

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Einzelrichterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Nichterteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob des Finanzamt X (FA) mit dem vor dem BFG angefochtenen Bescheid dem Beschwerdeführer (Bf) die Erteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nr.) im Zusammenhang mit dessen im Februar 2012 gemeldeter Eröffnung eines Holzschlägerungs- und Holzbringungsbetriebes zu Recht verweigert hat.

Das FA begründete die Abweisung im angefochtenen Bescheid wie folgt:

„ Mit Einreichen des Verf 24 vom 10.2.2012 wurde seitens der steuerlichen Vertretung die Betriebseröffnung der Holzschlägerung und -bringung mit 13.2.2012 gemeldet und ein voraussichtlicher Jahresumsatz im Eröffnungsjahr mit € 80.000,-- bzw voraussichtlicher Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 8.000,-- erklärt.

In einem Telefonat mit der Abgabenbehörde, Fachbereich, vom 13.4.2012 wird seitens des steuerlichen Vertreters erklärt, dass der Klient A.N. nie in der Kanzlei gewesen sei sondern vielmehr eine Frau M. in mündlicher Vollmachtserteilung die Betriebseröffnung veranlasst habe. Dies wird auch in der amtlichen Niederschrift vom 14.3.2012 von Seiten des Abgabepflichtigen von sich aus ausgeführt.

Der Abgabepflichtige A.N., geb am 99.99.9999, Staatsangehörigkeit Rumänien, verfügt über ein freies Gewerbe mit Wirksamkeit ab 08.02.2012 lautend auf „Holzschlägerung und Holzbringung“ mit dem (Wohn-)Sitz (Wohnadresse). Der anfangs Nebenwohnsitz wurde laut Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 14.2.2012 auf Hauptwohnsitz ab 3.2.2012 umgemeldet, ein Herr H.H. ist Unterkunftgeber.

Am 14.3.2012 wurde der Abgabepflichtige zu seiner Tätigkeit befragt und seine Angaben in der amtlichen Niederschrift vom 14.3.2012 unter Beisein eines dolmetschenden Freundes festgehalten.

Betreffend Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994:

Das Gesamtbild einer Tätigkeit ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.

Selbständigkeit als Begriff ist durch die Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können, sodass auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist. Für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb ist das Vorhandensein einer Gewerbeberechtigung (hier freies Gewerbe) nicht Voraussetzung. Wichtigstes Merkmal für die zur Unternehmereigenschaft notwendige Selbständigkeit ist neben der fehlenden Weisungsgebundenheit und fehlenden organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers/Beschäftigers die Tragung des Unternehmerwagnisses. Ein wesentlicher Unterschied ist, dass der Unselbständige die Zur-Verfügung-Stellung seiner Arbeitszeit schuldet und der Selbständige einen bestimmten Erfolg.

Als nicht selbständig iSd Umsatzsteuergesetzes gilt eine natürliche Person insoweit, als sie einem Unternehmen derart eingegliedert ist, wobei das Innenverhältnis, dessen tatsächliche Umstände maßgebend sind und nicht interne Vereinbarungen.

Insoweit die Forstarbeit nämlich im Rahmen einer Qualifikation als arbeitnehmerähnliche Person erfolgt, ist die Bezeichnung der bestehenden Rechtsverhältnisse, die steuerrechtlichen oder sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Einkünfte oder der Umstand ob der Betreffende (k)einen Gewerbeschein für die ausgeübte Tätigkeit besitzt, unbedeutend.

Die Innehabung solcher (freier) Gewerbescheine - unter Ausschluss jeder einem reglementierten Gewerbe vorbehaltenen Tätigkeit - ist einerseits Teil eines verbreiteten Missbrauchs der Gewerbeordnung, der zur Verschleierung abhängiger Beschäftigungsverhältnisse dient.

Als rumänischer Staatsangehöriger bedarf es einer Beschäftigungsbewilligung für eine ordnungsgemäße Beschäftigung am regulären Arbeitsmarkt.

Der Abgabepflichtige gibt an, dass es schwierig für Firmen sei eine Beschäftigungsbewilligung für rumänische Arbeitnehmer zu bekommen und es daher leichter sei als Selbständiger zu arbeiten als bei Firmen aufgenommen zu werden.

Der Abgabepflichtige schildert für den Anlass der Betriebsgründung weiters, dass er in Rumänien zu wenig verdient habe und er bereits fallweise in Österreich gewesen sei.

(NS vom 14.3.2012, S. 1 und 2)

Bezüglich seines Betriebes gibt der Abgabepflichtige an, ein einziges Zimmer im Ausmaß von ca 20 m² in Miete um € 250,-- zu haben und Küche und Bad gemeinsam mit einem

Kollegen zu benützen. An seiner Wohnung befände sich kein Firmenschild, die Aufträge bekäme er über Mundpropaganda bzw von Kollegen.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

In Rumänien habe er zwischen € 200,-- und € 250,-- im Monat verdient, in Österreich könne man mit mtl € 1.000,-- bis € 1.500,-- rechnen.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

An Betriebsmitteln verfüge der Abgabepflichtige über einen PKW mit rumänischem Kennzeichen (Kfz-Kennzeichen, Opel Vectra, Baujahr 1992, mit einem km-Stand über ca 180.000 km), weiters über drei Motorsägen, die er gemeinsam mit seinem Wohnkollegen verwende, einen Haken und Helm sowie eine eigene Schutzkleidung besitze.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

Der Abgabepflichtige gibt am 14.3.2012 bezüglich vertraglicher Vereinbarungen an, dass S. bisher sein einziger Auftraggeber gewesen sei - obwohl ein unterfertigter Werkvertrag vom 15.2.2012 nachgereicht wird - bisher noch keine Rechnungen gelegt habe und dazu den Werkvertrag 2012 vom 10.2.2012 vorlegt. Bezüglich Bezahlung des nicht im Werkvertrag ausgewiesenen Betrages führt der Abgabepflichtige aus, € 700,-- auf das Konto überwiesen bekommen zu haben und wird dies auch nicht widerrufen auf Vorhalt der Aussage in der amtlichen Niederschrift vom 14.3.2012 mit P.M., der angibt sich die ca € 700,-- geteilt zu haben.

