

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Mag. jur. Siegfried, Metzler & Partner, Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 20. April 2012 betreffend Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Abwesenheit des Beschwerdeführers, in Anwesenheit seines steuerlichen Vertreters Mag. jur. Siegfried Metzler, des Vertreters des Finanzamtes Mag. Matthias Metzler, sowie der Schriftführerin VB Jennifer Reinher am 25. Juni 2015 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide vom 20. April 2012 betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2) Betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 vom 20. April 2012 wird beschlossen:

Die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 22. April 2011 bzw. Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19. März 2012 wurde die Umsatzsteuer betreffend Umsätze aus Vermietung und Verpachtung unter Berücksichtigung der Kleinunterregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 mit € 0,00 festgesetzt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 21. März 2012 wurde der Bf. ersucht, für die Jahre 2007 bis 2010 berichtigte Umsatzsteuererklärungen einzureichen, in der die Entgelte und die Umsatzsteuerbeiträge aus den Vermietungen angeführt sind.

In einer Stellungnahme vom 29. März 2012 führt die steuerliche Vertretung des Bf. hierzu aus, dass entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung im erwähnten Zeitraum die Kleinunternehmergrenze nicht überschritten worden sei, weil die Geschäftsführerbezüge keine Umsätze im Sinne des § 1 UStG 1994 darstellen würden. Bei der Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft sei nach der Rechtsprechung des EuGH nicht auf das Beteiligungsausmaß abzustellen. Wenn das Anstellungsverhältnis derart gestaltet sei, dass den Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Unternehmerrisiko treffe, liege unabhängig vom Beteiligungsausmaß ein Unterordnungsverhältnis im Sinne des Art 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor. Im konkreten Fall liege somit bei den Geschäftsführerbezügen keine umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft vor. Bei der Kleinunternehmergrenze seien deshalb diese Bezüge nicht als Umsätze zu berücksichtigen. Der Bf. erfülle alle Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung.

Am 20. April 2012 erging der Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2009, welcher damit begründet wurde, dass sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit aus der rechtskräftigen Rechtsmittelerledigung betreffend die Umsatzsteuer 2005 und 2006 (Berufungsvorentscheidung vom 10.02.2009) ergeben würde, die bei der Einreichung der Umsatzsatzsteuererklärungen der Folgejahre nicht berücksichtigt worden sei und entgegen den Beilagen zu den Steuererklärungen auch kein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt worden sei. Weiters werde hinsichtlich der inhaltlichen Rechtswidrigkeit auf die Begründung des ersetzenden Umsatzsteuerbescheides 2009 verwiesen.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 20. April 2012 wurde die Umsatzsteuer mit € 629,34 festgesetzt. Begründend wurde hierzu ausgeführt, dass der Bf. Geschäftsführer und Gesellschafter (50 %) der b sei. Die Umsätze aus der Geschäftsführertätigkeit hätten im Jahr 2009 € 59.872,34 betragen. Gesellschafter-Geschäftsführer (mit 50 % oder mehr Beteiligung) seien grundsätzlich Unternehmer iSd UStG 1994, damit seien Bezüge aus dieser Tätigkeit grundsätzlich auch steuerbar und steuerpflichtig. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung könne auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung könne für die Vermietungsentgelte nicht in Betracht kommen, da für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze alle Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994, somit auch die Geschäftsführerbezüge, einzubeziehen seien. Ergänzend werde auf die abweisende und rechtskräftige Berufungsvorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2005 und 2006 vom 10.02.2009 verwiesen.

Mit der selben Begründung wurde der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19. März 2012 mit Bescheid vom 20. April 2012 aufgehoben und im gleichzeitig erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2010 die Umsatzsteuer unter Einbeziehung der Umsätze aus der Geschäftsführertätigkeit in Höhe von € 61.212,76 mit € 631,26 festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 16. Mai 2012 wird beantragt, die Umsätze des Bf. aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 steuerfrei zu belassen und die beiden Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 ersatzlos aufzuheben.

