



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AK, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. R. Vejvar-J. Haunschmid KEG, Steuerberatungskanzlei, 4240 Freistadt, Manzenreith 37, vom 26. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch HR Gottfried Buchroithner, vom 3. Jänner 2006 betreffend die Abweisung eines Antrages auf Vergabe einer Steuernummer (§ 92 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. Jänner 2006 wies das Finanzamt den Antrag des Berufungswerbers (= Bw) auf Vergabe einer Steuernummer anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ab.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass es infolge eines Antrages des Bw. auf Erteilung einer Steuernummer einen Fragebogen zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern hinsichtlich vermuteter Scheinselbstständigkeit im Beisein des Bw erstellt habe. Er habe dabei angegeben, seit August 2005 für die Fa. G OEG als Hersteller von Schablonen auf unbestimmte Zeit tätig zu sein. Er übe seinen Beruf auf selbstständiger Basis aus und benütze dafür nicht nur eigenes Werkzeug, sondern sei auch für den Materialeinkauf verantwortlich und trage ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko. Seine Auftraggeberin sei die Fa. G OEG. Die Entlohnung erfolge in Pauschalbeträgen. Das eigene Werkzeug des Bw. bestehe aus einem gebrauchten Bauschrauber im Wert von 27,00 € und einer gebrauchten Stichsäge im Wert von 35,00 €, welches er von seinem Auftraggeber angekauft habe. Sein Argument, für den Materialeinkauf

verantwortlich zu sein, um daraus eine selbstständige Erwerbstätigkeit ableiten zu können, relativiere sich insofern, als ihm das verwendete Material (Spanplatten, Bretter und Schrauben) von seiner Auftraggeberin, der

Fa. G, verkauft worden sei. Auch das Tragen des Haftungs- und Gewährleistungsrisikos scheine tatsächlich nicht vorzuliegen, da der Bw. mit von seinem Auftraggeber "angekauftem" Material arbeite. Die Ausführung eines klar abgrenzbaren Werkes sei eine weitere Grundvoraussetzung für das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die vom Bw. angegebene Tätigkeit für den Auftraggeber auf unbestimmte Zeit sowie die Entlohnung in Pauschalbeträgen stellten einen eindeutigen Hinweis auf eine unselbstständige Tätigkeit dar. Das bloße Anfertigen von Schablonen mit vom Auftraggeber angekauftem Material und Werkzeug stelle kein abgrenzbares Werk dar. Darüber hinaus befinde sich der Bw. in einem wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeitsverhältnis zu seiner Auftraggeberin, da er deren Haus bewohne und ausschließlich für diese arbeite.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. im Wesentlichen vor, dass dieser seine selbstständige Tätigkeit als Schablonenhersteller in Österreich im August 2005 begonnen habe. Wie jeder vernünftige Jungunternehmer, der klein anfange, habe auch er mit größtmöglicher Sparsamkeit begonnen, die wirtschaftlichen Möglichkeiten der Selbstständigkeit zu sondieren. Viele österreichische Jungunternehmer begannen ihre handwerkliche Tätigkeit ebenfalls in der Garage oder Scheune der Eltern oder als Untermieter eines anderen Gewerbetreibenden oder Händlers. Er habe seine Tätigkeit in Zusammenarbeit mit der Fa. G begonnen, da ihm der Komplementär, Herr KG, persönlich bekannt gewesen sei. Aus dieser für Kleinunternehmen typischen und vorsichtigen Anlaufphase könne auf Grund des viel zu kurzen Zeitraumes nicht geschlossen werden, dass seine Tätigkeit keine unternehmerische sei. Er habe am Anfang das Material selbstverständlich auch über die

Fa. G OEG bezogen, da diese als bekanntes österreichisches Unternehmen ganz andere Einkaufskonditionen habe und er sich durch Nutzung deren Logistik Zeit und Geld erspart habe. Aus der Tatsache, dass er das Material bei seinem Auftraggeber eingekauft habe, um daraus ein Werk zu erstellen und ihm dieses dann zu verkaufen, könne nicht geschlossen werden, dass es sich hierbei um kein klar abgrenzbares Werk handle: Zum einen sei keine Materialbeistellung vorgelegen, zum anderen sei der Materialanteil bei der Schablonenherstellung von absolut untergeordneter Bedeutung. Er trage daher für seine Tätigkeit sehr wohl ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko. Dieses beziehe sich auf die korrekte Erstellung der Schablone und keinesfalls auf das Material, mit dem er seine Leistung erbracht habe. Eine Schablone sei nicht deshalb fehlerhaft, weil das Papier reiße, sondern wenn sie technisch falsch sei – dieses Haftungs- und Gewährleistungsrisiko gehe nicht auf den

Papierlieferanten über. Auch die Vereinbarung eines Pauschalhonorars sei kein Hinweis auf eine unselbstständig ausgeübte Erwerbstätigkeit, sondern deute im Gegenteil auf eine selbstständige Tätigkeit hin, da ein Dienstnehmer Anspruch auf die von ihm erbrachte Arbeitszeit habe, wogegen ein selbstständiger Unternehmer das Risiko dafür trage, wie lange er für die Erstellung seines Werkes benötige. Gerade im Bau- und Baunebengewerbe, wo Unternehmer sich nach einem harten Preiskampf auf verbindliche Beträge festlegten, müssten sie mit ihren Subunternehmern verbindliche Beträge je Auftrag vereinbaren. Der Bw. habe während der ersten Monate seiner Selbstständigkeit auch Kontakte zu anderen Auftraggebern geknüpft. Nicht nur im Gewölbebau, sondern auch von Steinmetzen würden Schablonen benötigt. Der Bw. sei vor drei Wochen wieder in Österreich gewesen, um mit seinen potenziellen Auftraggebern Kontaktgespräche für die Saison 2006 zu führen, und unter der Voraussetzung, dass das Finanzamt ihm eine Steuernummer erteile, gehe er davon aus, dass er für mehrere Auftraggeber tätig sein werde. Er stelle den Antrag, ihm für den Beobachtungszeitraum von drei Jahren, der jedem österreichischen Unternehmer zugestanden werde, eine Steuernummer zu erteilen. Zur Untermauerung seiner Ausführungen werde er umgehend den Jahresabschluss 2005 sowie eine Prognoserechnung 2006 vorlegen. Für ihn als ausländischen Jungunternehmer wäre es eine unzulässige Diskriminierung, dürfte er nicht wie jeder österreichische Staatsbürger klein anfangen.

In Form einer Berufungsergänzung reichte der Bw. die Gewinnermittlung für das Jahr 2005 nach. Für das Jahr 2006 führe er derzeit Vorgespräche mit Auftraggebern. Für das Jahr 2006 sei die Anschaffung einer Handkreissäge, eines Bauschraubers und eines Baunaglers sowie einer Stichsäge geplant.

In der Aufstellung der Einkünfte der gewerblichen Tätigkeit 2005 stellte der Bw. den Einnahmen in Höhe von 4.500,00 € (3.500,00 € von der Fa. G und 1.000,00 € von GG) Ausgaben für eine Stichsäge, einen gebrauchten Schrauber, Schrauben, Spanplatten, Beiträge zur GSVG, Grundumlage sowie das Kilometergeld für 8.120,00 km gegenüber. Die Aufstellung weist einen Gewinn von 219,96 € aus.

Der Bw. legte dem Finanzamt am 11. November 2005 eine Vollmachtsurkunde vor, mit welcher er seine steuerliche Vertretung anzeigte.