(NS vom 14.3.2012, 5.2)

Nachgereicht wurde eben der Werkvertrag mit der XY- Forst- und Gutsverwaltung vom 15.2.2012, der Kulturarbeiten am Z-Berg für 500 h(? oder ha?) vereinbart sowie eine Entlohnung von € 16,50 pro Fm/Stück angibt. Weiters werden zwei diesbezügliche Rechnungen nach wöchentlicher Abrechnung, R12-02 vom 16.3.2012 sowie R12-01 vom 23.3.2012, vorgelegt, die Kulturarbeiten sowie Dichtungspflege jeweils pauschal mit € 3000,-- netto jeweils für März 2012 abrechnen. Eine R12-01 wurde nicht vorgelegt – das äußere Erscheinungsbild erinnert an die Rechnung R12-01 vom Kollegen P.M. an S., ausgestellt vom Holzschlägerungsunternehmer S..

(NS vom 13.4.2012. zu 300116/12)

Der Abgabepflichtige gibt an mit einem Förster G. im Raum (Ortsangabe) im Gespräch zu sein.

(NS vom 14.3.2012, S. 3)

Es wird ein Werkvertrag vom 19.3.2012 mit dem Forstgut (Ortsangabe) über ein Aufforstung von 50.000 Stück nachgereicht, worin ein Fertigstellungstermin mit 15.4.2012 benannt ist und ein Stückpreis von € 0,28, was einen Auftragswert von € 14.000,-- ergibt.

Bezüglich Entlohnung beschreibt der Abgabepflichtige die Vorgehensweise mit Herrn S., dass er und sein Kollege gemeinsam ca € 700,-- für die Arbeit bekämen, Herr S. den

Preis vorgegeben habe und sie 7 Tage gemeinsam durchgehend gearbeitet hätten. Der Abgabepflichtige erwähnt dass es ihm auch recht wäre wenn S. ihn beschäftigen könnte, aber S. es lieber war, dass er als Selbständiger aufgetreten sei und dass er damit rechnen könne, dass S. ihm viele Waldbesitzer weitervermitteln könne.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

Bezüglich Arbeitszeit führt der Abgabepflichtige beispielhaft an, dass für S. gemeinsam mit seinem Kollegen jeweils 8 Stunden inklusive 1 Stunde für Mittagspause täglich für 7 Tage durchgehend gearbeitet zu haben.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

Bezüglich Kalkulation. gibt der Abgabepflichtige seine Vorstellungen über Abrechnungsansätze (Stundensatz, Laufmeter) bekannt und ausführt, dass die Förster den Preis vorgeben.

(NS vom 14.3.2012, S. 3)

Bezüglich der konkreten Waldarbeiten führt der Abgabepflichtige aus, dass beispielsweise S. ihn zum bearbeitenden Waldstück begleite und die kaputten Bäume markiere. Gute Deutschkenntnisse seien nicht erforderlich, für die Arbeiten im Wald verstehe er genug.

(NS vom 14.3.2012, S. 3)

Es bestehen insoweit wirtschaftliche Abhängigkeitsverhältnisse, als der Abgabepflichtige zwar laut Werkverträge mehreren Auftraggebern Holzarbeiten zugesagt hat, aber eine Eingliederung in die betrieblichen Organismen seiner Auftraggeber jeweils vorliegt als der konkrete Arbeitsort ausschließlich von den Förstern, Revierleitern oder vom Unternehmer etc vor Ort vorgegeben, die zu leistenden Arbeiten konkret vorgeschrieben sowie die Qualität kontrolliert wird und variable oder wetterabhängige Arbeitszeiten keinen Einfluss auf die jeweilig vorliegende Eingliederung haben, keine Tragung des Unternehmerwagnisses vorliegt, als eine Entlohnung - falls angegeben – stunden- oder tageweise (aus Stunden, für Festmeter, etc) erfolgt und es sich dabei nicht um wesentliche Einnahmeschwankungen handelt und gleichzeitig nur geringe bzw keine Aufwendungen für Betriebsmittel zu tragen sind, sodass Wagnisse aus Schwankungen nicht überwälzbarer Ausgaben nicht entstehen können. Dass vom Abgabepflichtigen zur Holzschlägerung und -bringung größere Maschinen zB eigener Traktor mit Seilwinde und Seilbahn von ihm zur Verfügung gestellt wurde, wird nicht behauptet. Es stand dem Abgabepflichtigen frei den Werkvertrag abzuschließen, jedoch waren die Vorgaben des Auftraggebers zu erfüllen, als bspw die Entlohnung pauschal von den Auftraggebern vorgegeben wird.

Damit kommt im Gesamtbild eindeutig die Zurverfügungstellung jeweils von Arbeitsleistungen zum Ausdruck und nicht die Herstellung eines Werkes.

Der Abgabepflichtige erklärt am 14.3.2012 zur Angabe von 2 Dienstnehmern im Fragebogen Verf 24 zur Betriebseröffnung, welchen sein Steuerberater ohne seine Anwesenheit ausgefüllt habe, dass er noch keine Dienstnehmer angemeldet habe, aber

gerne in einer Mannschaft arbeite, einer seiner Mitarbeiter wäre sein Bruder, die zweite Person wisse er zu diesem Zeitpunkt noch nicht.

(NS vom 14.3.2012, S. 2)

Die übermittelten Beschäftigungsbewilligungen bzw Anmeldungen zur Sozialversicherung/ Bestätigungen für die Dienstnehmer zeigen jedoch, dass von 9 gemeldeten (rumänischen) Dienstnehmern für 1 Dienstnehmer deren Arbeitsbeginn bereits am 27.2.2012 gemeldet wurde (und die Bewilligung für die Beschäftigung als Waldarbeiter ab 20.2.2012 bestand), für die übrigen 8 Dienstnehmer deren Arbeitsantritt mit 20.3.2012 gemeldet wurde (und die Bewilligungen für die Beschäftigung als Waldarbeiter ab 14.3. bzw einmalig 20.2.2012 bestanden).