Der Bf. habe in den Jahren 2009 und 2010 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von jeweils ca. € 8.600,00 erzielt und Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer (50 % Beteiligung an der c) in Höhe von € 59.872,34 im Jahr 2009 und € 61.212,76 im Jahr 2010. Strittig sei die Frage ob bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auch die Geschäftsführerbezüge einzubeziehen seien. Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Bezüge aus der Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich auch steuerbar und steuerpflichtig seien. Es verweise auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Rz 184, wonach aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden könne. Somit gehe das BMF in den Umsatzsteuerrichtlinien dezidiert davon aus, dass es sich diesbezüglich um eine nichtunternehmerische Tätigkeit handeln würde. Bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 seien diese Einkünfte nicht für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze einzubeziehen. Auch das EuGH-Erkenntnis (EuGH 18.10.2007, C-355/06 J.A. van der Steen) stütze dieses Ansicht, dass der Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ausübe. Demnach sei der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ein Mann GmbH dieser untergeordnet und sei deshalb nicht selbständig. Auch wenn man dieses Sichtweise des EuGH zwar als insoweit formal-juristisch und wirklichkeitsfremd bezeichne, weil der beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als Geschäftsführer keinen Weisungen unterliege und nicht der Gesellschaft untergeordnet sein könne, da er den Willen der Gesellschafterversammlung selbst bilde, sei sie jedoch gleichwohl wegen der Folge der Nichtunternehmereigenschaft des Geschäftsführers im Ergebnis zutreffend (Studie in Rau/Dürrwächter, Kommentar UStG 1994, § 2 Rz 145). Die Umsatzbesteuerung der Geschäftsführervergütungen verstoße nämlich gegen das Gebot der Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer, welches verbiete, die Geschäftsführungstätigkeit der Organe von Kapitalgesellschaften - wie auch Personengesellschaften - mit Umsatzsteuer zu belasten. Folglich könne es aus umsatzsteuerlicher Sicht dahinstehen, ob die Geschäftsführer und Vorstände von Kapitalgesellschaften als selbständig anzusehen seien. In dieser Vorabentscheidungsfrage habe das vorlegende Gericht wissen wollen, ob eine natürliche Person, die auf Grund eines Arbeitsvertrages mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie im übrigen sei, alle

Arbeiten im Namen und für Rechnung dieser Gesellschaft ausführe, für die Zwecke von Art 4 Abs 4 Unterabschnitt 2 der Sechsten Richtlinie selbst als Steuerpflichtiger im Sinne von Art 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelte (Rz 17). In einer Situation wie die des Ausgangsverfahrens müsse von einem Verhältnis der Unterordnung der einen Person gegenüber der anderen ausgegangen werden. Dies in Anbetracht der Erwägungen, dass Herr van der Steen zwar die Tätigkeiten der Gesellschaft allein ausgeführt habe, die Reinigungsverträge jedoch von der Gesellschaft geschlossen worden seien und er bei der Bestimmung seines Arbeitsentgeltes von der Gesellschaft abhängig gewesen sei (Rz 22), Herr van der Steen habe nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung gehandelt, wenn er Dienstleistungen als Arbeitnehmer erbracht habe, sondern für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft (Rz 23) und Herr van der Steen für sein Auftreten als Geschäftsführer der Gesellschaft und für seine Tätigkeit im Rahmen der Geschäfte der Gesellschaft gegenüber Dritten kein wirtschaftliches Risiko getragen habe (Rz 25), habe der EuGH auf die Vorlagefrage geantwortet, dass Herr van der Steen nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten könne. Aus diesem EuGH-Urteil könne entgegen der Ansicht des Finanzamtes nirgends entnommen werden, dass es darauf ankäme, ob vom Geschäftsführer-Gehalt auch Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten worden seien, wie es in der Berufungsvorentscheidung betreffen die Umsatzsteuer 2005 und 2006 vom 10.02.2009 begründet worden sei.