Ebenfalls am 11. Oktober 2005 teilte die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt mit, dass der Bw. der Ladung anlässlich der Vergabe einer Steuernummer und der Neuanschreibung eines Gewerbes nicht Folge leisten könne.

Die persönliche Vorsprache des Bw. wurde auf den 14. November 2005 verschoben.

Dem am 14. November 2005 ausgefüllten Fragenkatalog zur Selbstständigkeit von EU-Ausländern ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass der Bw. seit Juli 2004 in Österreich als

Arbeiter in der Landwirtschaft des KG beschäftigt gewesen ist. Seit Juli 2004 sei er nichtselbstständig tätig gewesen, ab August 2005 selbstständig. Er habe in Österreich ein Gewerbe angemeldet, weil hier jeder ohne Bürokratie ein Gewerbe anmelden könne. Als Auftraggeber nannte der Bw. nicht nur die Fa. G, sondern auch die Fa. J in Adresse1 sowie diverse Putzfirmen. Der Bw. arbeite nicht auf Baustellen, sondern erzeuge die Schablonen hauptsächlich an seiner Wohnadresse in Adresse. Diese Wohnung habe er von KG und JG gemietet. Er beabsichtige, für seine Auftraggeberin auf unbestimmte Zeit zu arbeiten. Für die Gewerbeausübung benötige er eine Stichsäge und Bauschrauber, die er selbst besitze. Das Arbeitsmaterial – Holzbretter - kaufe er selbst. Er habe keine Mitarbeiter, werde bezüglich der Arbeitszeit, des Arbeitsfortgangs und der Arbeitsqualität nicht kontrolliert und könne kommen und gehen, wann er wolle. Er habe auch ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko zu tragen. Bei seiner Arbeit könne er sich nicht durch eine andere Person vertreten lassen. Er erhalte für die Schablonen unterschiedlich hohe Pauschalbeträge, welche sich nach Anzahl und Größe bemessen würden.

Laut Firmenbuchauszug lauten auch die Geschäftsanschrift der Fa. G OEG und die Wohnadresse des persönlich haftenden Gesellschafters der OEG, KG, auf Adresse.

Einem Gewerberegisterauszug der BH F ist zu entnehmen, dass der Bw. unter der Gewerberegister Nr. 1 ab 1. August 2005 das freie Gewerbe eines Schablonenerzeugers angemeldet hat.

Eine Einsichtnahme in den Versicherungsdatenauszug der österreichischen Sozialversicherung ergab, dass der Bw. von 3. Juli bis 25. September 1995 bei EH in der Landwirtschaft, von 19. Juli bis 27. August 1996, von 9. Juli bis 30. August und von 23. September bis 25. Oktober 1997 bei AE in der Landwirtschaft, von 2. August bis 4. September 2000 bei JA in der Forstwirtschaft und von 3. Oktober bis 28. November 2000 bei JK in der Landwirtschaft beschäftigt gewesen ist. Von 6. Juli bis 3. September, von 16. September bis 18. Oktober, von 8. November bis 7. Dezember 2004 und von 1. Juni bis 8. August 2005 war der Bw. bei KG in der Landwirtschaft tätig. Seit 1. August 2005 ist der Bw. bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft gemeldet.

Aus dem vorliegenden Finanzamtsakt ist ferner ersichtlich, dass der Bw. am 16. August, am 31. August und am 28. Oktober 2005 eine Rechnung an die Fa. G Gewölbemaurer OEG, etabliert an derselben Adresse wie der Bw., gelegt hat. Die ersten beiden Rechnungen weisen als Leistungszeitraum August 2005 und eine Baustelle in S auf, während auf der letzten Rechnung die Leistungszeiträume September und Oktober 2005 und drei verschiedene Baustellen abgerechnet wurden.

Auf einer weiteren, im Akt abgehefteten Rechnungskopie vom 3. November 2005, scheint als Rechnungsleger die Fa. G und als Rechnungsempfänger der Bw. auf. Die Rechnung nimmt Bezug auf drei ebenfalls im Akt befindliche Lieferscheine und enthält die Lieferung einer gebrauchten Stichsäge und eines gebrauchten Bauschraubers sowie von Spanplatten, Schrauben, Brettern und von Wellpappe.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 6. April 2006 ersuchte die Referentin den Bw., zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*1) Sie führten in Ihrer Berufung an, während der ersten Monate Ihrer selbstständigen Tätigkeit – neben der Fa. G OEG – zu weiteren Auftraggebern Kontakte geknüpft zu haben. Diese Unternehmen mögen mit Namen und Anschrift genannt und schriftliche Unterlagen, die die Kontaktaufnahme dokumentieren, vorgelegt werden.*

*2) Sie gaben weiters an, von GG im Jahr 2005 Einnahmen in Höhe von 1.000,00 € bezogen zu haben und bezeichneten als Ihre Auftraggeber die Fa. G OEG, die Fa. J in Adresse1 sowie diverse Putzfirmen.*

*Auf welche Art und Weise wurden die geschäftlichen Kontakte geknüpft (Telefon, Fax, persönliche Kontaktaufnahme, etc.)? Schriftliche Aufzeichnungen betreffend diese Kontaktaufnahmen mögen zur Einsicht vorgelegt werden.*

*Übermitteln Sie bitte die an GG gestellte/n Rechnung/en zur Einsichtnahme und nennen Sie die genaue Adresse von GG und der Fa. J bzw. geben Sie Namen und Anschriften der Putzfirmen an, für die Sie tätig geworden sind.*

*3) Auf welchen Grundlagen erfolgte die Preisgestaltung bzw. Kalkulation? Welche Pauschalbeträge wurden für welche Arbeiten verrechnet? Bitte um Vorlage von Unterlagen, die Grundlage für Ihre Preisgestaltung waren.*

*4) Wie viele Wochenstunden arbeiteten Sie ungefähr? Hatten Sie stark schwankende Arbeitszeiten? Wenn ja – wodurch wurden diese Schwankungen verursacht? Waren Sie in der Einteilung Ihrer Arbeitszeit völlig frei? Um Vorlage Ihrer Zeitaufzeichnungen bzw. sonstigen Arbeitsaufzeichnungen wird ersucht.*

*5) Ihrer Berufung ist zu entnehmen, dass Sie sich nicht ständig in Österreich aufhalten (... "Ich war vor drei Wochen wieder in Österreich, um mit meinen potenziellen Auftraggebern Kontaktgespräche für das Jahr 2006 zu führen"...). Üben Sie auch in Polen eine Tätigkeit aus? Wenn ja, welche? Wie viel Zeit etwa verbringen Sie in Österreich und wie viel in Polen bzw. sonst im Ausland? Legen Sie bitte – unter Angabe von Namen und Anschrift Ihrer potenziellen Auftraggeber - zweckdienliche Unterlagen diese Gespräche betreffend vor.*

*6) Laut Ihren Berufungsausführungen hatten Sie das Haftungs- und Gewährleistungsrisiko zu tragen. Wurden Sie diesbezüglich bereits in Anspruch genommen? Falls ja, bitte um Vorlage entsprechenden Schriftverkehrs.*

*7) Führten Sie die Ihnen erteilten Aufträge persönlich aus? Hätten Sie die Möglichkeit gehabt, sich vertreten zu lassen? Wenn ja – unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang war eine Vertretung erlaubt? War Ihr jeweiliger Auftraggeber im Falle einer Vertretung zu informieren bzw. hat er eine solche zu bewilligen?*

*8) Welche Regelungen gab es für den Krankheits- oder Urlaubsfall? Hatten Sie selbst für eine Absicherung im Krankheitsfall zu sorgen?*

*9) Haben Sie Betriebsvermögen? Wenn ja, welches?*

*10) Haben Sie ein eigenes Kraftfahrzeug? Wenn nein, wie erfolgten Fahrten zu diversen Auftraggebern?*

11) Welche Überlegungen waren für Sie für die Aufnahme einer selbstständigen Tätigkeit ausschlaggebend bzw. aus welchen Gründen wechselten Sie von einer nichtselbstständigen zu einer selbstständigen Tätigkeit? Hatte Ihr Arbeitgeber für Sie eine Beschäftigungsbewilligung (im Sinne des § 3 Ausländerbeschäftigungsgesetzes)? Wenn ja - bis zu welchem Zeitpunkt war diese Bewilligung aufrecht?