Bezüglich der zur Sozialversicherung angemeldeten Dienstnehmer als Waldarbeiter ergibt sich nachstehendes Bild (ergänzt um Behördenanfragen aus dem Zentralen Melderegister vom 18.4. bzw 6.6.2012):

alle 9 Dienstnehmer verfügen über eine Beschäftigungsbewilligung für 6 Monate für den örtlichen Geltungsbereich Steiermark als Waldarbeiter

alle 9 Dienstnehmer unterhalten keinen Hauptwohnsitz

2 (anfangs 5) Dienstnehmer waren noch nie in Ö polizeilich gemeldet

3 Dienstnehmer haben keinen aufrechten Nebenwohnsitz mehr

4 Dienstnehmer haben ab 27.3. bzw 6.4. einen Nebenwohnsitz bei M.P. gemeldet

2 (anfangs 5) Dienstnehmer waren noch nie in Ö polizeilich gemeldet.“

(BFG-Anmerkung: nicht abgedruckt Bescheidbegründung/Seite 5 - tabellarische Aufstellung der ZMR-Daten des Bf und der 9 Dienstnehmer (für Letztere auch Daten der Beschäftigungsbewilligung)

Fortsetzung der Bescheidbegründung:

„ Der Umstand, dass der Abgabepflichtige eine aufrechte Gewerbeberechtigung über ein freies Gewerbe besitzt und von seinen Einkünften keine Lohnsteuer einbehalten wird, reicht für sich allein nicht aus, ein Beschäftigungsverhältnis auszuschließen.

Der Umstand, dass der Abgabepflichtige (rumänische) Dienstnehmer formell bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse und auch bei der Gemeinde bezüglich der Kommunalabgabe angemeldet hat, vermag auch nichts an der Würdigung zu ändern, dass 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 sollten.

Entscheidend ist vielmehr, wie das von den Vertragspartnern verwirklichte Vertragsverhältnis nach seinem wirtschaftlichen Gehalt einzustufen ist.

Nach der Aktenlage sowie des im Rahmen der freien Beweiswürdigung durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist somit aufgrund der obigen Ausführungen bezüglich des

verwirklichten Sachverhaltes keinesfalls von einer Unternehmereigenschaft bzw von einer Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 auszugehen: der Abgabepflichtige schuldet persönlich seine Arbeitskraft, er erhält Arbeitsanweisungen, wird kontrolliert, er verfügt über keine eigene unternehmerische Struktur noch trägt er ein Unternehmerrisiko.

Betreffend Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG 1994:

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gem § 11 Abs 14 UStG diesen Betrag.

Die Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG hat zur Voraussetzung, dass eine solche Rechnung erstellt wird, die formal die Voraussetzungen des § 11 Abs 1 leg cit erfüllt. Dokumente, die nicht die formalen Voraussetzungen einer Rechnung haben, können nicht als Grundlage eines Vorsteuerabzuges dienen.

Rechnungen müssen gem § 11 Abs 1 Z 6 UStG den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag sowie die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte UID enthalten.

Die für den Abgabepflichtigen ausgestellte Rechnung enthält keine UID, somit entspricht sie nicht den formalen Voraussetzungen einer Rechnung, weshalb sie auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Aufgrund derartiger Rechnungen entsteht keine Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG.

Im Hinblick darauf, dass dem Abgabepflichtigen keine Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG zukommt und er auch nicht Steuerschuldner iSd § 11 Abs 14 UStG geworden ist, hat eine Veranlagung zur Umsatzsteuer für 2012 zu unterbleiben .“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung verwehrt sich der Bf gegen die Nichterteilung einer UID-Nr. zunächst mit der Begründung, sein Betrieb sei im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Erhebungen erst im Aufbau begriffen und deshalb in Bezug auf die gängigen Kriterien noch nicht vollständig ausgestattet gewesen. Zwischenzeitig habe er aber bereits entsprechende Betriebsstrukturen geschaffen, verfüge über die nötigen Betriebsmittel und beschäftige je nach Bedarf mehrere Dienstnehmer. Er selbst sei inzwischen überwiegend mit der Auftragsakquirierung und der Organisation befasst und nur noch in seltenen Fällen vor Ort tätig. Er verhandle die Auftragsmodalitäten frei, schulde keine persönliche Arbeitsleistung, gestalte die Arbeitszeit nach eigenem Gutdünken und unterliege - über die zu Art und Umfang der Leistung vertraglich festgelegten Inhalte hinaus - keinen Weisungen von Seiten der Werkbesteller.

Der Weiteren führte der Bf in der Berufung zahlreiche Beispiele für die Verletzung von Verfahrensvorschriften - insbesondere die Missachtung des Parteiengehörs - im abgabenbehördlichen Verfahren an, deren Beachtung aus seiner Sicht zu gänzlich anderen Sachverhaltsfeststellungen und, daraus resultieren, zur Anerkennung seiner Unternehmereigenschaft und Erteilung einer UID-Nr. geführt hätten.

Er beantrage daher eine Stattgabe seiner Berufung, in eventuelle die Aufhebung des bekämpften Bescheides und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde zur ergänzenden Beweisaufnahme.