In Übereinstimmung mit den Umsatzsteuerrichtlinien und einer richtlinienkonformen Auslegung, nachdem die umsatzsteuerlichen Sachverhalte identisch seien, seien die Geschäftsführerbezüge als nicht steuerbare Umsätze anzusehen und somit bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zu berücksichtigen. D.h., die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung seien gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 umsatzsteuerbefreit.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter des Bf. das bisherige Vorbringen und betonte nochmals, dass der Bf. die Dienstleistungen nicht im eigenem Namen, nicht für eigene Rechnung und nicht auf eigene Verantwortung, sondern auf Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft getätigt habe. Es bestehe ein mündlicher Anstellungsvertrag zur GmbH und es werde diesbezüglich auf dessen Erwähnung im Gesellschaftsvertrag verwiesen. Sämtliche Arbeitsmittel würden von der Gesellschaft gestellt, wichtige Verträge könnten nur in Abstimmung mit dem anderen Gesellschafter-Geschäftsführer getätigt werden. Der Bf. beziehe für seine Geschäftsführertätigkeit fixe Bezüge in Höhe von € 4.000,00 monatlich plus Sonderzahlungen. Der Bf. sei an den Gesellschaftsvertrag gebunden. Bei Krankheit habe er auszuscheiden, und zwar sowohl als Gesellschafter, als auch als Geschäftsführer. Der Bf. habe 100 % seiner Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen. Es bestehe ein Wettbewerbsverbot wie für andere Dienstnehmer auch. Er habe Anspruch auf Urlaub, Lohnnebenkosten würden abgeführt. Es liege insgesamt ein Verhältnis der Unterordnung vor.

Hiergegen stellte der Vertreter des Finanzamtes u.a. fest, dass nach dessen Meinung ein Verhältnis der Unterordnung nicht gegeben sei. Es bestehe auch kein Arbeitsvertrag aus welchem unmittelbar herauszulesen sei, wie die Verhältnisse tatsächlich seien. Die Erfahrung des täglichen Lebens zeige, dass bei einer so starken Beteiligung eine freie Arbeitseinteilung und auch eine freie Arbeitszeit bestehe.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Bescheidspruch nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (s. zB *Ritz*, BAO 5. Auflage, § 299 Tz 10ff.). Für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO ist auch nicht ausschlaggebend, weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa unrichtige Auslegung einer Bestimmung oder Übersehen von Grundlagenbescheiden etc.).

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu. Für die Ermessensübung ist es bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Behörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist (*Ritz*, BAO 5. Auflage, § 299 Tz 52ff.).

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen von Bescheiden gemäß § 299 bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) – in der Regel: der Zustellung - des aufzuhebenden Bescheides zulässig (auch *nach* Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist; *Ritz*, aaO, § 302 Tz 8).

Europarechtliche Grundlage für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft im Bereich der Umsatzsteuer ist Artikel 4 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG in der Fassung der Richtlinie 2004/66/EG (in der Folge: 6. EG-RL).

Gemäß Artikel 4 Absatz 1 der 6. EG-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Die in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der

Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Nach innerstaatlichem Recht richtet sich die Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG 1994.

Gemäß § 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 Abs. 2 leg.cit. wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Gesellschafterstellung allein vermittelt keine Unternehmereigenschaft. Die Umsätze der Gesellschaft werden dieser und nicht den Gesellschaftern zugerechnet (EuGH 20. 6. 1996, Rs C-155/94 "Wellcome Trust").

Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft ist nicht Unternehmer; seine Leistungen werden in Ausübung einer gesellschaftsrechtlichen Funktion erbracht und bewirken keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung. Die Rechtsform des Gesellschafter-Geschäftsführers ist hierbei nicht maßgebend (zB VwGH 13. 12. 1977, 1550/77, betreffend die Geschäftsführung durch eine Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG).

Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, die zu einer Geschäftsführung gegen ihren Willen nicht verhalten werden können, sind nach der Rsp des VwGH selbständig tätig (VwGH 9.12.1980, 1666/2223, 224/79, ÖStZB 1981, 140=Slg 5535 F). Das ist - bei Fehlen gesellschaftsvertraglicher Sonderregeln - ab einer Beteiligung von 50 % der Fall (VwGH 21.10.1986, 86/14/0107, ÖStZB 1987, 246), bei Minderheitsgesellschaftern dann, wenn durch gesellschaftsvertragliche Bestimmungen (Sperrminorität) gesichert ist, dass sie zu einer Geschäftsführung gegen ihren Willen nicht verhalten werden können (VwGH 20.1.1981, 2349/79, ÖStZB 1982, 68 = Slg 5544 F).

