigene Kosten zu den Baustellen.
- Die Arbeiten an der jeweiligen Trennwand wurden vom Bw allein durchgeführt, allerdings waren an den einzelnen Baustellen jeweils mehrere Personen mit gleichen Arbeiten beschäftigt.
- Darüber hinaus wurden weitere ähnliche Bauarbeiten (wie Leibungsausbildung an Fenstern oder Malarbeiten) durchgeführt.
- Die Aufträge der Bauunternehmen waren nicht nach Art, Ort und Umfang genau umschrieben, sondern betrafen allgemein „Spachtelungsarbeiten“ und „Oberflächenarbeiten“ an bestimmten Baustellen, sodass sich den Aufträgen nicht entnehmen lässt, welche konkreten Werke der Bw (und welche andere an der Baustelle tätige Personen) erbringen sollte. Dies wurde offenkundig erst an der Baustelle vom Auftraggeber – wie ein Vorarbeiter die ihm unterstellten Arbeiter einsetzt - eingeteilt.
- Der Bw konnte sich die Arbeitszeit im Rahmen der Vorgaben des Auftraggebers (Bauunternehmen) frei einteilen.
- Der Bw war an der Baustelle bei seiner Tätigkeit für Bauunternehmen Organen des Auftraggebers (örtliche Bauaufsicht, ÖBA) unbeschränkt weisungsunterworfen („Den Anweisungen der ÖBA unserer Firma ist Folge zu leisten“).
- Die Leistungen des Bw für Bauunternehmen mussten so erbracht werden, dass daraus keine „Behinderung oder Verzögerung anderer Arbeiten eintritt“, d. h. dass die Arbeitsleistung des Bw – auch wenn er seine Zeit in bestimmten Umfang frei einteilen konnte – in unmittelbarer Abstimmung mit allen anderen auf der Baustelle zu erbringenden Arbeiten zu erfolgen hatte.
- Der Bw konnte sich bei seiner Arbeit für Bauunternehmen nicht vertreten lassen (siehe Berufung; erst in der Ergänzung zum Vorlageantrag wurde allgemein eine Vertretungsbefugnis behauptet). Dass tatsächlich je eine Vertretung erfolgt ist, wurde nicht vorgetragen. Der Auftraggeber ist außerdem „berechtigt, den Austausch einzelner Arbeiter und/oder des zuständigen Bauleiters zu beantragen“.
- Die Abrechnung mit den Bauunternehmen erfolgte nach Laufmeter oder Quadratmeter.
- Der Bw erhielt die ihm erwachsenen Aufwendungen (etwa für Werkzeuge, Fahrzeuge, Versicherungen) von den Auftraggebern (Bauunternehmern) nicht ersetzt.
- Der Bw war laut Auftrag der Bauunternehmer gewährleistungspflichtig. Der Bw musste auch zu seinen Lasten bereits Nachbesserungsarbeiten ausführen.

- Die Arbeit des Bw ersetzt die Arbeit eigener Arbeitskräfte der Bauunternehmer und entfällt, „wenn der Auftraggeber selbst zu wenig ausgelastet ist und für eigenes Personal zu wenig Arbeit hat“.
- Jedenfalls einem Auftraggeber wurden nach einer GPLA von der Behörde Lohnabgaben für die Beschäftigung des Bw vorgeschrieben.

Hieraus folgt:

Der Bw wird auf den Baustellen der Bauunternehmer – wie andere dort beschäftigte Personen – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ([§ 21 BAO](#)) als Hilfsarbeiter oder angelernter Arbeiter tätig. Er ist seinem Auftraggeber in einer Weise untergeordnet, das einem Unterordnungsverhältnis entspricht. Ein ins Gewicht fallendes wirtschaftliches Risiko hat der Bw nicht getragen, insbesondere sind ihm keine Aufwendungen für (eigene) Arbeitnehmer oder – über einen auch bei Arbeitnehmern üblichen Umfang hinausgehend – für sachliche Mittel entstanden.

Wie bereits vom Finanzamt ausgeführt, fehlt dem wirtschaftlichen Organismus „Bauunternehmen“ ein wesentlicher Teil, wenn ein Bauunternehmen nicht oder nicht genügend über eingestellte Bauarbeiter verfügt.

