

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Einzelrichterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die als Beschwerde zu erledigende Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu Recht erkannt:

Der Berufung wird als Beschwerde stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Zulässigkeit der Begrenzung der Gültigkeit der dem Beschwerdeführer (Bf) erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr.).

Mit dem angefochtenen Bescheid begrenzte das Finanzamt (FA) die dem Bf im Jahr 2007 erteilte UID-Nr. mit Wirksamkeit ab 18. März 2011 mit der Begründung, dass die vom Bf im Rahmen seines Gewerbes als Verspachtler von vormontierten Ständerwänden erbrachten Leistungen kein „*individualisiertes, konkretisiertes und einheitliches Werk*“ sondern „*einzelne manuelle Leistungen*“ darstellten, „*zumal die gegenständlichen Spachtelarbeiten auch im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf erbracht*“ würden. Der Bf erbringe im Rahmen der Auftragserfüllung weisungsgebunden typische Hilfsarbeiten im Bau- bzw. Baunebengewerbe, unterliege dabei der regelmäßigen Kontrolle seines Auftraggebers vor Ort (samt Anordnung von Nachbesserungen) und trage kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko. Es sei daher davon auszugehen, dass seine Arbeitskraft geschuldet werde und Dienstverhältnisse vorgelegen seien, für welche entsprechende Lohnabgaben zu leisten wären.

Im Rechtsmittel gegen den Begrenzungsbescheid verwies der (steuerlich vertretene) Bf zunächst auf das Wesen des Werkvertrages als Zielschuldverhältnis, das mit dem Erreichen des Ziels realisiert werde. Damit sei der Vertrag zugleich beendet. Beide der abgabenbehördlichen Beurteilung im angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Verträge mit zwei seiner Auftraggeber (Trockenbau XYZ GmbH und D. KG) umfassten wesentliche Inhalte von Werkverträgen. Beim Grundsatzvertrag der

Trockenbau XYZ GmbH sei die weitere Konkretisierung im Rahmen der im Einzelfall vor Auftragsannahme vorzunehmenden Baustellenbesichtigung samt damit verbundenen Einblicks in die jeweiligen Ausschreibungsunterlagen sichergestellt. Der Werkauftrag der D. KG verweise auf das gelegte Angebot.

Er arbeite auf Basis von selbständigen Einzelwerkverträgen mit drei Hauptauftraggebern laufend zusammen, zu welchen sich aufgrund verlässlicher Leistungserbringung ein Vertrauensverhältnis entwickelt habe. Daneben führe er auch Aufträge für weitere Unternehmen durch.

Bei seinen unstrittig einfachen manuellen Tätigkeiten handle es sich dennoch um ein (an keinen Befähigungsnachweis gebundenes) freies Gewerbe, für das er seit März 2007 eine aufrechte Gewerbebefugnis besitze.

Bei der Ausübung seiner Tätigkeit unterliege er ausschließlich einem sachlichen Weisungsrecht seines Auftraggebers, sei aber dessen betrieblichen Ordnungsvorschriften (Arbeitszeit, -dauer, -pausen) nicht unterworfen, sondern verfüge über eine freie Zeiteinteilung, die sich am Arbeitsfortschritt des geschuldeten Werks orientiere. Dadurch sei es, bei entsprechendem Fleiß, Ausdauer und Geschicklichkeit auch möglich, auf die Höhe der Einnahmen Einfluss zu nehmen. Zudem beeinflusse er die Preisgestaltung und stehe es ihm auch frei, Aufträge anzunehmen oder auch abzulehnen. Ebenso sei es ihm unbenommen, allenfalls einen anderen Unternehmer mit seiner Vertretung zu betrauen. Ausgabenseitig komme sein Unternehmerrisiko einerseits in der Möglichkeit Personal aufzunehmen zum Ausdruck, wovon er in der Vergangenheit je nach Auftragslage Gebrauch gemacht habe, anderseits würden von seinen Schlussrechnungen branchenübliche Haftrücklässe zur Abdeckung allfälliger Schäden einbehalten. Die Rechnungslegung und Zahlung erfolge erst nach erbrachter Leistung. Bei größeren Aufträgen würden auch Teilrechnungen gelegt und bezahlt, wobei entsprechende Deckungsrücklässe einbehalten würden.