Der EuGH hat demgegenüber für den Fall eines Alleingesellschafters, der auf Grund eines Arbeitsvertrages mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft alle Arbeiten im Namen und für Rechnung der Gesellschaft ausführt, das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit verneint. Arbeitsbedingungen und Arbeitsentgelt sprachen für ein Verhältnis der Unterordnung im Sinne des Art. 4 Abs. 4 Unterabsatz 1 der 6. MWSt-RL (nunmehr Art 10 MWSt-RL; EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06 "van der Steen"; Slg I-8863). Für die Unterordnung führte der EuGH ferner ins Treffen, dass der Geschäftsführer ausschließlich für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft seine Leistung erbrachte und gegenüber Dritten kein wirtschaftliches Risiko zu tragen hatte.

Die UStR (Rz 184) folgen der Rsp des VwGH, vertreten jedoch - unter Hinweis auf die Rsp des EuGH "van der Steen" - auch die Auffassung, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung könne auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden. Die mit Wartungserlass 2006, AÖF 18/2007, für Zeiträume ab 1.1.2009 angeordnete Einschränkung dieser Vereinfachungsmaßnahme auf voll zum Vorsteuerabzug berechnete Gesellschaften wurde mit dem Wartungserlass 2008, AÖF 56/2009 fallen gelassen. Die Vereinfachung ist somit weiterhin uneingeschränkt anwendbar.

Die Rsp des VwGH und die darauf gestützte Verwaltungspraxis dürfte unisono nicht aufrecht zu erhalten sein: Nach der Rsp des EuGH ist gerade nicht das Beteiligungsausmaß maßgebend, sondern in einer Gesamtbetrachtung auf den Grad der Selbständigkeit abzustellen, der sich aus der konkreten Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses ergibt (vgl Strunz, SWK 2007, 903; Unterberger, taxlex 2007, 604; Kanduth-Kristen, taxlex 2008, 91). In diese Richtung geht auch die jüngere Rsp des BFH (10.3.2005, V R 29/03), BStBl II 730). Entscheidend ist die Ausgestaltung im Einzelfall: Ist das Anstellungsverhältnis derart gestaltet, dass den Geschäftsführer nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Unternehmerrisiko trifft, liegt unabhängig vom Beteiligungsausmaß ein Unterordnungsverhältnis iSd Art 10 der MWSt-RL relevanten - Protokollerklärung zu Art 4 der 6. MWSt-RL, wonach es den Mitgliedstaaten gestattet ist, ua die Tätigkeit von Geschäftsführern nicht der MWSt zu unterwerfen. Diese dürfte uE im Ergebnis für ein Wahlrecht sprechen, das sich (nur) auf jene Rechtsverhältnisse bezieht, die nicht unter Art 10 der MWSt-RL fallen. Demgegenüber scheint ein Wahlrecht zur Unternehmereigenschaft für Anstellungsverhältnisse ohne Unternehmerrisiko nicht gedeckt. (Ruppe/Achatz, UStG⁴, RZ 86, 86/1-3).

Urteil des EuGH in der Rechtssache "Van der Steen":

Herr van der Steen war Geschäftsführer und einziger Gesellschafter einer GmbH, die Reinigungsdienste ausübte, darüber hinaus auch einziger Arbeitnehmer der Gesellschaft, welche als solche Unternehmerin iSd Umsatzsteuergesetzes war. Dem Arbeitsvertrag zwischen der Gesellschaft und Herrn van der Steen zufolge war ein festes Monatsgehalt sowie ein jährliches Urlaubsgeld vereinbart. Zweifel in Bezug