Werden für Bauhilfsarbeiten Personen vermeintlich im Werkvertrag beschäftigt, füllen sie die Funktion eines Bauhilfsarbeiters aus, sind daher in den wirtschaftlichen Organismus des Auftraggebers eingegliedert und damit als nichtselbständig anzusehen (UFS 30. 5. 2007, RV/0913-W/06). Vergleichbares gilt auch dann, wenn in einem Bauunternehmen zwar Bauhilfsarbeiter angestellt sind, jedoch nicht in jenem Umfang, der für das Auftragsvolumen regelmäßig erforderlich ist, und zusätzlicher Personalbedarf mit Werkvertragsnehmern abgedeckt wird (UFS 14. 12. 2010, RV/0780-W/09).

Dass eine in den Rahmen eines Arbeitsvertrags fallende Tätigkeit als selbständige steuerpflichtige Tätigkeit behandelt wird, ist auch unionsrechtlich nicht wünschenswert (s GA *Sharpston* zu C-355/06).

Die Verwendung von eigenen Werkzeugen allein schließt – siehe schon [§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) – die Feststellung einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht aus. Auch dass andere Aufwendungen in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit – wie Fahrtkosten zur Arbeit oder Prämien für eine Berufshaftpflichtversicherung - von Arbeitnehmern selbst getragen werden, ist für ein Arbeitsverhältnis typisch und für sich genommen kein Merkmal unternehmerischer Tätigkeit.

Abgesehen davon, dass nach der Aktenlage nicht gleichzeitig, sondern hintereinander Leistungen für verschiedene Auftraggeber – wenn auch einmal teilweise überschneidend auf zwei Baustellen - erbracht wurden, schliesse auch eine gleichzeitige Beschäftigung für zwei oder mehrere Auftraggeber eine nichtselbständige Tätigkeit nicht aus. Die Aufnahme mehrerer Teilzeitbeschäftigungen ist nicht unüblich. Dass der Bw als Einzelperson jeweils immer nur an einer Baustelle sein konnte, liegt in der Natur der Sache und impliziert keine unternehmerische Tätigkeit.

Zur von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens auch relevierten Frage der Deutschkenntnisse des Bw. ist zu bemerken, dass es für die Unternehmereigenschaft nicht von Bedeutung ist, ob der Unternehmer bzw. seine Organe der Landessprache hinreichend mächtig sind (vgl. UFS 24. 6. 2009, RV/0688-W/09), Gleiches gilt für die Arbeitnehmereigenschaft.

Auch ist das Vorliegen eines eigenen Büros (einer „eigenen betrieblichen Struktur“) oder eines eigenen Festnetztelefonanschlusses nicht Voraussetzung einer unternehmerischen Tätigkeit, ebenso die Art der Werbung für das Unternehmen oder das Beschäftigen von eigenen Arbeitnehmern. Allerdings lassen sich hieraus Schlüsse auf die Ernsthaftigkeit der Absicht einer unternehmerischen Betätigung ziehen.

Wesentlich ist, ob der Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hierfür ein laufendes Entgelt erhält oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 76; VwGH 17. 5. 1989, [85/13/0110](#)).

Wie oben dargestellt, sind dieerspachtelungs- und Montagetaetigkeiten des Bw. für die Bauunternehmen, die neben dem Bw. auch noch weitere Personen auf den Baustellen vornahmen, nach dem derzeitigen Verfahrensstand und nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH keine Werkleistungen, sondern Dienstleistungen.

Umsatzsteuerlich entscheidend in Bezug auf die Selbständigkeit einer Tätigkeit i. S. d. [§ 2 UStG 1994](#) ist das Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. *Kolacny/Caganek*, UStG³ [2005], § 2 Anm. 15). Dieses Gesamtbild spricht nach dem derzeitigen Verfahrensstand hinsichtlich der bisherigen Tätigkeit des Bw. für drei Bauunternehmen für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit.

Die bisherige Tätigkeit des Bw für Bauunternehmen in Österreich war nach dem derzeitigen Verfahrensstand keine unternehmerische im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Es ist ihm daher nach dem derzeitigen Verfahrensstand auf Grund dieser Tätigkeit (derzeit) keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu vergeben.

Unselbständige Personen handeln nur unselbständig, „soweit“ sie einem Unternehmen entsprechend eingegliedert sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 80/1).