Beschreiben Sie bitte genau, welche inhaltlichen Änderungen sich im Vergleich zu Ihrer bisherigen Tätigkeit als unselbstständig Tätiger ergeben haben. Inwieweit üben Sie als selbstständig tätiger Unternehmer andere Arbeiten aus als ein in einem Arbeitsverhältnis stehender Arbeiter?

12) Legen Sie bitte Kopien der von Ihnen erstellten Angebote sowie der von Ihnen bisher abgeschlossenen (Werk)Verträge zur Einsichtnahme vor. Wie lange genau waren Sie mit welchen Aufträgen beschäftigt?

Der Bw. beantwortete die an ihn gerichteten Fragen wie nachfolgend dargestellt:

1) Kontaktaufnahme zu anderen Geschäftspartnern:

Fa. RR, Adresse2;

GS, Adresse3;

WM, Adresse4.

Mit diesen potenziellen Auftraggebern habe der Bw. persönlich Kontakt aufgenommen und seine Dienstleistungen angeboten. Auf Grund des schwebenden Verfahrens könne er zurzeit keine Dienstleistungen garantieren und habe keine weiteren Kontaktaufnahmen durchgeführt.

2) Die Adresse von GG liege durch die gestellte Rechnung auf und sei in der Buchhaltung genau ersichtlich.

Mit der Fa. J, Gewölbebau, sei kein Kontakt aufgenommen worden, da dies zu Interessenskollisionen mit der Fa. G OEG geführt hätte. Die Kontaktaufnahme sei durch einen kurzen Anruf und Vereinbarung eines Gesprächstermins erfolgt, bei dem der Bw. sich persönlich vorgestellt und seine Dienstleistungen angeboten habe.

3) Die Preiskalkulation erfolge dergestalt, dass nach einer Baustellenbesichtigung die Materialkosten (inkl. Kosten für Kleinmaterial), Werkzeugabnutzung (Verschleiß) und das Kilometergeld kalkuliert würden und sich dadurch ein lfm-Preis ergebe.

4) Die Anzahl der Wochenstunden sei selbstredend stark schwankend und von der Auftragslage bzw. einzuhaltenden Lieferterminen abhängig. Da er alleine sei, führe er für sich persönlich keine Zeitaufzeichnungen.

5) Der Bw. verbringe rund ein Drittel seiner Zeit in Österreich, die restliche Zeit halte er sich in Polen auf und helfe seinen Eltern. Sein Vater sei im Handel selbstständig, und seine Eltern hätten eine Landwirtschaft. Seit Dezember befinde er sich laufend in Polen, da er nicht wisse,

wie im Verfahren über seine selbstständige Tätigkeit entschieden werde. Auf Grund dieser Situation habe er auch keine weiteren Geschäftsanbahnungen mehr vorgenommen.

6) Für den Bw. bestehe grundsätzlich ein Gewährleistungs- und Haftungsrisiko gegenüber den ausführenden Baufirmen, an die er seine Schalungen liefere. Allfällige Mängel stellten sich unmittelbar bei der weiteren Bauausführung heraus und würden von ihm sofort nach mündlicher oder telefonischer Reklamation behoben. Schriftverkehr gebe es dazu keinen. Schadensfälle auf Grund nicht erkannter Mängel seien bislang nicht aufgetreten.

7) Da der Bw. laut Auskunft der WKO keine Mitarbeiter beschäftigen dürfe, führe er seine Tätigkeiten selbst aus und könne sich auch nicht vertreten lassen.

8) In Österreich sei der Bw. bei der SVA der gewerblichen Wirtschaft versichert und bezahle dort die vorgeschriebenen Beträge ein. Im Krankheitsfall müsse er hinsichtlich der Aufträge, die er nicht erfüllen könne, mit dem jeweiligen Auftraggeber Rücksprache halten, um nicht schadenersatzpflichtig zu werden. Führe er einen Auftrag nicht aus, bekomme er auch nichts bezahlt. In Polen zahle er privat noch eine Ablebens- und Unfallversicherung ein und sei durch seine Eltern in der Landwirtschaft mitversichert.

9) An Betriebsvermögen besitze er Werkzeug laut Rechnungen und Buchhaltung, einen aus Polen mitgebrachten privaten Laptop sowie Kleinmaterial (Pappe, Rollmeter, Richtschnur, usw.), das er ebenfalls aus Polen mitgebracht habe.

10) Er habe ein eigenes Fahrzeug, mit dem er diverse Fahrten erledige. Er habe dieses Fahrzeug im Vorjahr angekauft und in Polen angemeldet.

11) Seine Überlegungen zur selbstständigen Tätigkeit seien die gleichen wie bei jedem, der sich selbstständig machen wolle: Eigenständiges Arbeiten, selbst qualifiziert, handwerklich geschickt und interessiert. Er sei gelernter Landwirtschaftstechniker und habe Matura. Auf Grund der schlechten Marktsituation in Polen sei es für ihn nahe liegend gewesen, seine Qualifikationen und Kenntnisse in einem selbstständigen Gewerbe einzubringen.

Er habe eine Arbeitsbewilligung für sechs Monate gehabt, die im Oktober abgelaufen wäre. Die Gewerbeanmeldung sei am 1. August des Vorjahres erfolgt. Ein weiterer großer Vorteil der Selbstständigkeit sei die freie Zeiteinteilung, sodass er immer wieder nach Polen zu seiner Frau und den zwei Kindern fahren könne.

12) Für 2005 lägen die Rechnungen bei. Wie bei Kleinstunternehmern üblich, gebe es keine schriftlichen Angebote oder Verträge.

Für 2006 seien keine Rechnungen vorhanden, weil erst abzuklären sei, ob er weitere Aufträge ausführen dürfe.

Für weitere Fragen sei der Bw. an seiner polnischen Privatadresse Adresse5, erreichbar.