Ohne weitere Erhebungen und ohne Stellungnahme zum Rechtsmittelvorbringen legte das FA die Berufung des Bf dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Es wurde erwogen:

1. 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 betont in seiner Judikatur zur MWSt-Identifikationsnummer deren Hauptziel, einen Beitrag zum ordnungsgemäßen Funktionieren des MWSt-Systems zu leisten. Sie diene dem Nachweis des MWStlichen Status eines Steuerpflichtigen, stelle ein wichtiges Beweismittel für die bewirkten Umsätze dar und erleichtere die Kontrolle der genauen Steuererhebung (vgl. z.B. EuGH 14.3.2013, C-527/11, Rs „*Ablessio SIA*“).

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 im Bereich des Bau-/Baunebengewerbes als unternehmerisch oder unselbständig, hat der VwGH zuletzt zum Erkenntnis vom 26.11.2015, 2012/15/0204 folgende Rechtsätze formuliert:

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).“

Rs 3: „Umsatzsteuerrechtlich liegt auch bei Vorliegen eines so genannten freien Dienstvertrages eine selbständige Tätigkeit und daher Unternehmereigenschaft vor (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 83, die zur Abgrenzung eines sogenannten freien Dienstvertrages von einem normalen Dienstvertrag auf Krejci in Rummel, ABGB³, § 1151 Rz 83 ff, verweisen). Der freie Dienstvertrag unterscheidet sich vom normalen Dienstvertrag durch das Fehlen persönlicher Abhängigkeit und von Beschränkungen des persönlichen Verhaltens. Gegenstand des freien Dienstvertrages sind Dienstleistungen, die nicht in persönlicher Abhängigkeit geleistet werden. Insbesondere besteht keine dem Dienstvertrag vergleichbare Weisungsunterworfenheit und keine Bindung an bestimmte Arbeitszeiten; hingegen die Möglichkeit, den Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und jederzeit zu ändern. Ein freier Dienstvertrag liegt vor, wenn die Parteien ihr Vertragsverhältnis so unabhängig und frei wie nur möglich gestalten wollen (vgl. Krejci in Rummel, ABGB³, § 1151 Rz 83 ff).“

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

“ 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 hiefür ein laufendes Entgelt erhält oder ob er einen bestimmten Erfolg schuldet und für diesen entlohnt wird (vgl. Ruppe/Achatz, a.a.O. § 2, Tz 76).

Unternehmerrisiko trägt der Steuerpflichtige, wenn der Erfolg 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).

2. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage kommt dem verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel auf Basis des folgenden, nach dem Verfahrensergebnis als erwiesen anzunehmenden Sachverhalts Berechtigung zu:

Der aus Bosnien-Herzegowina stammende, langjährig in Österreich lebende Bf, erzielte nach den abgabenbehördlichen Daten bis 2006 ausschließlich nichtselbständige Einkünfte (DB2-Datenbank).

Seit März 2007 ist er Inhaber einer Gewerbebefugnis für das Anmeldungsgewerbe „*Verspachteln von Ständerwänden zur Beseitigung von Unebenheiten und Stößen gemäß § 5 Abs. 2 GewO 1994*“. Zugleich meldete der - von Beginn an steuerlich vertretene - Bf der Abgabenbehörde die Eröffnung eines entsprechenden Gewerbebetriebes und beantragte die Erteilung einer UID-Nr (V-Akt, Eingabe 11.4.2007).