Die bisherige Tätigkeit des Bw für die im Baugewerbe tätigen Unternehmen schließt nicht die Möglichkeit aus, dass der Bw für andere Auftraggeber eine selbständige Tätigkeit als umsatzsteuerlicher Unternehmer ausübt (vgl. die Schlussanträge von GA *Sharpstone* in der Rs. C-355/06, Rn. 38, sowie die oben angeführten Literaturstellen).

Dass der Bw für andere „private“ Auftraggeber tätig gewesen ist, ist zufolge der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu vermuten. Dort wird als Auftraggeber auch „H O, Privatadresse O“ angegeben.

Allerdings fehlen jegliche Feststellungen über Art und Ablauf dieser Tätigkeit für H O und allfällige weitere „private“ Auftraggeber.

Das Finanzamt ist dem diesbezüglichen Ermittlungsersuchen der Berufungsbehörde nicht nachgekommen, sondern hat den Bericht über die GPLA bei der M O KG vorgelegt und umfangreiche Rechtsausführungen getätigt.

Diese Rechtsausführungen sind zwar zutreffend, vermögen aber jedoch die jeder rechtlichen Würdigung vorgelagerten Sachverhaltsfeststellungen nicht zu ersetzen. Wenn ein bestimmter Sachverhalt verwirklicht wurde, kann hieraus – siehe die vorstehenden Ausführungen – die Qualifikation als nichtselbständige Tätigkeit folgen. Steht jedoch überhaupt nicht fest, was der Bw tatsächlich für die anderen Auftraggeber gemacht hat, kann nicht von vornherein gesagt werden, er sei überhaupt nicht unternehmerisch tätig.

Es bezieht sich zwar die Gewerbeberechtigung des Bw auf Leistungen, die typischerweise gegenüber einem Bauunternehmer zu erbringen sind, sodass allfällige Leistungen als gegenüber Privaten (Nichtunternehmern), die möglicherweise als unternehmerische Tätigkeit anzusehen sein können, von der Gewerbeberechtigung nicht umfasst sind (etwa die Durchführung von Erhaltungs- und Renovierungsarbeiten als Einzelperson in Privathaushalten), allerdings steht steuerlich - [§ 23 Abs. 2 BAO](#) – die Tätigkeit als (gewerberechtlicher) „Pfuscher“, so sie tatsächlich ausgeübt wird, der Annahme einer steuerrechtlich unternehmerischen Tätigkeit nicht entgegen.

Es ist zwar möglich, dass direkte Auftraggeberin des Bw für die nicht näher feststehenden Arbeiten an der Privatadresse der Familie O nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nicht H O gewesen ist, sondern der Bw vom Bauunternehmen O dorthin entsandt wurde. Auch hierzu bedarf es jedoch entsprechender Feststellungen.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen ([§ 273 BAO](#)) noch als zurückgenommen ([§ 85 Abs. 2 BAO](#), [§ 86a Abs. 1 BAO](#)) oder als gegenstandslos ([§ 256 Abs. 3 BAO](#), [§ 274 BAO](#)) zu erklären, so kann gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung ([§ 289 Abs. 2 BAO](#)) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; [§ 209a BAO](#) gilt sinngemäß.

Da Ermittlungen zu den anderen Auftraggebern des Bw und dessen Tätigkeit für diese unterblieben sind, kann noch nicht abschließend beurteilt werden, ob der Bw unternehmerisch im Sinne des [§ 2 UStG 1994](#) tätig ist.

Dem entsprechenden Ermittlungersuchen des UFS ist das Finanzamt nicht nachgekommen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen erweist sich die Zurückverweisung an das Finanzamt zweckmäßig. Zum einen werden im Wege einer Nachschau beim Bw alle Auftraggeber festzustellen und dieser, gegebenenfalls unter Beiziehung eines Dolmetsch, zu allen entscheidungsrelevanten Sachverhalten niederschriftlich zu vernehmen sein, zum anderen kann, falls dies infolge der Angaben des Bw erforderlich erscheint, das Finanzamt im Wege von GPLA nicht nur die Auftraggeber hierzu hören, sondern unter einem gegebenenfalls die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen bei den anderen Auftraggebern, sollten diese tatsächlich Arbeitgeber sein, ziehen.

Nach dem derzeitigen Verfahrensstand kann nicht gesagt werden, dass der Bw kein Unternehmer ist und ihm daher keine UID-Nummer zu vergeben ist.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt aufzuheben.

Wien, am 16. Februar 2012