Der Bw legte dem Antwortschreiben folgende von ihm ausgestellte Rechnungen bei:

- Rechnung vom 15. Dezember 2005 an GG, Adresse6, über den Leistungszeitraum November 2005 und einen Pauschalbetrag von 1.000,00 € für eine Schablone für ein Kreuzgewölbe und Preußisches Platzlgewölbe inkl. Materialien und Montagen.
- Rechnung vom 20. Dezember 2005 an RR, Adresse2, über den Leistungszeitraum Dezember 2005 und einen Pauschalbetrag von 400,00 € für eine Schablone für ein Kreuzgewölbe und Montage.
- Rechnung vom 16. August 2005 an die Fa. G Gewölbemaurer OEG über den Leistungszeitraum August 2005 für die Baustelle S. In Rechnung gestellt wurde ein Pauschalbetrag von 1.000,00 € für Schablonen für Gesimse und Stuckarbeiten inkl. Materialien und Montagen.
- Rechnung vom 31. August 2005 an die Fa. G Gewölbemaurer OEG über den Leistungszeitraum August 2005 für die Baustelle S. In Rechnung gestellt wurde ein Pauschalbetrag von 1.000,00 € für Schablonen für Durchgangsbögen, Laibungsbögen für Fenster (Segmentbögen) inkl. Materialien und Montagen.
- Rechnung vom 28. Oktober 2005 an die Fa. G Gewölbemaurer OEG über den Leistungszeitraum September 2005 für die Baustelle XX, sowie den Leistungszeitraum Oktober 2005 für die Baustelle YY und die Baustelle ZZ. In Rechnung gestellt wurde ein Pauschalbetrag von insgesamt 1.500,00 € für diverse, dort näher beschriebene Schablonen.
- Weiters vorgelegt wurde eine Rechnung vom 3. November 2005 der Fa. G Gewölbemaurer OEG an den Bw. Rechnungsgegenstand ist die Lieferung diverser Werkzeuge, Bretter, Schrauben und von Wellpappe im Gesamtbetrag von insgesamt 561,16 €.

Die Referentin richtete an die Auftraggeber des Bw., GG und RR, Ersuchen, zu nachstehenden Fragen Auskunft zu erteilen:

*1) Geben Sie bitte zu der beiliegenden Rechnung bekannt, welche Arbeiten genau AK durchführte und wie lange (in Stunden, Tagen oder Wochen) er ungefähr für Sie tätig war. Arbeitete AK alleine oder hatte er Gehilfen?*

*2) Legen Sie bitte den entsprechenden Zahlungsbeleg zur Einsichtnahme vor.*

*3) Erfolgte die Kontaktaufnahme durch Sie, durch AK oder durch die Fa. G OEG? Wie erfolgte die Kontaktaufnahme (telefonisch, per Fax, schriftlich, udgl.)?*

*4) War AK bereits mehrmals oder erstmalig für Sie tätig? War die Fa. G bereits für Sie tätig?*



5) War AK Ihrer Wahrnehmung nach selbstständig oder im Auftrag der Fa. G tätig? Erhielt AK bei seiner Arbeit Anweisungen durch Herrn G oder durch eine andere Person?

6) Auf welche Weise wurde der Rechnungsbetrag ermittelt (nach Arbeitsstunden, Schablonengröße udgl.)? Verhandelten Sie über den Preis mit AK oder Herrn G?

Während GG die an ihn gerichteten Fragen nicht beantwortete, teilte RR dazu Folgendes mit:

Ad 1) Schablonenerzeugung und Schablonenaufstellung für Kellergewölbe.

Ad 2) Kopie des Zahlungsbeleges liegt bei.

Ad 3) Mit der Fa. G OEG sind wir öfter geschäftlich in Kontakt, daher haben wir die Adresse von AK bekommen.

Ad 4) AK war erstmalig für uns tätig.

Ad 5) AK war selbstständig tätig.

Ad 6) Pauschal, mündliche Absprache mit AK.

Dem Schreiben wurde eine Auftragsliste beigelegt, aus der eine Überweisung an den Bw. in Höhe von 400,00 € ersichtlich ist, die am 15. Februar 2006 vorgenommen wurde.

Eine Anfrage beim zuständigen AMS F ergab, dass Herrn G in den Jahren 2004 und 2005 – im Jahr 2005 konkret von 2. Mai bis 1. November – Beschäftigungsbewilligungen für den Bw erteilt worden waren.

Die Österreichische Post AG, Zustellbasis F, teilte auf Anfrage vom 5. Dezember 2006 mit, dass eine Gewerbeausübung durch den Bw. an der Anschrift Adresse, nicht erkennbar gewesen sei; auch eine Firmentafel sei dort nicht angebracht gewesen. Der Schriftverkehr der letzten zwei Wochen habe sich auf die Zustellung der Zeitung der Wirtschaftskammer Oberösterreich beschränkt.

Der Bürgermeister der Gemeinde Adresse<sup>1</sup> gab auf Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates ebenfalls an, dass eine Gewerbeausübung des Bw. nach außen nicht in Erscheinung getreten und der Gemeinde auch nicht bekannt gewesen sei. Der Bw. sei nach wie vor in Adresse, polizeilich gemeldet; ob er sich derzeit tatsächlich dort aufhalte, sei aber nicht bekannt.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2006 wurde der steuerlichen Vertretung des Bw. Gelegenheit geboten, zum bisherigen Ermittlungsverfahren Stellung zu nehmen.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 24. Jänner 2007 wurde dazu ausgeführt, dass der Bw. seinerzeit als landwirtschaftliche Saisonkraft nach Österreich gekommen sei und für die Tätigkeit in der Landwirtschaft von KG eine Beschäftigungsbewilligung gehabt habe. Diese habe er aber nicht zur Gänze genützt, sondern, da er sich beruflich verändern wollte, am

1. August 2005 eine Gewerbeberechtigung als Schablonenerzeuger beantragt. Diese Gewerbeberechtigung sei ohne weiteres erteilt worden, und auch die Sozialversicherung habe ihn ohne weiteres aufgenommen. Lediglich das Finanzamt habe die beantragte Steuernummer wegen vermuteter Scheinselbstständigkeit eines EU-Ausländers nicht erteilen wollen. KG, für dessen Gewerbebetrieb er auch gearbeitet habe, sei von der Behörde informiert worden, dass Aufträge an ihn nach dem AuslBG illegal seien. Nach Abweisung seiner Einsprüche seien auch andere Auftraggeber nicht bereit gewesen, Aufträge an einen möglicherweise "illegalen Gewerbetreibenden" zu vergeben. Er sei deshalb nach Polen zurückgekehrt und habe dort wie zuvor in der Landwirtschaft seines Vaters gearbeitet, um den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens abzuwarten. Er habe weder seine Gewerbeberechtigung noch seine Wohnsitzmeldung aufgegeben, da er dort in Zukunft seine gewerbliche Tätigkeit weiter ausüben wolle. Er habe sein Unternehmen erst im August 2005 gegründet und im Hinblick auf die Unsicherheit des laufenden Verfahrens keine weiteren Investitionen (Firmenschild, Ausbau bzw. Ausstattung des Zeichenbüros) mehr getätigt. Von 11. bis 18. August 2006 sei er in Österreich auf Urlaub gewesen; derzeit sei er in Polen. Dass das Gewerbe für den Postzusteller nicht erkennbar sei, liege daran, dass sein Gewerbe keine großen baulichen Vorrichtungen oder maschinellen Ausstattungen benötige und er aus den eingangs genannten Gründen noch kein Firmenschild angeschafft habe. Bei seiner Art der Tätigkeit gebe es keine Laufkundschaft, sodass er nicht von Anfang an eine Firmentafel angeschafft habe. Er müsse entweder zu möglichen Auftraggebern fahren oder diese anschreiben und seine Dienste anbieten, oder auf die Mundpropaganda zufriedener Kunden bauen. Auch für die Gemeinde sei seine Art der Gewerbeausübung von außen nicht erkennbar. Die Gemeinde selbst habe in diesem Zeitraum keine baulichen Änderungen durchgeführt, für die er als Unternehmer in Frage gekommen wäre. Im Jahr 2006 sei er in Österreich weder selbstständig noch nichtselbstständig tätig gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vorauszuschicken ist, dass mit Wirkung ab 1. Jänner 2007 die Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates insoweit geändert wurde, als die bisherigen Zuständigkeiten örtlicher und sachlicher Natur des Senates 6 in Linz auf den Senat 5 übertragen wurden. Die Geschäftsverteilung des unabhängigen Finanzsenates wurde ab 2. Jänner 2007 neu verlautbart.