Ohne weitere Erhebungen, ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung und ohne Stellungnahme zum Berufungsvorbringen des Bf, legte das FA das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Nach einem umfangreichen Ergänzungsauftrag (u.a. mit Anforderung der Werkverträge und Rechnungen des Bf), reichte das FA im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren folgende Unterlagen nach:

- die im angefochtenen Bescheid auf Seite 5 erfasste Liste in adaptierter Form (Namen/ Adressen lt. FA- und ZMR-Daten, ergänzt um die entsprechenden Daten von F.I. und Frau M.);
- eine Niederschrift vom 21.Mai 2012 zur „*Vernehmung gemäß § 91 BAO*“ der F. M. als Abgabepflichtige;
- eine Niederschrift vom 21.Juni 2013 mit P.M. als Abgabepflichtigen;
- eine Niederschrift vom 19.Sept.2013 mit dem Bf als Abgabepflichtigen;
- eine Niederschrift vom 13.Nov.2014 über die Schlussbesprechung im GPLA- Prüfungsverfahren des Betriebes der Frau M. für 2007-20011 (samt Ergebnisübersicht und Berechnungsgrundlagen für die Nachforderung);
- Auszüge aus einem Prüfungsverfahren bei der „XY- Forstverwaltung“ aus dem Jahr 2014 unter Anschluss von 4 Rechnungen des Bf aus dem Jahr 2012, bezüglich welcher dem geprüften Unternehmen der Vorsteuerabzug verwehrt wurde (Begründung zur Vorsteuerkürzung fehlt);

Darüberhinausgehende Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Eine Stellungnahme des FA zum Ermittlungsergebnis unterblieb trotz Aufforderung neuerlich.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Auf Basis des Verfahrensergebnisses, welches sich neben den vom FA vorgelegten Unterlagen auf finanzgerichtliche Datenbankerhebungen (abgabenbehördliche Datenbanken; ZMR) stützt, legt das BFG der gegenständlichen Entscheidung folgenden Sachverhalt als erwiesen zu Grunde:

Der Bf., ein rumänischer Staatsbürger mit behördlichem Wohnsitz in Österreich ab März 2010 (ZMR-Daten), erlangte im Februar 2012 einerseits eine österreichische Gewerbebefugnis für das Anmeldungsgewerbe „Holzschlägerung und Holzbringung“ und führte zugleich eine entsprechende Betriebsanmeldung beim FA durch, im Rahmen welcher er die Erteilung einer UID-Nr. beantragte (unstrittige Parteiendarstellung). Die dabei anfallenden Behördenwege erledigte er mit Unterstützung seiner rumänischen Bekannten, N.I. und F. M. bzw. deren steuerlicher Vertretung (vom Bf nicht bestrittene

Darstellung im angefochtenen Bescheid, bei zugleich grundsätzlich bestätigter Unterstützung durch F. M. im Rechtsmittel).

Davor war der Bf, - wie weitere Forstarbeiter aus dessen rumänischer Herkunftsregion - für das im Februar 2012 geschlossene „Forstserviceunternehmen“ der F. M. tätig gewesen (übereinstimmende Angaben des Bf und der F. M. v. 19.9.2013). Einkünfte aus dieser Tätigkeit wurden vom Bf der Abgabenbehörde gegenüber allerdings nicht deklariert (in der abgabenbehördlichen Datenbank scheinen Einkünfte des Bf erstmals für Sept. 2014 auf).

Frau M. hatte ihr Unternehmen in den Jahren 2007-2011 ausschließlich mit Hilfe von (durchwegs rumänischen) Subunternehmern auf Basis von Werkverträgen betrieben. Im Zuge einer im Jahr 2014 durchgeführten GPLA-Prüfung wurden diese Forstarbeiter als deren Dienstnehmer eingestuft und – ohne Feststellung der Identität der Arbeiter - gemäß § 86 Abs.2 EStG eine pauschale Nachversteuerung der Lohnabgaben (Lohnsteuersatz 10%) und Sozialversicherungsbeiträge durchgeführt. Die Dienstgeber-Haftungsbescheide erwuchsen ohne Rechtsmittel in Rechtskraft.

Aufgrund der zeitlichen Abfolge (zeitgleich Betriebseinstellung der Frau M. und Betriebsanmeldung des Bf), der Abwicklung der Betriebsanmeldung des Bf beim FA durch Frau M. bzw. deren steuerliche Vertretung sowie entsprechender Ausführungen und analoger Abläufe bei P.M. (Ns v. 21.6.2013), geht das BFG davon aus, dass die Art der Betriebsführung des Bf im Wesentlichen an die betriebliche Tätigkeit der Frau M. angelehnt war bzw. zum Teil auch auf Geschäftsbeziehungen aus deren Betrieb aufbaute (Ausführungen des Bf v. 19.9.2013 zur Lukrierung von Aufträgen über Vermittlung bekannter Förster).

Dafür spricht auch die Vorgangsweise bei der Rechnungslegung durch F. M. unter Verwendung einheitlicher Rechnungsformulare (übereinstimmende Angaben des Bf und der F.M. vom 19.9.2013; vom Bf im Rechtsmittel als zutreffend eingeräumte Ausführungen im angefochtenen Bescheid). Eine regelmäßige Rechnungserstellung durch F. M. - wohl nach dem Muster der ehemals für deren Unternehmen erstellten Rechnungen - erscheint zudem wegen der unzureichenden Deutschkenntnisse des Bf und dessen fehlender Erfahrung im kaufmännischen Bereich plausibel, schließt aber Ausnahmen im Einzelfall nicht aus (z.B. Rechnungslegung durch Herrn S. lt. Bf v. 14.3.2012).

Die im maßgeblichen Zeitraum vom Bf verwendeten Werkverträge wurden vom Steuerberater der Frau M. bzw. nach dessen Vertragsmuster erstellt (Bf/Ns. 19.9.2013). Feststellungen zu Details dieser Verträge sind dem BFG nicht möglich, da deren Vorlage durch das FA trotz Aufforderung unterblieb.

Die Erledigung weiterer kaufmännischer oder organisatorischer Arbeiten des Bf durch Frau M. im Verfahrenszeitraum wird durch die Verfahrensunterlagen nicht belegt. Insbesondere gibt es auch keine Nachweise für deren Einbindung in die Auftragsakquirierung des Bf.

Die betriebliche Ausstattung des Bf beschränkte sich nach dem Verfahrensergebnis auf einen in Rumänien zugelassenen PKW ohne inländischen Dauerstandort sowie

die zur Verrichtung von Forstarbeiten erforderlichen Arbeitsmittel und -kleidung für den persönlichen Bedarf des Bf (Motorsägen, Hacke und diverses Kleinwerkzeug, Schutzkleidung und dgl.). Über nennenswerte Arbeitsmittel für Dienstnehmer verfügte der Bf nicht, ebenso wenig über einen büromäßig ausgestatteten Betriebsstandort (Ns/Bf 14.3.2012 u. 19.9.2013).