Im Zuge eines abgabenbehördlichen Erhebungsbesuches anlässlich der Betriebsanmeldung legte der Bf ein Auftragsschreiben eines Bauunternehmens H.u.H. vom 29. März 2007 vor, mit welchem er für ein konkretes Bauvorhaben in X-Stadt zur Durchführung der anfallenden Gipskartonspachtelarbeiten zum Nettopreis von 2,55 €/m² beauftragt worden war (Materialbeistellung durch den Auftraggeber; für allfällige, ausschließlich vom Auftraggeber anzuordnende Regiestunden waren 22,- € je Facharbeiterstunde vereinbart). Zudem wies der Bf einen Dienstzettel für einen ab 2. April 2007 bei ihm beschäftigten Dienstnehmer vor (Facharbeiter, Bezahlung nach Kollektivvertrag). Ergänzend erklärte der Bf, vorerst nur Arbeiten für diesen einen Auftraggeber durchzuführen, von dem er weitere Aufträge erwarte. Er beabsichtige aber für verschiedene Auftraggeber zu arbeiten und erwarte für 2007 einen Umsatz von 40.000,- €. Die Bezahlung seiner Leistungen werde mittels Banküberweisung nach Rechnungslegung mit USt-Verrechnung erfolgen (stundenweise Abrechnung). An Ausgaben rechnete der Bf mit mtl. rd. 500,- € für Lohnabgaben sowie Kosten für Werkzeug, Telefon und Kfz (eigener Pkw vorhanden).

Der steuerliche Vertreter verwies ergänzend darauf, dass der Bf aufgrund seiner Tätigkeit den Bestimmungen des § 19 Abs. 1a UStG 1994 unterliege und es im Regelfall zum

Übergang der USt-Schuld auf den Leistungsempfänger kommen werde (V-Akt, Eingabe 3.Mai 2007).

Auf Basis dieses Erhebungsergebnisses vergab das FA am 24.April 2007 eine UID-Nr. für den Bf.

Nach den Abgabenerklärungen des Bf erzielte er in den Jahren 2007 bis 2009 Jahresumsätze zwischen etwa 25.000,- € und 35.000,- €, bevor diese 2010 auf knapp 45.000,- € anstiegen (jeweils nahezu ausschließlich auf Bauleistungen/Kz 021 entfallend). Personalkosten in maßgeblicher Höhe scheinen im Betriebsaufwand – abgesehen von Lohnkosten für die Tochter - lediglich in der Anfangsphase (April bis Juli 2007) auf. Danach fielen lt. abgabenbehördlicher Arbeitsgeberdatenbank bis 2010 lediglich vereinzelt und kurzfristig geringfügige Aushilfslöhne an. 2010 brachte der Bf in seiner Überschussermittlung allerdings mehr als 22.000,- € an Fremdleistungsaufwand im Abzug.

Eine abgabenbehördliche Überprüfung der Ausgangsrechnungen und geltend gemachten Kosten für Fremdleistungen im Zuge der Veranlagung für 2010 führte zu keinen Korrekturen der erklärten Bemessungsgrundlagen (Vorhalteverfahren Sept.2012).

Im Jänner 2011 begann das FA – ausgelöst durch Erhebungen bei einem anderen Abgabepflichtigen – beim Bf mit der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für ein Beibehalten der UID-Nr. Im März 2011 mündeten diese in den verfahrensgegenständlichen Begrenzungsbescheid.

Nach den niederschriftlich festgehaltenen Angaben des Bf vom 25.Jänner 2011 befand sich der Sitz seines Unternehmens bis dahin in seiner Familienwohnung (Büro mit Fax, PC und Drucker). Die laufenden kaufmännischen Arbeiten (u.a. Rechnungslegung) erledigte die Tochter (HAK-Ausbildung) im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung (9 Wochenstunden) für den Bf.

Neben drei Hauptauftraggebern, mit welchen der Bf nach seinen Angaben in ständiger Geschäftsverbindung stand (XYZ, D., M.), nannte der Bf im Jänner 2011 zwei weitere Auftraggeber mit unregelmäßiger Auftragerteilung (S., P.).