§ 92 Abs. 1 BAO sieht vor, dass Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheid zu erlassen sind, wenn sie für einzelne Personen

a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder

- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft – und somit nicht ein fertiges Produkt seiner Arbeit - schuldet. Das ist der Fall, wenn eine 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.

Selbstständigkeit liegt dagegen vor, wenn der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt.

Wenn auch ein Arbeitnehmer lediglich seine Arbeitskraft schuldet, schließt die Erfolgsorientierung einer Tätigkeit ein Dienstverhältnis nicht aus, weil auch unselbstständige Handwerker regelmäßig Leistungen zu erbringen haben, die über die bloße Anwesenheit hinausgehen (VwGH 16.2.1994, 92/13/0149).

Ebenso hat nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen die Arbeitnehmereigenschaft zur Folge, weil auch der einen Werkvertrag erfüllende Unternehmer in aller Regel hinsichtlich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichtet sein wird, ohne dadurch seine Selbstständigkeit zu verlieren. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit erfordert. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft, auf die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten oder die Vorgabe des Arbeitsortes gerichtet. Charakteristisch dafür ist, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine Vielzahl von Merkmalen bestimmt, die nicht alle in gleicher Intensität ausgeprägt sein müssen (VfGH 1.3.2001, G 109/00).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die organisatorische und zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt aber Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

Bei Vorliegen von Merkmalen, die für die Selbstständigkeit sprechen, und solchen, die der Annahme der Selbstständigkeit entgegenstehen, ist auf das Überwiegen abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof zeigte daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien auf, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbstständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses 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. Wesentlich ist, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Nicht zuletzt ist auch das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Vertretungsbefugnis sowie laufender Lohnzahlungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen.

Die Tatsache, dass das EStG eine selbstständige Begriffsbestimmung enthält, was als Dienstverhältnis anzusehen ist, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht einerseits und im bürgerlichen Recht oder Sozialversicherungsrecht andererseits unterschiedlich zu beurteilen ist. Die in anderen Rechtsgebieten verwendeten Begriffe des "Arbeitnehmers" sind für das Einkommensteuerrecht somit nicht maßgebend, sondern können allenfalls ein Indiz für die steuerliche Arbeitnehmereigenschaft darstellen. Diese unterschiedlichen Ergebnisse erkannte der VfGH jedoch nicht als unsachlich (vgl. das Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80).

Dagegen sind nach § 23 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbstständigen, 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 selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Nicht entscheidend sind die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung einer Vereinbarung als Dienst- oder Werkvertrag bzw. der Vertragswille der Parteien, da die Besteuerung immer den tatsächlichen Umständen entsprechen muss und für die Beurteilung der Inhalt einer Tätigkeit entscheidend ist.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienst- oder Werkverhältnis wird daher stets das Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sein, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise und der Verkehrsauffassung Gewicht beizumessen sind. Unter den dargestellten Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen.

Die Art der erbrachten Leistung ist grundsätzlich kein entscheidendes Abgrenzungskriterium zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit; zu prüfen und zu beurteilen ist alleine, wie die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird (VwGH 10.4.1985, 83/13/0154).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. seine Leistungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses (als nichtselbstständig Tätiger) erbrachte und damit die Abweisung des Antrages auf Vergabe einer Steuernummer zu Recht erfolgte, oder als selbstständig Tätiger (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Grundsätzlich ist dazu anzumerken, dass die steuerliche Beurteilung einer Tätigkeit als selbstständig oder nichtselbstständig in jedem Veranlagungsjahr für sich und ohne Bindung an Feststellungen für vergangene Zeiträume zu erfolgen hat. Entscheidend ist allein, wie die Tätigkeit im jeweiligen Veranlagungszeitraum (gegenständlich im Jahr 2005) tatsächlich ausgeübt wurde (VwGH 4.3.1986, 84/14/0063).

Für den vorliegenden Fall ergeben sich damit folgende Überlegungen:

a) Weisungsgebundenheit:

Weisungsgebundenheit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen.

Ein sachliches – und damit das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit nicht ausschließendes – Weisungsrecht ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige dazu verhalten ist, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden. Ebenso spricht die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, für eine sachliche Weisungsgebundenheit.

Das für ein Dienstverhältnis sprechende persönliche Weisungsrecht fordert dagegen einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit und ist durch eine weit reichende Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit gekennzeichnet.

Eine beschäftigte Person wird aber nicht schon dadurch persönlich unabhängig, dass sich auf Grund ihrer Erfahrungen und/oder der Natur der zu verrichtenden Arbeiten Weisungen über die Reihenfolge und den näheren Inhalt der Arbeiten erübrigen, die Person somit den Arbeitsablauf selbst bestimmt, sofern sie nur der stillen Autorität des Empfängers der Arbeitsleistung, das heißt seinem Weisungs- und Kontrollrecht unterliegt. Unter diesen Umständen kann ein Dienstverhältnis auch vorliegen, wenn der Dienstgeber praktisch überhaupt nicht in den Arbeitsablauf eingreift; er muss lediglich potenziell die Möglichkeit haben, die Arbeit durch Weisungen zu organisieren.

Im Zuge seiner Befragung gab der Bw. an, bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und –qualität nicht kontrolliert zu werden. Er könne kommen und gehen, wann er wolle, und müsse auch nicht melden, wenn er krank oder auf Urlaub sei.

Der als Auskunftsperson befragte RR gab zwar an, dass der Bw. selbstständig tätig gewesen sei, ließ aber offen, welche Umstände ihn zu dieser Annahme veranlassten. Ob der Bw. allein tätig gewesen sei, ob er Anweisungen erhalten habe und wie lange der Bw. für ihn gearbeitet habe, beantwortete RR trotz ausdrücklichen Ersuchens nicht.

Der Bw., der vor Anmeldung eines Gewerbes für den persönlich haftenden Gesellschafter seiner nunmehrigen Auftraggeberin nichtselbstständig tätig gewesen ist, gab an Änderungen im Vergleich zu seiner bisher ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit ein eigenständiges Arbeiten sowie eine freie Zeiteinteilung an. Inwieweit sich dadurch, über dieses abstrakte Vorbringen hinaus, tatsächlich Änderungen ergeben hätten (konkreter Ausfluss des eigenständigen Arbeitens bzw. der freien Zeiteinteilung), legte der Bw. nicht dar.

Insbesondere dem Versicherungsdatenauszug ist zu entnehmen, dass der Bw. auch bereits vor Aufnahme einer selbstständigen Tätigkeit nicht durchgehend, wie oben dargestellt, bei seinem Arbeitgeber beschäftigt gewesen ist und offenbar bereits zu dieser Zeit ausreichend Möglichkeit hatte, nach Polen zu fahren, um seine Familie zu besuchen.