Gegenteilige Ausführungen im Rechtsmittel finden in den Verfahrensunterlagen keine Bestätigung. Aufgrund der Angaben des Bf vom 19.9.2013 ist lediglich von einer angemieteten Gemeinschaftsunterkunft des Bf und seiner rumänischen Forstarbeiterkollegen auszugehen, deren Kosten von den Bewohnern anteilig getragen wurden. Für die Verwendung eines Firmenschildes blieb der Bf ein Nachweis im Verfahren schuldig.

Der Tätigkeitsbereich des Bf umfasste grundsätzlich unterschiedliche Forstarbeiten (Schlägerung, Auf- und Durchforstung, Kulturpflege) für unterschiedliche Auftraggeber. Die Arbeiten wurden im Rahmen von Einzelwerkverträgen erbracht. Je nach Art der vereinbarten Leistung wurde das Entgelt als Pauschalbetrag vereinbart oder nach Stundensätzen (gestaffelt für Arbeiten mit oder ohne Motorsäge), bearbeiteter Fläche (Hektar), Laufmetern oder auch Stückzahl (Aufforstung/Auftrag Forstgut (Ortsangabe)) abgerechnet (Bf/Ns 14.3.2012 u. 19.9.2013; die niederschriftlich angeführten m³-Preisen erscheinen dem BFG nicht nachvollziehbar).

Die Aufträge wurden vom Bf im Wege der „Mundpropaganda“ (Empfehlung durch Auftraggeber, z.B. S.), durch persönliche Kontaktaufnahme mit den aus seiner Vortätigkeit bekannten Förstern (J., W., P.) oder nach Hinweisen/Angeboten aus dem Kreis seiner rumänischen Forstarbeiterkollegen (P.P., N.I., P.M.) lukriert (Ns/Bf 14.3.2012 u. 19.9.2013).

Die schriftliche Auftragsannahme durch den Bf erfolgte vor Ort im Auto nach persönlicher Besichtigung der betreffenden Waldflächen mit dem jeweiligen Förster als Vertreter des Auftraggebers und Ansprechpartner des Bf. Vom Förster wurde auch die erbrachte Leistung - zumeist täglich bzw. im Zwei-Tagesrhythmus, regelmäßig zur Mittagszeit oder am frühen Nachmittag - kontrolliert (Bf/Ns 19.9.2013).

Die Ausführungen des Bf zum „Privatauftrag“ S. zeichnen ein ähnliches Bild, wenn auch mangels hinreichender Sachverhaltsklärung (insbesondere mangels Befragung des Auftraggebers durch das FA) offen bleiben muss, ob der Vertragspartner des Bf in diesem Fall der Forsteigentümer oder P.M. war.

Tragfähige Anhaltspunkte dafür, dass der Bf die von ihm abgerechneten Aufträge nicht selbst erlangt hat sondern – ohne die Möglichkeit einer Ablehnung - zugeteilt erhielt, sind aus dem Verfahrensergebnis nicht abzuleiten.

Die vom Bf übernommenen Aufträge wurden regelmäßig in Arbeitsgruppen („Partien“) von bis zu 4 Personen abgearbeitet, wobei der Bf als „Partieführer“ den übrigen Arbeitern konkrete Arbeitsanweisungen erteilte und Stundenaufzeichnungen (Anfang-/Endzeiten) für die Gruppe führte. Gearbeitet wurde grundsätzlich (witterungsabhängig) auf Basis eines

8-Stunden-Arbeitstages (6:00 – 15:00 Uhr, 1 Stunde Mittagspause, keine Überstunden). Bei entsprechendem Auftragsumfang waren zeitgleich zwei „Partien“ im Einsatz (Bf/Ns 19.9.2013).

Da den Verfahrensunterlagen überzeugende Hinweise auf eine Unrichtigkeit der dargestellten Ausführungen des Bf zur Abwicklung der übernommenen Aufträge nicht zu entnehmen sind (die vom BFG angeordneten Einvernahmen der Auftraggeber/Förster wurden vom FA nicht durchgeführt), legt das BFG die Angaben des Bf der Entscheidung im anhängigen Verfahren als erwiesen zu Grunde.

Im Jahr 2012 wurden vom Bf Einzelwerkverträge für zumindest fünf unterschiedliche Auftraggeber nach dem dargestellten Geschäftsmodell ausgeführt und zumindest 18 Ausgangsrechnungen gelegt (Ns/Bf v. 19.9.2013; Unterlagen ex Außenprüfung R.).

Nachdem das FA dem BFG die vom Bf bei der Befragung am 19.9.2013 vorgelegten Rechnungen und Werkverträge trotz Aufforderung nicht übermittelt hat, können Detailfeststellungen zu dessen Auftragserbringung lediglich auf Basis der vorliegenden 4 Rechnungen betreffend den Auftrag R. vom Februar 2012 getroffen werden.

Daraus ist zu ersehen, dass vom Bf in den Monaten März, April und Juli 2012 im „Revier T.“ gegen ein Pauschalentgelt „Kulturarbeiten/Dichtungspflege“ durchgeführt wurde(n). Die Rechnungslegung erfolgte in unterschiedlichen, teilweise mehrmonatigen Zeitabständen, die Bezahlung war durch Überweisung auf ein Bankkonto des Bf vereinbart und auch tatsächlich erfolgt (Ns/Bf 19.9.2013). Die Anführung des Försters P. als Ansprechperson unterstützt die Darstellung des Bf zur Erlangung seiner Aufträge.

Den Ausführungen des Bf zufolge hat er die zu beurteilende Tätigkeit lediglich im Jahr 2012 ausgeübt (Bf/Ns 19.9.2013). Dies entspricht dem Verfahrensergebnis.