Am Beispiel eines ihm von der Trockenbau XYZ GmbH (in der Folge kurz XYZ GmbH) am 25.Okt.2010 und von der Stukkateur/Trockenbau D. KG (in der Folge kurz D. KG) am 4.August 2010 erteilten Auftrages führte der Bf bei dieser Befragung durch das FA zur Auftragsabwicklung aus:

- Vertreter der beiden Auftraggeber nehmen telefonisch Kontakt mit ihm auf, wenn sie eine neuer Baustelle für ihn haben;
- nach gemeinsamer Besichtigung der Baustelle vor Ort wird der Vertrag zu im Wesentlichen branchenweit üblichen Einheitspreisen vereinbart (2,60 €/m² Wandfläche plus zusätzlich 1,60 €/m² für den Kantenschutz);
- die XYZ GmbH bezahlt bei weiter entfernten Baustellen zur Abgeltung des im Übrigen vom Bf zu tragenden, erhöhten Reiseaufwandes gelegentlich 10 Cent/m² mehr;

- das zu verarbeitende Material wird von den Auftraggebern beigestellt;
- die verwendeten Werkzeuge stammen vom Bf bzw. seinem bosnischen Kollegen, D.S., mit dem er seit Mitte 2010 regelmäßig (gegen 50%ige Einnahmenbeteiligung) gemeinsam arbeitet;
- bei der Durchführung der übernommenen Aufträge unterliegt der Bf, nach seinen Angaben, weder hinsichtlich des Beginns noch der Dauer einer vorgegebenen Tagesarbeitszeit, doch hat er seine Arbeitseinsätze mit dem (in regelmäßigen Baustellenbesprechungen koordinierten) Baustellenterminplan abzustimmen, wobei er allenfalls auch kurzfristigen Änderungen durch den zuständigen Baustellenkoordinator Folge zu leisten hat;
- unangekündigte Kontrollen durch die Auftraggeber erfolgen laufend und betreffen den Fortgang und die Qualität der vereinbarten Arbeiten. Nach Rechnungslegung (grundsätzlich Schlussrechnungen, bei größeren Baustellen auch Teilrechnungen, auf Basis der vom Bf mittels „Zollstabs“ durchgeföhrten Abmessungen) wird zudem die Ordnungsmäßigkeit der Abrechnung überprüft. Zahlungen erfolgen erst nach Feststellung der qualitativen und quantitativen Ordnungsmäßigkeit der in Rechnung gestellten Leistungen. Allfällige Mängelfeststellungen sind auf Kosten des Bf zu beheben;
- abgesehen von der Arbeitsgemeinschaft mit D.S. findet keine nennenswerte Zusammenarbeit mit anderen Verspachtelungsarbeitern auf den Baustellen statt; angestellte Mitarbeiter werden nicht mehr beschäftigt; gelegentlich hilft die Tochter des Bf aus, die ihn im – bisher nicht eingetretenen Verhinderungsfall - auch vertreten könnte.

Die analogen, abgabenbehördlichen Befragungen des D.S. am 22.Dez.2010 bzw. 17.März 2011 bestätigten im Wesentlichen die Angaben des Bf vom 25.Jänner 2011. Insbesondere erfolgt auch nach der Darstellung des D.S. jeweils eine Einzelvereinbarung von Aufträgen nach Besichtigung der betreffenden Baustellen, wobei die Initiative für die Erlangung neuer Aufträge von den Auftragnehmern (Bf bzw. S) ausgeht. Des Weiteren bestätigte D.S. die Beschränkung der Auftraggeberanweisungen und -kontrollen auf fachliche Aspekte (regelmäßige Überprüfungen des Umfangs und der Qualität der erbrachten/abgerechneten Leistungen), sowie das Fehlen einer von den Auftraggebern vorgegebenen/kontrollierten Arbeitszeit. Auch ohne Anordnung des Auftraggebers betrug die tägliche Arbeitsdauer demnach regelmäßig – auch an Wochenenden – 10 bis 15 Stunden.

In der vorliegenden Auftragsbestätigung der D. KG vom 4.8.2010 wurde mit dem Bf ein Pauschalpreis für ein nicht näher konkretisiertes (dem Bf in der Befragung vom 25.Jänner 2010 nicht erinnerliches) Angebot vereinbart.