Zwar nannte der Bw bei seiner Befragung am 14. November 2005 als weitere Auftraggeberin neben der Fa. G OEG die Fa. J, doch relativierte der diese Aussage in Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes mit Schreiben vom 24. April 2006 insoweit, als mit der Fa. J wegen sich ergebender Interessenskollisionen mit der Fa. G OEG kein Kontakt aufgenommen worden sei.

Wenngleich auf Grund der vagen und spärlichen Angaben des Bw. (keinerlei Angaben zu Umfang und Einteilung der Arbeitszeit, keine schriftlichen Aufzeichnungen über den für die einzelnen Aufträge benötigten Arbeitsumfang, keine Angabe von Auswahlkriterien für die Kontaktaufnahme zu potenziellen Auftraggebern, keine schriftlichen Verträge) und des als Auskunftsperson befragten RR keine eindeutigen Anhaltspunkte für oder gegen das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit des Bw. erkennbar sind, stellt sein Nichttätigwerden für die Fa. J wegen eines Interessenkonfliktes mit der

Fa. G OEG ein starkes Indiz für eine Weisungsgebundenheit des Bw. dar, weil es ihm, wäre er tatsächlich selbstständig tätig gewesen, frei gestanden wäre, mit welchen Unternehmen er geschäftliche Beziehungen knüpfte.

Aus dem Verhalten des Bw., wegen eines Interessenkonfliktes mit der Fa. G OEG nicht für die Fa. J tätig zu werden, kann auf die für eine selbstständige Tätigkeit charakteristische Entscheidungsfreiheit nicht geschlossen werden.

b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Eine Eingliederung in den organisatorischen Geschäftsbetrieb zeigt sich u.a. in der Vorgabe des Arbeitsortes und die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Eine Eingliederung beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie beispielsweise die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen und eine disziplinarische Verantwortlichkeit. Zu berücksichtigen sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Eine faktische Bindung an die Arbeitszeit in einem Betrieb genügt (vgl. VwGH 23.9.1981, 2505/79). Die Planung und Vorbereitung der Tätigkeit übernimmt der Arbeitgeber.

Eine Eingliederung liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen. Auch Werkverträge enthalten ihrer Natur nach eine bestimmte Leistungszeit und einen bestimmten Leistungsort (VwGH 2.6.82, 81/13/0190).

Zu seiner Arbeitszeit befragt, gab der Bw. an, kommen und gehen zu können, wann er wolle; zur ungefähren Anzahl der Wochenstunden machte er keine Angaben. Da er alleine sei, führe er für sich keine Zeitaufzeichnungen. Auch RR beantwortete die Frage, wie lange etwa der Bw. für ihn tätig gewesen sei, nicht.

Wie bei Kleinunternehmern üblich, gebe es keine schriftlichen Angebote oder Verträge.

Wenngleich mündliche Vereinbarungen grundsätzlich zulässig und gültig sind, ist dennoch anzumerken, dass Vereinbarungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr schon alleine zu Beweis Zwecken und zwecks allfälliger Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen in aller Regel schriftlich abgeschlossen werden und die Behauptung mündlich abgeschlossener Vereinbarungen nicht geeignet ist, die Glaubwürdigkeit der Behauptungen zu untermauern.

Zwar brachte der Bw., zur Preiskalkulation befragt, vor, nach einer Baustellenbesichtigung die Materialkosten, Werkzeugabnutzung, Kleinmaterial und Kilometergeld zu kalkulieren und daraus einen Laufmeterpreis zu berechnen, doch erscheint wenig glaubwürdig, dass der Bw. dem Zeitfaktor keinerlei Bedeutung beigemessen und keinerlei Zeitaufzeichnungen geführt habe. Darüber hinaus entspricht es nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten, eine Preiskalkulation auf Basis eines reinen Kostenersatzes, ohne Ansatz eine Gewinnkomponente, vorzunehmen.

Ob bzw. welche – mündlichen – Vereinbarungen hinsichtlich der einzuhaltenden Liefertermine bzw. im Falle der - verschuldeten oder unverschuldeten – mangelhaften oder sonst unmöglich gewordenen Auftragserfüllung getroffen wurden, ist nicht erkennbar. Der Bw. gab trotz ausdrücklicher Aufforderung auch nicht an, wie lange genau er mit welchen Aufträgen

beschäftigt war. Derart allgemein und unpräzise gehaltene Angaben sind aber nicht geeignet, als taugliche Grundlage einer ernsthaft gewollten Rechtsbeziehung zwischen Auftraggeber und -nehmer angesehen zu werden.

Unverständlich und ebenso wenig glaubwürdig ist das behauptete Fehlen jeglicher Zeitaufzeichnungen. Zum einen ist ein unselbstständiger Arbeitnehmer in der Regel zur Dokumentation der geleisteten Arbeitsstunden verpflichtet, zum anderen stellt die eingesetzte Arbeitszeit auch für einen selbstständig Tätigen ein nicht unwesentliches Kriterium einer sinnvollen Kostenkalkulation und ein Beweismittel im Falle auftretender Streitigkeiten dar.

Zur Arbeitszeit des Bw. liegen keinerlei Anhaltspunkte vor.

Der Bw. brachte bei seiner Erstbefragung am 14. November 2005 vor, auf unbestimmte Zeit für seine Auftraggeberin arbeiten zu wollen. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung von Aufgaben spricht nach der Rechtsprechung für eine Eingliederung.

Da der Bw. aber trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht konkretisierte, wie lange er genau mit welchen Aufträgen beschäftigt gewesen ist, ist eine verlässliche Beurteilung, wie lange er tatsächlich für die Fa. G OEG tätig gewesen ist, nicht möglich. Die vorliegenden, der Fa. G gelegten Rechnungen weisen Leistungszeiträume von August bis Oktober 2005 auf. Auf der an GG adressierten Rechnung ist als Leistungszeitraum November 2005, auf der für RR ausgestellten Rechnung Dezember 2005 ausgewiesen.

Dies schließt aber nicht aus, dass der Bw. tatsächlich ohne Unterbrechung für die Fa. G OEG gearbeitet und diese ihm die Arbeiten für GG und RR zugewiesen hat, erfolgte doch die Kontaktaufnahme des Bw. zu RR über die Fa. G OEG. So war zwar die Fa. G OEG bereits mehrfach für RR tätig, nicht aber der Bw.

Aus welchen Gründen der am 14. November 2005 durch die Abgabenbehörde befragte Bw. als seine Auftraggeber die Fa. G OEG, die Fa. J und diverse Putzfirmen, nicht aber auch GG nannte, für den er zu diesem Zeitpunkt auf Grund der Rechnungslegung tätig war, ist nicht ersichtlich. Weder benannte der Bw. trotz ausdrücklicher Aufforderung die diversen Putzfirmen, für die er ebenfalls gearbeitet haben will, noch dokumentierte er seine Tätigkeit durch Rechnungsvorlagen.

Für die Bejahung einer persönlichen Abhängigkeit genügt, wenn die übernommene Verpflichtung den Arbeitenden während dieser Zeit so in Anspruch nimmt, dass er über diese Zeit auf längere Zeit nicht frei verfügen kann und damit seine Bestimmungsfreiheit ausgeschaltet ist (VwGH 27.11.1990, 89/08/0178). Wenngleich das Tätigwerden für mehrere Auftraggeber in der Regel gegen das Vorliegen von Nichtselbstständigkeit spricht, indizieren



die vorliegenden Rechnungen doch, dass der Bw. allenfalls in zeitlicher Abfolge für mehrere Auftraggeber tätig war, keinesfalls aber für mehrere Auftraggeber gleichzeitig. Für ein Dienstverhältnis ist die Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber kennzeichnend. Zwar schließt das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit ebenso wenig von vornherein aus, wie eine nur kurz dauernde oder vorübergehende Beschäftigung ein Dienstverhältnis ausschließt, doch würde eine Mehrzahl von Arbeitgebern, wenn jeder von ihnen ein nicht unbeträchtliches Ausmaß der täglich zur Verfügung stehenden Arbeitszeit für sich beanspruchen würde, zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten führen.