Die vom FA vorgelegten Unterlagen beschränken sich auf das Jahr 2012. In der abgabenbehördlichen Datenbank scheinen, wie erwähnt, für den Bf erstmals ab Sept. 2014 Einkünfte auf. Eine Offenlegung der Erträge aus der Tätigkeit für das Unternehmen der F. M. vor 2012 ist ebenso wenig ersichtlich, wie jene aus der vom Bf ab Februar 2012 auf Basis seiner österreichischen Gewerbebefugnis erwirtschafteten Einkünfte. Einer Aufforderung des FA zum Nachweis seiner 2012 – 2014 selbständig ausgeübten Tätigkeit und zur Einreichung von Einkommensteuererklärungen im Zuge der Beantragung von Familienbeihilfe für seine Tochter im Nov.2014 kam der Bf nicht nach.

Lt. Gebührendatenbank wurde dem Bf im Laufe des Jahres 2014 vom AMS eine Beschäftigungsbewilligung erteilt. Dies geht mit dessen ab Sept.2014 beim FA erfassten Einkünften konform, die ausschließlich Lohnbezüge umfassen (bis 4/2016 mehrere, jeweils kurzfristige Beschäftigungen mit zeitlichen Unterbrechungen für den Dienstgeber F.I., der wie der Bf, bis 2011 als Subunternehmer für Frau M. tätig war und vom Bf als einer seiner Auftraggeber im Jahr 2012 genannt wurde).

2. Gemäß Art. 28 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) *hat* das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2 UStG, die im Inland Lieferungen oder sonstige

Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen.

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

Der EUGH hat im Urteil vom 14.3.2013, C-527/11, Rs *Ablasio* die Versagung einer UID-Nr. für ein erst im Aufbau befindliches Unternehmens als mit dem Unionsrecht nur unter der Voraussetzung vereinbar erklärt, dass der Verdacht einer künftigen betrügerischen Verwendung der zugeteilten UID-Nr. aufgrund objektiver Anhaltspunkte als erwiesen anzunehmen ist.

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

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

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

Der Begriff der Selbständigkeit ist ein Typusbegriff, der nicht durch Ableitung aus einem weiteren Begriff gewonnen werden kann, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet ist, die im Einzelfall in unterschiedlicher Intensität auftreten können. Der steuerliche Begriff der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit ist eigenständig zu interpretieren und stimmt nicht mit der Abgrenzung des Sozial- oder Arbeitsrechtes überein (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 74).

Zur Beurteilung einfacher manueller Tätigkeiten als unternehmerisch oder unselbständig formulierte der VwGH zum Erkenntnis vom 26.11.2015, 2012/15/0204 u.a. folgende Rechtsätze:

Rs 1: „Wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis steht, kann in der Regel mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer im Sinn des UStG sein (vgl. Ruppe, UStG3, § 2 Tz 69). Neben der Weisungsgebundenheit, die in § 2 Abs. 2 UStG 1994 genannt ist, zählt das Fehlen eines Unternehmerrisikos zu den bedeutsamen Kriterien der Nichtselbständigkeit (vgl. Ruppe, aaO, § 2 Tz 74 ff).“

Rs 2: „Ein Dienstverhältnis liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist 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. Der Legaldefinition dieser Bestimmung sind somit 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. Lediglich in Fällen, in denen beide Kriterien 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. dazu das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018).“

Im Erkenntnis vom 24.11.2011, 2008/15/0180 führte der VwGH zu den Kriterien der Weisungsgebundenheit und des Unternehmerrisikos aus:

“ Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 90/14/0103). Das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerrisiko besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmen und Ausgaben 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. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. März 2010, 2009/15/0200).“

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

Weisungsgebundenheit in sachlicher Hinsicht, d.h. bezüglich der Erreichung des vorgegebenen Arbeitszieles (Wahl der Methoden und Instrumente), ist keine entscheidende Voraussetzung für Unselbständigkeit. Wesentlich ist hingegen, ob der

Steuerpflichtige laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt und hierfür ein laufendes Entgelt erhält oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 76).

Unternehmerisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig durch die eigene Gestaltung und Initiative sowie durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst wird (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 77).

3. Auf Basis der festgestellten tatsächlichen Verhältnisse und der dargestellten Rechtslage kommt dem Rechtsmittel des Bf gegen die Verweigerung der Erteilung einer UID-Nr. anlässlich seiner Betriebsanmeldung Berechtigung zu.

Der festgestellte Sachverhalt lässt für die der Abgabenbehörde bekanntgegebenen Aufträge weder auf eine persönliche Weisungsgebundenheit des Bf gegenüber seinen Auftraggebern, noch auf eine Eingliederung in deren geschäftliche Organismen Organisation schließen. Zugleich hatte der Bf ein maßgebliches Unternehmerisiko zu tragen. Umstände, welche eine abweichende Beurteilung im Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Bescheides rechtfertigen, hat das Verfahren nicht zu Tage gebracht.

Die gegenteiligen Feststellungen zur Weisungsgebundenheit und betrieblichen Eingliederung des Bf im angefochtenen Bescheid stützen sich auf eine – nicht näher erläuterte oder belegte - wirtschaftliche Abhängigkeit des Bf, den vorgegebenen Arbeitsort, die – nicht näher erläuterte oder belegte - Vorgabe konkreter Arbeitsinhalte sowie eine – nicht näher erläuterte oder belegte - Qualitätskontrolle durch die Auftraggeber. Die variable, wetterabhängige Arbeitszeit habe auf die daraus resultierende geschäftliche Eingliederung des Bf keinen Einfluss.

Diese Argumentation vermag – soweit sie im Verfahrensergebnis überhaupt Deckung findet – weder das Vorliegen der für eine Dienstnehmereigenschaft des Bf erforderlichen *persönlichen* Weisungsgebundenheit, noch dessen Eingliederung in die Betriebe seiner Auftraggeber zu tragen.