Bei dem vom Bf unter Anführung seiner UID-Nr. mit der XYZ GmbH abgeschlossenen „*Subunternehmervertrag für das Bauvorhaben XY-Fachmarkt*“ vom 25.Okt.2010 (im folgenden kurz Subunternehmervertrag) wurde offenbar ein vorgefertigter Mustervertragstext des Auftraggebers mit den von diesem bei der Vergabe von

Subaufträgen an andere Unternehmen allgemein verwendeten Modalitäten der Auftragsabwicklung verwendet.

Beide Verträge gehen von einem Übergang der Steuerschuld auf den Auftraggeber auf Basis des § 19 UStG aus.

Da den Verfahrensunterlagen nachvollziehbar begründete Bedenken der Abgabenbehörde oder widersprüchliche Feststellungen zum dargestellten Akteninhalt nicht zu entnehmen sind, geht das BFG von dessen Richtigkeit aus und legt diesen der gegenständlichen Entscheidung als erwiesenen Sachverhalt zu Grunde, zumal das FA trotz zweimaliger Aufforderungen im UFS-/BFG-Verfahren die Vorlage weiterführender Beweismittel unterließ.

3. Aus Sicht des BFG liegt der Leistungsvereinbarung des Bf mit der XYZ GmbH vom 25.Okt.2010 eine unternehmerische Geschäftsbeziehung zu Grunde, wobei es für das anhängige Verfahren dahingestellt bleiben kann, ob diese dem Typus des Werkvertrages oder des freien Dienstvertrag im Sinne der vom VwGH im Erkenntnis vom 26.11.2015, 2012/15/0204 dargestellten Wesensmerkmale zuzuordnen ist.

Fest steht für das BFG allerdings, dass eine Beurteilung der auf diesem Vertrag basierenden Tätigkeit des Bf als (reguläres) Dienstverhältnis im Sinne der einkommensteuerlichen Bestimmungen (§ 47 Abs.2 EStG 1988) im Verfahrensergebnis keine Deckung findet. Eine Leistungserbringung des Bf in persönlicher Abhängigkeit zur und unter Eingliederung in die XYZ GmbH lässt sich weder aus den Ausführungen des Bf oder des D.S., noch aus dem Inhalt des vorliegenden Subunternehmervertrages oder anderer Verfahrensunterlagen ableiten.

Im Subunternehmervertrag vom 25.Okt.2010 beschränken sich zeitliche Vorgaben zur Leistungserbringung des Bf auf die Einhaltung des Bauzeitplans. Insofern decken sich die übereinstimmenden Angaben des Bf und des D.S. zur frei gestaltbaren und auch tatsächlich frei gestalteten Arbeitszeit mit dem Vertragsinhalt. Hinweise auf Dienstzeitvorgaben oder Unterlagen über Dienstzeitkontrollen liegen nicht vor. Ein täglich fixer Treffpunkt um 6:00 Uhr bzw. Dienstbeginn um 6:30 Uhr war demnach Resultat der eigenständigen Vereinbarungen zwischen dem Bf und seinem Arbeitskollegen und erweist sich im Übrigen als notwendiger Bestandteil der gelebten Fahrtengemeinschaft. Ohne Anordnung durch den Auftraggeber und ohne Anspruch auf Mehrvergütung - teilweise sogar am Wochenende - geleistete Tagesarbeitszeiten von 10 – 15 Stunden stellen typische Merkmale einer selbständigen, in persönlicher Eigenverantwortlichkeit ausgeübten Leistungserbringung dar.

Die vertragliche Verpflichtung zur Anwesenheit bei den wöchentlichen Baubesprechungen zielt auf die Sicherstellung einer ordnungsgemäß koordinierten Abwicklung des Gesamtprojekts ab und stellt ein übliches Instrument der Baustellenorganisation auf Großbaustellen dar, das alle vor Ort tätigen Unternehmen einbezieht. Eine Dienstzeitregelung für unselbständige Dienstnehmer ist darin nicht zu erblicken. Dies

umso mehr, als der Bf befugt war, sich bei diesen Besprechungen vertreten zu lassen (Punkt 7.3 des Subunternehmervertrages).