Da der Bw. weder bekannt gab, wie lange er für seine(n) jeweiligen Auftraggeber tätig war, in welchem Ausmaß sein(e) Auftraggeber sein tägliches Arbeitspensum beanspruchte(n), noch, nach welchen Gesichtspunkten die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten erfolgte und ob diese ihm oblag oder nicht, ist an Hand dieses Kriteriums eine verlässliche Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit nicht möglich.

Nachdem im vorliegenden Fall insbesondere wegen der völlig fehlenden Darstellung seiner Arbeitszeit und der im Dunkel bleibenden konkreten vertraglichen Ausgestaltung seiner Rechtsbeziehungen die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus noch keine abschließende und verlässliche Beurteilung, ob eine selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit ausgeübt wurde, zulassen, ist an Hand weiterer Merkmale zu prüfen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder Nichtselbstständigkeit überwiegen.

Als weitere Merkmale für die Nichtselbstständigkeit gelten insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, die Unzulässigkeit einer Vertretung oder eine laufende Lohnzahlung.

#### c) Unternehmerwagnis:

Unternehmerrisiko bedeutet, dass sich Erfolg und Misserfolg einer Tätigkeit unmittelbar auf die Höhe der Einkünfte auswirken.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen kann. Hängt der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab, und muss ein Steuerpflichtiger für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis. Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang des Tätigwerdens zu bestimmen. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse.

Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, durch eigene Geschäftseinteilung, durch die Auswahl von Hilfskräften oder eine zweckdienliche Organisation seines Betriebes, den Ertrag seiner Tätigkeit in nennenswerter Weise zu beeinflussen. Im Vordergrund steht dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmeschwankungen trifft. Das Unternehmerwagnis besteht somit im Wesentlichen darin, dass die Höhe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhängen.

Auf Grund welcher Parameter die Festlegung der in den Rechnungen ausgewiesenen Pauschalpreise erfolgte und inwieweit die Materialkosten, der Werkzeugverschleiß, Kleinmaterial und das Kilometergeld, wohl aber auch die aufzuwendende Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente auf die Preisgestaltung Einfluss genommen haben, ist umso weniger nachvollziehbar, als der Bw. nur stark gerundete Beträge (1.000,00 €, 1.500,00 € oder 400,00 €) in Rechnung stellte. Welche Überlegungen zum Ansatz der angeführten Preise geführt haben, ist nicht ersichtlich.

Zudem ist nicht erkennbar, inwieweit der Bw. die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Fleiß oder besondere Geschicklichkeit hätte beeinflussen können und dadurch ein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätte. Unabhängig davon, ob er besonders rasch oder langsam arbeitete, war der Erfolg seiner Tätigkeit mangels Berücksichtigung der aufgewendeten Zeit stets derselbe.

Insbesondere gab er nicht an, wie lange genau er für die einzelnen Aufträge arbeitete. Auch auf den Rechnungen sind nur ungenau in Monaten angegebene Zeiträume, über die sich die Leistungen erstreckten, angeführt.

Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spricht, dass durch die Vereinbarung eines Pauschalpreises für den Bw. offenbar keine Möglichkeit bestand, seine Einkünfte durch entsprechende Leistungen zu steigern. Gerade diese fehlende Einflussnahme ist ein typisches Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ein ihm verbleibender Spielraum für eine eigene unternehmerische Gestaltung ist nicht erkennbar.

Allenfalls ließe der fehlende Kostenersatz auf ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis schließen. Eine derartige Vereinbarung kann aber auch Bestandteil eines Dienstvertrages sein, weil ein Großteil der Dienstnehmer insbesondere Kosten für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte nicht ersetzt erhält und gerade für aus eigenem zu tragende, im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehende Aufwendungen die Möglichkeit besteht, diese als Werbungskosten steuerlich geltend zu machen.

Für ein Unternehmerwagnis sprechende Indizien sind ferner, dass ein Steuerpflichtiger ohne persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit den Betrieb selbst bestimmen kann und keinen Bindungen bei der Auftragsübernahme unterliegt.

Gerade letzteres ist aber durch das Verhalten des Bw, wegen eines Interessenskonfliktes mit der Fa. G OEG nicht für die Fa. J tätig zu werden, massiv in Frage zu stellen. Dem gegenüber erfolgte die Herstellung einer Geschäftsbeziehung des Bw. zu RR nicht aus eigenem Antrieb, sondern über Vermittlung der Fa. G OEG.

d) Vertretungsbefugnis:

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine Leistung persönlich zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen. Kann sich dagegen ein Auftragnehmer generell - und nicht nur im Einvernehmen mit dem Auftraggeber und nur bei seiner Verhinderung - vertreten lassen und steht das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zu, sondern im Belieben des Auftragnehmers, dann liegt in der Regel ein Werkvertrag vor.

Der Bw. verneinte die Frage, ob er sich bei seiner Arbeit durch eine andere Person vertreten lassen könne. Laut Auskunft der WKO dürfe er keine Mitarbeiter beschäftigen und könne sich daher auch nicht vertreten lassen.

Aufträge, Werkverträge oder sonstige Vereinbarungen, aus denen eine Vertretungsregelung beispielsweise für den Krankheitsfall ersichtlich gewesen wäre, wurden nicht vorgelegt.

Hat ein Steuerpflichtiger aber nicht die Möglichkeit, Arbeiten zu delegieren, so spricht dieser Umstand für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

e) Lohnzahlung:

Werden fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt, spricht dieser Umstand für ein Dienstverhältnis.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182) steht eine leistungsbezogene Bezahlung der Annahme einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit nicht entgegen, wenn entgegen stehende Merkmale überwiegen.

Aus den aktenkundigen Rechnungen geht hervor, dass eine laufende und gleich bleibende Lohnzahlung nicht vorliegt. Regelmäßigkeiten hinsichtlich der Zeitpunkte, zu denen Leistungsabrechnungen erfolgten, sind allerdings nicht erkennbar: So erfolgte eine Leistungsabrechnung für August 2005 mittels zweier, am 16. und 31. August 2005 ausgestellter Rechnungen, während die Leistungszeiträume September und Oktober 2005 mittels einer einzigen Rechnung am 28. Oktober 2005 abgerechnet worden sind.

Wenngleich der vorliegende Leistungsabrechnungsmodus für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit spricht, schließt eine Rechnungslegung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ein Dienstverhältnis nicht aus, da Rechnungen auch zu Unrecht ausgestellt sein können (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0251). Zwar erweckt derjenige, der

Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes legt, den Anschein, selbstständiger Unternehmer zu sein, doch bestimmt sich nach den oben aufgezeigten Kriterien, ob die Rechnungslegung zu Recht erfolgt ist.

Neben den dargestellten, von der Judikatur als wesentlich erachteten Abgrenzungskriterien ist insgesamt zweifelhaft, ob am angegebenen Ort der Berufsausübung, der gleichzeitig auch Wohnadresse ist, tatsächlich ein Unternehmen des Bw. betrieben worden ist.