Zunächst erscheint das Vorliegen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des Bf bereits aufgrund der unterschiedlichen Auftraggeber fraglich. Auch ist den Verfahrensunterlagen nicht zu entnehmen, auf welche Verhältnisse die entsprechende Ausführung des FA konkret abstellt, zumal ein einzelner Groß- bzw. Dauerauftraggeber nicht ersichtlich ist. Im Übrigen ist anzumerken, dass eine gewisse wirtschaftliche Abhängigkeit von Auftraggebern - speziell bei kleinen Unternehmen und insbesondere in der Gründungsphase - geradezu ein Existenzmerkmal unternehmerischer Geschäftstätigkeit ist.

Die Festlegung des Ortes der Leistungserbringung ergibt sich aus der Natur der mit dem Bf vereinbarten Leistungen. Wenn diese, etwa bei Durchforstungsarbeiten, nur das Fällen nicht aber die Auswahl der betroffenen Bäume umfasst, geht das ortsbezogene Weisungsrecht des Auftraggebers notwendiger Weise bis hin zur Bestimmung der einzelnen Baumstämme. Dies entspricht einer unabhängig von Größe oder Rechtsform

des Auftragnehmers praktizierten Vorgangsweise bei derartigen Arbeiten. Eine Vorgabe des Arbeitsortes im Sinne einer persönlichen Weisungsgebundenheit des Bf ergibt sich daraus nicht, könnten doch derartige Arbeiten andernfalls nie an selbständige Unternehmen (wie etwa jenes der Frau M.) vergeben werden.

Auch in Bezug auf die Arbeitszeit lässt das Verfahrensergebnis nicht auf ein Dienstverhältnis des Bf mit seinen Auftraggebern schließen. Weder sind entsprechende Textpassagen aus den Werkverträgen des Bf dokumentiert, noch lässt die vom Bf dargestellte Kontrolltätigkeit beim „Privatauftrag“ S. (Ns 13.4.2012) bzw. der seine weiteren Auftraggeber vertretenden Förster (Ns 19.9.2013) auf Dienstzeitkontrollen schließen.

Daran ändert auch die Einsicht der Auftraggebervertreter in die Stundenaufzeichnungen des Bf nichts, zumal ungeklärt ist, ob sich die Aussage des Bf auf alle Aufträge oder etwa nur auf solche mit Entgeltsvereinbarungen auf Stundenbasis bezogen hat und ohne Befragung der betreffenden Förster auch der Zweck der Einsichtnahme im Dunkeln blieb.

Evident ist ein "unternehmerischer" Zweck zur Führung dieser Stundenaufzeichnungen aus Sicht des Bf (Grundlage für die Entlohnung seiner Helfer).

Der vom Bf genannte Zeitpunkt und die Vorhersehbarkeit der den Förstern durchgeführten Kontrollen sprechen grundsätzlich für eine Überprüfung der ordnungsgemäßen Ausführung der erteilten Aufträge und des fristgerechten Auftragsfortgangs. Bei Entgeltsvereinbarungen auf Stundenbasis umfassen diese Maßnahmen zweifellos auch die verrechenbaren Stunden.

Beim „Privatauftrag“ S. schließt eine einzelne Kontrolle innerhalb der siebentägigen Auftragsausführung eine Dienstzeitkontrolle von vorne herein aus.

Im Ergebnis geht die vom Bf dargestellte Kontrolltätigkeit nicht über eine auftragsbezogene Überprüfung hinaus, wie sie bei Forstarbeiten durch unstrittig selbständige Unternehmen in gleicher Weise praktiziert wird.

Zudem beschränken sich die Angaben des Bf auf die faktische Gestaltung der (üblichen) Tagesarbeitszeit. Auch der angefochtene Bescheid enthält insofern lediglich „*beispielhafte*“ Ausführungen zum tatsächlich gestalteten Tagesablauf. Eine von den Auftraggebern angeordnete (und kontrollierte) Tagesarbeitszeit von acht Stunden ist daraus nicht abzuleiten, zumal eine solche durch die Unterlagen für keinen einzigen Fall belegt wird.

Des Weiteren dokumentieren die Verfahrensunterlagen nicht, dass der Bf zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet war und ihm kein Vertretungsrecht zustand. Vielmehr geht aus dessen Ausführungen ein Ablehnungsrecht bezüglich angebotener Aufträge hervor, wovon im Übrigen auch das FA im angefochtenen Bescheid ausgeht (vgl. Ns 19.9.2013 bzw. Ns 13.4.2012 betreff. Beteiligung am Auftrag S.). Zudem spricht die vom Bf dargestellte Art der Auftragsausführung im Rahmen von (zwei getrennten) „Arbeitspartien“ deutlich gegen derartige vertragliche Vereinbarungen (Bf/Ns 19.9.2013).

Ebenso finden sich für die Rechtsmittelausführungen über eine Verpflichtung des Bf, dem Auftraggeber seine An- und Abwesenheit im betreffenden Waldstück zu

melden, in den Verfahrensunterlagen keine Anhaltspunkte (wiewohl die angeführten Sicherheitsaspekte für Auftragsausführungen während der Jagdperiode durchaus nachvollziehbar erscheinen).

Durch die Aktenlage ebenfalls nicht gedeckt ist die Darstellung des Bf im Rechtsmittelschriftsatz als zunehmend auf organisatorische Agenden beschränkten Unternehmer, zumal sich der Bf selbst als vor Ort tätigen „Partieführer“ beschrieben hat (vgl. Bf/Ns 14.3.2012 u. 19.9.2013).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass den Verfahrensunterlagen Anordnungen der Förster oder auch der privaten Auftraggeber, die sich nach Art einer Dienstgeberweisung auf die persönliche Leistungserbringung durch den Bf im Sinne eines „*zweckmäßigen Einsatzes der Arbeitskraft*“ beziehen, nicht zu entnehmen sind (entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wird ein Dienstverhältnis iSd § 47 EStG nicht durch das Zur-Verfügung-Stellen der *Arbeitszeit* gekennzeichnet). Auch finden sich keine tragfähigen Hinweise auf eine sonstige Eingliederung des Bf in die geschäftlichen Organismen seiner Auftraggeber bei Ausführung der übernommenen Aufträge.