Anhaltspunkte über eine andere Form der Eingliederung des Bf in den betrieblichen Organismus der XYZ GmbH sind dem Verfahrensergebnis nicht zu entnehmen. Sowohl der Bf als auch D.S. betonten, ihre Arbeit unabhängig von anderen auf der Baustelle tätigen Spachtelarbeitern durchgeführt zu haben. Deren Ausführungen über die Spachtelarbeiten als regelmäßige letzte Maßnahme vor Beginn der Malerarbeiten (= Unternehmerwechsel), weisen funktionell auf einen Arbeitsablauf am Ende des von der XYZ GmbH übernommenen Gesamtauftrages hin. Dass dies zu der im angefochtenen Bescheid angeführten Erbringung der Spachtelarbeiten „*im unmittelbaren zeitlichen Arbeitsablauf*“ und zugleich zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus der XYZ GmbH geführt hat, konnte vom BFG auf Basis des Verfahrensergebnisses nicht festgestellt werden.

Zur Weisungsgebundenheit des Bf lässt sich aus dem festgestellten Sachverhalt lediglich eine Bindung an fachliche Weisungen des für das Baustellenprojekt verantwortlichen Vertreters der XYZ GmbH zu Art und Qualität der bedungenen Leistungen ableiten.

In Punkt 7.5 des Subunternehmervertrages vom 25.10.2010 ist ausdrücklich festgehalten, dass die für die Bauaufsicht eingesetzten Organe des Auftraggebers lediglich für die „*kommerzielle und fachliche Überwachung und Abnahme des Auftrages zuständig*“ sind.

Gegenteiliges ergibt sich weder aus den niederschriftlich festgehaltenen Angaben des Bf und des D.S., noch aus dem übrigen Akteninhalt.

Kurzfristige Änderungen in der Reihenfolge der zu verspachtelnden Flächen sind nicht per se Ausdruck einer persönlichen Weisungsgebundenheit, sondern resultieren oftmals aus dem Koordinationsbedarf einer Baustellsituation, in welcher verschiedene Unternehmen an einem gemeinsamen Werk arbeiten. Für jeden der teilnehmenden Unternehmen ist die freie Gestaltung der eigenen Leistungserbringung durch die Vorgaben der Baustellenordnung, die Festlegungen in den wöchentlichen Baubesprechungen und durch die in Abstimmung mit dem Arbeitsfortgang auf der Baustelle laufend aktualisierten Anordnungen des verantwortlichen Baustellenkoordinators begrenzt (unabhängig davon, ob Letzterer dem eigenen Vertragspartner zuzuordnen ist). Insofern handelt es sich auch in diesen Fällen regelmäßig um sachliche Weisungen.

Gegenteiliges wäre vom FA allenfalls an Hand konkreter Beweismittel für den Einzelfall nachzuweisen gewesen (BFG-Auftrag vom 22.8.2016), doch unterblieb deren Vorlage.

Wenn, nach den Angaben des D.S. vom 17. März 2011, kurzfristig eingeschobene Zwischenaufträge gesondert und unter Rücksichtnahme auf den Fortgang des Hauptauftrages vereinbart werden, entspricht dies einer unter selbständigen Geschäftspartnern üblichen Vorgangsweise. Für die Unrichtigkeit dieser Darstellung bietet das Verfahrensergebnis keine tragfähigen Anhaltspunkte.

Auch durchgeführte Kontrollen zur Überprüfung der Qualität der erbrachten Leistungen (samt allfälliger Mängelbehebungsaufträge) bzw. der Ordnungsmäßigkeit von gelegten Teilrechnungen oder im Rahmen der Endabnahme bei Legung der Schlussrechnung stellen typische Anwendungsfälle eines fachlichen Kontroll- und Weisungsrechts im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Unternehmen dar.