auf das Gemeinschaftsrecht bestanden hinsichtlich der Frage, ob die Arbeit eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers für die GmbH als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei, da diese ja im Rahmen der Geschäftsführung und der Vertretung der Gesellschaft und somit nicht im Wirtschaftsverkehr ausgeführt werde. Der EuGH sprach sich schließlich für das Vorliegen eines Unterordnungsverhältnisses aus. Die Reinigungstätigkeit der Gesellschaft sei alleine der Ausübung von Herrn van der Steen unterlegen, die Reinigungsverträge hingegen von der GmbH geschlossen worden. Diese GmbH habe ihm ein auch ein festes Monatsgehalt sowie ein Urlaubsentgelt gezahlt, woraus folge, dass Herr van der Steen bei der Bestimmung seines Arbeitsentgeltes von der Gesellschaft abhängig gewesen sei. Zudem habe er nicht im eigenem Namen, sondern auf Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft gehandelt. Bezüglich der Modalitäten der Vergütung habe der EuGH bereits in der Rs. C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, festgestellt, dass nur dann kein Unterordnungsverhältnis besteht, wenn die Betroffenen das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit tragen würden. Für sein Auftreten als Geschäftsführer für die Gesellschaft und für seine Tätigkeit im Rahmen der Geschäfte der GmbH gegenüber Dritten habe er kein wirtschaftliches Risiko getragen.

Somit befand der EuGH, dass eine natürliche Person, die aufgrund eines Arbeitsvertrages mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie ist, alle Arbeiten im Namen und auf Rechnung dieser Gesellschaft ausführt, selbst nicht als Steuerpflichtiger iSd 6. MwSt-RL gilt.

Die generelle Annahme, dass ab einer Beteiligung von 50 % von einer Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgegangen werden kann und eine Unternehmereigenschaft demgemäß zu bejahen ist, ist nach diesem Urteil des EuGH nicht mehr als gemeinschaftskonform anzusehen, wobei es hinsichtlich der Frage, ob ein Geschäftsführer einer GmbH selbständig oder als Arbeitnehmer tätig ist, auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankommt. D.h. der Grad der Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers wird in der Gesamtbetrachtung das entscheidende Kriterium sein. Für das Fehlen der Unternehmereigenschaft darf jedenfalls kein Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Verantwortung, somit kein wirtschaftliches (Unternehmer)Risiko gegenüber Dritten, vorliegen.

Im Gesellschaftsvertrag der d (Gesellschafter e) - Gegenstand des Unternehmens: f - vom 11. November 2000 unter Punkt 4.4. festgelegt, dass *"Die Geschäftsführerbefugnisse erstrecken sich auf alle ordentlichen Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs. Für außerordentliche Geschäfte, die über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehen, ist die Zustimmung auch des anderen Gesellschafters erforderlich."*

Im Gesellschaftsvertrag der g vom 11. November 2000, abgeschlossen zwischen der d, h, sowie i wird unter Punkt 3.1. festgelegt, dass *"Die Firma d persönlich haftende Gesellschafterin ist. Sie ist lediglich Arbeitsgesellschafterin, ..." Punkt 4.1.: "Zur Vertretung und Geschäftsführung ist allein die persönlich haftende Gesellschafterin berechtigt und verpflichtet."* Punkt 4.2.: *"Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckt sich auf alle Handlungen des ordentlichen Geschäftsbetriebes, wobei das Widerspruchsrecht der*

Kommanditisten ausgeschlossen ist. Bezüglich der vom Geschäftsführer einzuholenden Zustimmungen sind die korrespondierenden Bestimmungen im GmbH-Vertrag zu beachten (vgl. dort § 4.4)." Punkt 6.1.: "Die Gesellschafter sind am Gewinn und Verlust je zur Hälfte beteiligt." Punkt 6.5.: Der Gewinnverteilung zu je 50 % liegt die Voraussetzung zugrunde, dass jeder Gesellschafter (Anmerkung BFG gemeint: in seiner Funktion als Geschäftsführer) eine Arbeitsleistung erbringt, die einem führenden Angestellten auf kollektivvertraglicher Basis zugemutet werden kann. Die kollektivvertraglichen Regelungen sind auch im Bezug auf Urlaub, Feiertage, Arbeitszeit usw. anzuwenden."