Eine Eingliederung des Bf in den Betrieb der Frau M. ist aufgrund deren im Februar 2012 erfolgte Betriebseinstellung auszuschließen. Das Verfahrensergebnis bietet auch keine hinreichenden Anhaltspunkte für die Annahme einer Auftragsabwicklung der dem Bf zugeordneten Aufträge im Rahmen einer fortgesetzten eigenbetrieblichen Tätigkeit der Frau M. oder eines anderen Unternehmens.

Nicht zuletzt besteht aufgrund des Verfahrensergebnisses keine Veranlassung davon auszugehen, dass die Auftraggeber dem Bf das vereinbarte Entgelt auch (ungekürzt) bezahlt hätten, wenn dieser die bedungene Leistung gar nicht, nicht in der vereinbarten Qualität oder nicht bis zum vereinbarten Termin erbracht hätte.

Es fehlen somit beim Bf in Bezug auf dessen im Februar 2012 beim FA angemeldete betriebliche Tätigkeit die grundlegenden Voraussetzungen für das Vorliegen eines (oder mehrerer) Dienstverhältnisse(s) iSd § 47 Abs. 2 EStG.

Zugleich lag in der festgestellten Art der Geschäftsabwicklung ein beträchtliches Unternehmerrisiko für den Bf. Einnahmenseitig bargen sowohl der Abschluss von Einzelwerkverträgen mit unterschiedlichen Geschäftspartnern (mit der Gefahr entsprechender Leerzeiten zwischen einzelnen Aufträgen) als auch die - je nach Art der zu erbringenden Leistungen unterschiedlichen - Parameter der Entgeltsvereinbarungen nicht zu vernachlässigende Risiken für den Bf. Ausgabenseitig war dessen wirtschaftlicher Erfolg etwa wesentlich über das Ausmaß der eingesetzten Helfer gestaltbar bzw. davon abhängig. Allein in diesen Aspekten kommt unzweifelhaft maßgebliches Unternehmerrisiko des Bf zum Ausdruck.

Ob die Helfer als freie Subunternehmer oder Dienstnehmer für den Bf tätig waren, ob es „ständig mehr als zwei Dienstnehmer“ waren, wie in der Betriebsanmeldung des Bf angeführt, oder sogar neun Dienstnehmer mit aufrechter Beschäftigungsbewilligung, von denen das FA im angefochtenen Bescheid ausging, macht für die Unternehmereigenschaft

des Bf - und damit für dessen Anspruch auf Erteilung einer UID-Nr. – keinen entscheidenden Unterschied.

Die angeführte VwGH-Entscheidung vom Nov.2015 verdeutlicht im Übrigen, dass auch im Fall einer Leistungserbringung ohne Helfer, die Unternehmereigenschaft des Bf nicht von vorne herein auszuschließen gewesen wäre.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass bereits ein einzelner Auftraggeber, mit dem der Bf 2012 auf Basis des festgestellten Geschäftsmodells einen geschäftlichen Kontakt nach den Grundsätzen unternehmerischen Handelns iSd UStG glaubhaft geplant hatte, gemäß der EUGH-Judikatur in der Rs „*Alessio*“ den gesetzlichen Anspruch auf Erteilung einer UID-Nr. vermitteln konnte, zumal die vom EUGH geforderten objektiven Anhaltspunkte für eine betrügerische Verwendung der UID-Nr. (mit umsatzsteuerlicher Auswirkung) aus Sicht des BFG im anhängigen Verfahren nicht erwiesen wurden.

Der im Bescheid geäußerte Verdacht auf einen „*Missbrauch der Gewerbeordnung zur Verschleierung abhängiger Beschäftigungsverhältnisse*“ genügt insofern nicht. Wie vom FA zutreffend angemerkt, ist der Anspruch auf eine UID-Nr. vom Vorliegen einer Gewerbebefugnis unabhängig. Im Übrigen lagen, wie erwähnt, nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid für die neun Dienstnehmer des Bf ohnehin Beschäftigungsbewilligungen vor. Welchen die Verweigerung einer UID-Nr. rechtfertigenden Betrug der Bf begangen haben soll, indem er, aufgrund fehlender eigener Beschäftigungsbewilligung, seine Einkünfteerzielung auf Basis einer unternehmerischen Tätigkeit organisiert und ausgeübt hat, vermag das BFG nicht zu erkennen.

Vor dem dargestellten Hintergrund kann es dahingestellt bleiben, ob der Bf über eine hinreichende, nach außen erkennbare Betriebsstruktur (Stichwort: fester Betriebsstandort mit Büroausstattung und Firmentafel) oder über große Arbeitsgeräte (Traktor, Seilwinde) und Arbeitsmittel für Dienstnehmer verfügte und ob dem Bf die Preisgestaltung von seinen Auftraggebern (weitgehend) vorgegeben wurde (was bei entsprechend bedeutenden Auftraggebern und insbesondere bei sich am Markt erst etablierenden Unternehmen wohl generell anzunehmen ist).

Eine Unterstützung bei der Abwicklung der Betriebsanmeldung durch eine in kaufmännischen Belangen erfahrene Bekannte mit hinreichenden Deutschkenntnissen erscheint dem BFG in Hinblick auf die persönlichen Verhältnisse des Bf nachvollziehbar und stellt dessen Unternehmereigenschaft nicht in Frage. Auch die Bevollmächtigung derselben steuerlichen Vertretung zur Durchführung der abgabenbehördlichen Betriebsanmeldung für den Bf stößt insofern auf keine Bedenken.

Im Ergebnis erfolgte die Versagung der Erteilung einer UID-Nr. an den Bf im Juni 2012 somit aus Sicht des BFG zu Unrecht und war der angefochtene Bescheid daher aufzuheben.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass Gegenstand des anhängigen Verfahrens weder das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug aus den

Rechnungen des Bf, noch jener für das Ergehen eines Umsatzsteuerbescheides 2012 war, wobei Letzteres im Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Bescheides allein aufgrund des zeitlichen Aspekts noch nicht abschließend beurteilt werden konnte.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 8. September 2016