Deutlich gegen ein herkömmliches Dienstverhältnis spricht weiters die im Subunternehmervertrag vom 25.Okt.2010 festgelegte Art der Leistungsabrechnung (Verrechnung ausschließlich *nach* erbrachter Leistung auf Basis von m²-Preisen (Wandflächen) bzw. Ifm-Preisen (Kantenschutz); Teilrechnungen in Monatsabständen nach wöchentlich vom örtlichen Bauleiter bestätigten, nachvollziehbaren und überprüfbarer Aufmaßen; Schlussrechnungslegung (unter Anschluss überprüfbarer Unterlagen) erst nach schriftlich protokollierter Abnahme der Gesamtleistung; Bezahlung nach Prüfung unter Abzug von 10% Deckungsrücklass bei Teilrechnungen bzw. 5% Haftrücklass (3jährig befristet) bei Schlussrechnungen, ggf. unter Inanspruchnahme von Skontoabzügen).

In Hinblick auf diese Details der Leistungsvereinbarung zwischen dem Bf und der XYZ GmbH, kann keine Rede von einer dienstgeberähnlichen Verpflichtung des Auftraggebers zur Leistung eines laufenden, erfolgsunabhängigen Entgelts sein. Anderseits schuldet bei einer derartigen Vertragsgestaltung auch der Bf keineswegs nur seine Arbeitskraft, sondern löst für jeden einzelnen Auftrag erst die erfolgreich erbrachte Leistung seinen Entlohnungsanspruch aus.

Am dargestellten Gegenleistungsverhältnis ändert auch eine allfällige zeitlich weitgehend geschlossene Abfolge von Aufträgen nichts, auf welche sich – trotz fehlender Anhaltspunkte im vorgelegten Verfahrensakt des FA – die Ausführungen in Punkt 2. der Beschwerde allenfalls beziehen könnten.

Fest steht, dass aus dem Subunternehmervertrag vom 25.Okt.2010 weder eine Verpflichtung der XYZ GmbH zur Erteilung von Folgeaufträgen noch ein Konkurrenzverbot des Bf abzuleiten ist. Ebenso wenig wurde der Bf damit verpflichtet, sich für etwaige Folgeaufträge zur Verfügung zu halten oder die XYZ GmbH gegenüber anderen Auftraggebern zu bevorzugen.

Eine von den angeführten Vertragsinhalten in entscheidenden Punkten abweichende tatsächliche Abwicklung des Auftrages ist aus dem Verfahrensergebnis nicht abzuleiten.

Die dargestellten Aspekte der nach dem Inhalt der abgabenbehördlichen Unterlagen bei Ergehen des angefochtenen Bescheides maßgeblichen Vertragsbeziehung des Bf zur XYZ GmbH schließen aus Sicht des BFG das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47Abs.2 EStG deutlich aus. Der durch die jeweilige Baustelle vorgegebene Arbeitsort vermag daran nichts zu ändern.

Ausgehend von der festgestellten, weitgehend frei von persönlichen Beschränkungen gestalteten Geschäftsbeziehung zwischen dem Bf und der XYZ GmbH, kann allenfalls von einem freien Dienstvertrag im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 26.11.2015, 2012/15/0204 ausgegangen werden, mit der daraus folgenden Konsequenz eines

Anspruchs auf Fortgeltung der dem Bf - im Jahr 2007 auf Basis wesentlich weniger "unternehmerisch" gestalteter Verhältnisse - erteilten UID-Nr. Dies - in Hinblick auf den offenbar verwendeten Mustervertragstext - unter der Annahme, dass allenfalls auch Folgeaufträge der XYZ GmbH nach diesem Vertragsmuster erteilt wurden.

Inwieweit die für die XYZ GmbH zu bearbeitenden Wandflächen, etwa durch die „Ausschreibungs- und Planunterlagen“, bei Vertragsabschluss für den Bf bereits hinreichend erkennbar konkretisiert waren und damit eher vom Abschluss eines Werkvertrages auszugehen ist, kann, wie ausgeführt, für das anhängige Verfahren dahingestellt bleiben.