Weiters wurden vom steuerlichen Vertreter Jahreslohnkonten (2009, 2010, 2014) der GmbH betreffend den Bf. gelegt, aus denen ersichtlich ist, dass dieser für seine Geschäftsführertätigkeit jeweils monatlich € 4.000,00 sowie einen 13./14. Bezug erhalten hat. Lohnabgaben wie Dienstgeberbeiträge und DZ, sowie Kommunalsteuer, wurden geleistet.

Unbestrittermaßen werden sämtliche Arbeitsmittel für die Ausführung der Geschäftsführertätigkeit gestellt, auch besteht eine Obergrenze hinsichtlich der Neuanschaffung von Firmenautos für die Geschäftsführer (Pkt. 3.4. des Gesellschaftsvertrages der g). Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass der Bf. die tägliche Arbeitszeiteinteilung als Geschäftsführer hinsichtlich des Beginn/Endzeitpunktes weitgehend selbständig bestimmen kann, dies entspricht jedoch dem modernen Bild der "freien" Arbeitszeit von leitenden Angestellten wie eines Geschäftsführers in der Branche des Bf., welcher zweifellos Kundenkontakte auch außerhalb starrer Bürozeiten oder auch auswärtig in dieser Funktion wahrzunehmen hat.

Weiters ist erwiesen, dass der Bf. ein fixes Monatsgehalt (samt 13. und 14. Bezug) bezogen hat, für welches Lohnabgaben (DB, DZ, KommSt) abgeführt wurden, wobei er bei der Bestimmung des Arbeitsentgeltes von der Gesellschaft abhängig ist, was auch dadurch zum Ausdruck kommt, dass das Gehalt konstant war, also offensichtlich nicht ständig neu bzw. abhängig vom Gewinn/Verlust, somit unabhängig von den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft, festgesetzt wurde. Durch diesen kontinuierlich ausbezahlten Geschäftsführer-Bezug lässt sich jedenfalls kein in der Geschäftsführertätigkeit gelegenes Unternehmerwagnis erkennen. Wenn auch nur ein mündlicher Arbeitsvertrag existiert, so ist doch diesbezüglich auf den o.a. Pkt 6.5. zu verweisen *"... eine Arbeitsleistung erbringt, die einem führenden Angestellten auf kollektivvertraglicher Basis zugemutet werden kann. Die kollektivvertraglichen Regelungen sind auch im Bezug auf Urlaub, Feiertage, Arbeitszeit usw. anzuwenden."* Diese vertragliche Formulierung erhält eine deutliche Anlehnung der Geschäftsführertätigkeit des Bf. als nichtunternehmerische bzw. nichtselbständige Tätigkeit betreffend Arbeitszeit und Arbeitsleistung.

Hinsichtlich der persönlichen Verantwortung des Bf. steht fest, dass er bei Ausübung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt hat, wobei er über die gesetzlichen Bestimmungen betreffend Geschäftsführung hinaus keine eigene Verantwortung zu tragen hatte. Ein

Unternehmerisiko hat somit für ihn hinsichtlich seiner Geschäftsführertätigkeit gegenüber Dritten nicht bestanden.

Das Bundesfinanzgericht stellt aufgrund der o.a. Rechtsprechung des EuGH fest, dass seiner Ansicht nach eine (unternehmerische) wirtschaftliche Tätigkeit des Bf. als Geschäftsführer nicht vorliegt. In der Gesamtbetrachtung der Verhältnisse sprechen die Arbeitsbedingungen und das Arbeitsentgelt für ein Unterordnungsverhältnis im Sinne des Art 4 Abs. 4 Unterabsatz 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (nunmehr Art 10 MWSt-RL: *"Die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikel 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgeltes sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft"*), weshalb die Geschäftsführertätigkeit des Bf. als nichtunternehmerisch anzusehen und daher bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zu berücksichtigen bzw. einzubeziehen ist.

Die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 erfolgte daher zu Unrecht. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Es liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer Unternehmereigenschaft unter Berücksichtigung der durch das "Van der Steen" Urteil des EuGH vom 18.10.2007, C-355/06, aufgestellten Parameter vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Feldkirch, am 25. Juni 2015