Auf den vorgelegten Rechnungen des Bw. sind zwar eine Bankverbindung, aber weder eine Telefon- oder Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse angegeben, wogegen die Fa. G OEG auf ihren Rechnungen ihre Telefon- und Faxnummer, ihre E-Mail-Adresse und Homepage anführte. Der Bw. ist im Telefonbuch nicht eingetragen. Inwieweit interessierte Auftraggeber bei Nichtaufscheinen des Bw. im Telefonbuch von sich aus an den Bw. herantreten hätten können, ist nicht erkennbar.

Eine Anfrage bei der Postzustellung ergab, dass für diese weder durch das Vorhandensein einer Firmentafel noch sonstige Kenntlichmachung die Ausübung eines Gewerbes an der genannten Adresse erkennbar war. In den letzten beiden Wochen sei der einzige Schriftverkehr die Zustellung der Zeitung der Wirtschaftskammer Oberösterreich gewesen.

Das zuständige Gemeindeamt teilte auf Anfrage ebenfalls mit, dass die Gewerbeausübung des Bw. dort weder bekannt gewesen noch nach außen in Erscheinung getreten sei.

Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. tatsächlich eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hätte, als Unternehmer aufgetreten wäre und auch nur ansatzweise über eine als "Unternehmen" zu bezeichnende Organisation verfügt hätte, sind nicht erkennbar. Das Vorhandensein einer eigenen betrieblichen Struktur konnte nicht glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt werden.

Die Argumentation des Bw., er habe keine Firmentafel angeschafft, weil er selbst an potenzielle Auftraggeber herantreten und seine Dienste anbieten bzw. auf Mundpropaganda zufriedener Kunden bauen müsse, vermag insofern nicht zu überzeugen, als gerade ein neu gegründetes Unternehmen bestrebt sein wird, zwecks Akquirierung potenzieller Kunden in irgendeiner Weise nach außen hin in Erscheinung zu treten und im Anfangsstadium seines Bestehens nicht auf Mundpropaganda aufbauen können.

Zudem erwiesen sich die Kontaktaufnahmen des Bw. (lt. Schreiben des Bw. vom 24. April 2006 zu RR, WM und dem GS) offenbar als wenig erfolgreich, als eine Auftragsvergabe durch die beiden letztgenannten Adressaten durch keine Rechnungslegung dokumentiert ist, wogegen der Kontakt zu RR laut dessen eigenen Angaben über die Fa. G hergestellt wurde.

Zwar gab RR im Zuge seiner Befragung an, der Bw. sei selbstständig tätig gewesen, doch legte er nicht dar, welche Umstände ihn zu dieser Annahme veranlassten.

Eine Anknüpfung an die Meldung zur Sozialversicherung, eine Eintragung im Firmenbuch oder das Melden einer Gewerbeausübung bei der Gewerbebehörde besteht im Übrigen nicht, da eine Besteuerung nicht auf dem Vertragswillen der Parteien zu fußen, sondern den tatsächlichen Umständen zu entsprechen hat.

Bemerkenswert ist nicht zuletzt, dass der Bw. im Haus seines ehemaligen Arbeitgebers, der persönlich haftender Gesellschafter seiner Auftraggeberin ist, wohnt und sowohl sein nur einen geringfügigen Wert repräsentierendes Werkzeug als auch sein Arbeitsmaterial – Wellpappe, Bretter und Spanplatten Schrauben – von der Fa. G OEG bezogen hat. Die Auftragserteilung durch RR kam ebenfalls über Initiative der Fa. G OEG und nicht durch die des Bw zustande.

Dem in der Berufung gestellten Antrag des Bw., ihm wie jedem österreichischen Unternehmer einen Beobachtungszeitraum von drei Jahren zuzugestehen, ist zu entgegnen, dass ein derartiger Beobachtungszeitraum für die Feststellung, ob bei einem Arbeitsverhältnis aus steuerrechtlicher Sicht insgesamt die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegenüber den Merkmalen einer selbstständigen Tätigkeit überwiegen, gesetzlich nicht vorgesehen ist. Vielmehr ist die Prüfung an Hand bestimmter, von der Rechtsprechung entwickelter Kriterien für jedes Veranlagungsjahr getrennt vorzunehmen, wobei allein die in diesem Zeitraum tatsächlich ausgeübte Tätigkeit entscheidend ist.

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei für sie nachteilige Tatsachen bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Gegenständlich geht der unabhängige Finanzsenat auf Grund obiger Überlegungen im Ergebnis davon aus, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht auf den Abschluss von

Werkverträgen hindeutet, sondern der Bw. tatsächlich als Arbeitnehmer der Fa. G OEG mit Arbeiten beschäftigt war.

Wenngleich der Bw. im Zuge seiner Befragung am 14. November 2005 angab, weder bezüglich Arbeitszeit, Arbeitsfortgang und –qualität noch bezüglich Arbeitsbeginn und –ende kontrolliert worden zu sein sowie ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko zu tragen und diese Umstände ebenso auf eine selbstständige Tätigkeit schließen lassen wie der fehlende Kostenersatz oder die Art der Leistungsabrechnung, sind im vorliegenden Fall dennoch die für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale stärker zu gewichten. Arbeits- oder Zeitaufzeichnungen bzw. Unterlagen wie Verträge oder eine Dokumentation der Preisgestaltung konnten nicht vorgelegt werden. Welche Arbeitszeit der Bw. für die einzelnen Aufträge aufzuwenden hatte bzw. welche durchschnittliche tägliche Arbeitsleistung er erbrachte, blieb völlig im Dunkeln. Dass der Bw. keine wie immer gearteten Aufzeichnungen geführt hat und ihm bereits nach relativ kurzer Zeit die genaue Dauer der Auftragsverhältnisse nicht mehr Erinnerlich war, erscheint, wenn man bedenkt, dass er von August bis Dezember 2005 nur fünf Rechnungen legte, nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wenig glaubwürdig. Insbesondere war der zutage getretenen engen Bindung des Bw. an die Fa. G OEG – der Bw. ist im Haus des persönlich haftenden Gesellschafters seiner Auftraggeberin wohnhaft, kaufte sowohl Werkzeug als auch Arbeitsmaterial von dieser, unterließ unter Rücksichtnahme auf diese eine Kontaktaufnahme zur Fa. J bzw. knüpfte über die Fa. G OEG Kontakte zu RR - Bedeutung beizumessen.

Auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise ist bei der Beurteilung, ob eine selbstständige oder nichtselbstständige Tätigkeit vorliegt, Gewicht beizumessen (VwGH 1.12.1992, 88/14/0115). Die hinsichtlich des Leistungsumfangs und -zeitraumes sehr allgemein gehaltenen Rechnungen sowie das Vorbringen auf ausschließlich mündliche Leistungsvereinbarungen und Preisabsprachen lassen unter diesem Gesichtspunkt nicht auf einen ernsthaft gewollten Abschluss von Werkverträgen schließen, da im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine schriftliche Fixierung alleine schon zu Beweis Zwecken die Regel ist. Ebenso wenig ist die Behauptung des Bw., er habe ein Haftungs- und Gewährleistungsrisiko zu tragen gehabt, schriftlich dokumentiert, noch konnte der Bw. sich vertreten lassen.

Insgesamt war daher vom Vorliegen einer unselbstständig ausgeübten Tätigkeit auszugehen.

Linz, am 30. Jänner 2007