Für eine Leistungsvereinbarung zwischen der XYZ GmbH und dem Bf als eigenverantwortlichen, selbständigen Unternehmer, spricht insbesondere auch der Aspekt des Unternehmerrisikos.

Dieses kommt etwa im vertraglich vereinbarten Einbehalt von Deckungs-/ Haftrücklässen und Skontoabzügen durch die XYZ GmbH und in Form diverser Schadenstragungsverpflichtungen des Bf zum Ausdruck. Auch die Verpflichtung zur Mängelbehebung auf Kosten des Bf bei nicht ordnungsgemäßer Leistung birgt ein deutliches Unternehmerrisiko. Beweise dafür, dass diese Vertragsinhalte tatsächlich nicht gelebt wurden, liegen dem BFG nicht vor.

Anderseits zeigt der Einsatz von (unselbständigen oder selbständigen) Hilfskräften bei der Auftragsausführung (vgl. den vom FA anerkannten Fremdleistungsaufwand in der Gewinnermittlung 2010), dass der Bf frei von einer persönlichen Leistungsverpflichtung gegenüber der XYZ GmbH war, dass er sich also vertreten lassen konnte. Punkt 7.4 des Subunternehmervertrages vom 25.Okt.2010 sieht im Übrigen explizit eine Regelung für den Einsatz von Subunternehmen durch den Bf vor. Vor diesem Hintergrund hatte der Bf auch die rechtliche Möglichkeit, mehr als einen Auftrag zeitlich parallel auszuführen und auf diese Weise Einfluss auf die Gestaltung seines Geschäftserfolges zu nehmen. Darin kommt ebenfalls ein Aspekt des Unternehmerrisikos zum Ausdruck.

In Verbindung mit den zuvor dargestellten Erwägungen zur rein sachlichen Weisungsgebundenheit und fehlenden betrieblichen Eingliederung des Bf in die XYZ GmbH, ist damit von einer eigenverantwortlich als Unternehmer ausgeübten Tätigkeit des Bf auch dann auszugehen, wenn man den Subunternehmervertrag mit der XYZ GmbH nicht als freien Dienstvertrag sondern als Werkvertrag (mit selbständig abgrenzbarem Leistungsinhalt) qualifiziert. Auswirkungen auf die Entscheidung im anhängigen Verfahren resultieren daraus, wie erwähnt, nicht.

Wie vom FA in der Stellungnahme vom 15.Sept.2016 zutreffend angemerkt, sind der verfahrensgegenständlichen Entscheidung über die Begrenzung der UID-Nr die „damaligen“ Verhältnisse, somit die Umstände vom März 2011 zu Grunde zu legen. Entsprechend kommt der Art der aktuellen Rechnungslegung durch den Bf keine Relevanz für das anhängige Verfahren zu (lt. FA Rechnungslegung mit USt-Ausweis 2015/2016).

Da sich – bezogen auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen UID-Nr.-Begrenzungsbescheides - ein Anspruch des Bf auf Beibehaltung der im Jahr 2007 erteilten UID-Nr. bereits aus dessen im anhängigen Verfahren beurteilten Geschäftsbeziehung mit der XYZ GmbH ergibt, bedurfte es einer näheren Überprüfung der Leistungsvereinbarungen mit weiteren Auftraggebern nicht mehr.

Der angefochtene Bescheid vom 17. März 2011 war somit aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass der Bf dem Inhalt seines Einkommensteuerbescheides 2010 zufolge, den Auftrag der D. KG vom 4. Aug. 2010 offenbar letztlich im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeführt hat.

Schließlich sei noch an das VwGH-Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0037 erinnert, nach welchem aus dem Umstand, dass einer Person nach Art. 28 Abs. 1 UStG eine UID-Nummer vergeben wurde, keine bindende Beurteilung der Unternehmereigenschaft für ein diese Person treffendes Umsatzsteuerverfahren abzuleiten ist.

Zur 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 19. September 2016