

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Metzler & Partner Steuerberatungs- u. Wirtschaftskanzlei, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, über die Beschwerde vom 16. Mai 2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 20. April 2012 betreffend Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO, sowie die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 vom 20. April 2012

1) zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2) beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 vom 20. April 2012 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

3) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0003-4, das Erkenntnis des BFG vom 25. Juni 2015, RV/1100235/2012, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und hierzu festgestellt:

*"1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 vom 28. November 2008 wurde u.a. ausgeführt, der Mitbeteiligte habe in den Jahren 2005 und 2006 für Einkünfte*

*aus Vermietung und Verpachtung Umsatzsteuer weder erklärt noch abgeführt. Die Umsätze hätten etwa 8.000 EUR brutto ausgemacht. Neben diesen Umsätzen habe der Mitbeteiligte noch Umsätze aus Geschäftsführertätigkeit erzielt. Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 50% oder mehr seien grundsätzlich Unternehmer iSd UStG. Damit seien die Bezüge aus dieser Tätigkeit grundsätzlich auch steuerbar und steuerpflichtig. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 könne für die Vermietungseinkünfte nicht in Betracht kommen, da für die Ermittlung der Kleinunternehmengrenze alle Umsätze, somit auch jene für Geschäftsführerbezüge einzubeziehen seien. Das anlässlich der Schlussbesprechung angeführte Urteil des EuGH vom 18. Oktober 2007, C-355/06, van der Steen, vermöge nichts an der getroffenen Feststellung zu ändern, da der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt ein wesentlich anderer sei.*

*2 Mit Bescheiden vom 4. Dezember 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 fest und verwies hiezu auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.*

*3 Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufung, die mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamts vom 10. Februar 2009 als unbegründet abgewiesen wurde.*

*4 In einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2009 führte der Mitbeteiligte aus, er habe die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung erneut aufgrund Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung - abweichend von der Rechtsansicht der Finanzverwaltung - als umsatzsteuerfrei behandelt.*

*5 Mit Bescheid vom 22. April 2011 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 erklärungsgemäß fest (0 EUR). Mit Bescheid vom 19. März 2012 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer auch für das Jahr 2010 erklärungsgemäß fest (0 EUR). Diese Festsetzungen erfolgten jeweils unter Berücksichtigung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994.*

*6 Mit Bescheiden vom 20. April 2012 hob das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 gemäß § 299 BAO auf und setzte die Umsatzsteuer für diese Jahre neu fest. Begründend führte das Finanzamt aus, die inhaltliche Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide ergebe sich aus der rechtskräftigen Rechtsmittel erledigung betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 (Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2009). Der Mitbeteiligte sei Geschäftsführer und Gesellschafter (50%) der A GmbH. Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 50% oder mehr seien grundsätzlich Unternehmer iSd UStG 1994, damit seien die Bezüge aus dieser Tätigkeit grundsätzlich auch steuerbar und steuerpflichtig. Da für die Ermittlung der Kleinunternehmengrenze alle Umsätze zu berücksichtigen seien, seien auch die Geschäftsführerbezüge einzubeziehen. Daher komme die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für die Vermietungsumsätze des Mitbeteiligten nicht in Betracht.*

7 Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufung und verwies - wie bereits im Rahmen der Außenprüfung - insbesondere auf das Urteil des EuGH van der Steen.

8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und hob die Aufhebungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 ersatzlos auf. Soweit sich die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 richtete, wurde sie als gegenstandslos erklärt. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

9 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die generelle Annahme, dass ab einer Beteiligung von 50% von einer Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers und damit von seiner Unternehmereigenschaft auszugehen sei, sei nach dem Urteil des EuGH van der Steen nicht mehr als unionrechtskonform anzusehen. Für die Frage, ob ein Geschäftsführer einer GmbH selbständig tätig sei, komme es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.

10 Im Gesellschaftsvertrag der A GmbH sei u.a. festgelegt, dass die Geschäftsführerbefugnisse sich auf alle ordentlichen Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs erstreckten. Für außerordentliche Geschäfte, die über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgingen, sei die Zustimmung auch des anderen "Geschaftspartners" erforderlich.

11 Im Gesellschaftsvertrag der A GmbH & Co KEG werde u. a. ausgeführt, die A GmbH sei persönlich haftende Gesellschafterin der KEG. Sie sei lediglich Arbeitsgesellschafterin. Zur Vertretung und Geschäftsführung sei allein die persönlich haftende Gesellschafterin berechtigt und verpflichtet. Die "Gesellschafter" seien am Gewinn und Verlust je zur Hälfte beteiligt. Dieser Gewinnverteilung liege die Voraussetzung zugrunde, dass jeder "Gesellschafter" eine Arbeitsleistung erbringe, die einem führenden Angestellten auf kollektivvertraglicher Basis zugemutet werden könne. Die kollektivvertraglichen Regelungen seien auch in Bezug auf Urlaub, Feiertage, Arbeitszeit usw. anzuwenden.

12 Vom steuerlichen Vertreter seien Jahreslohnkonten der GmbH betreffend den Mitbeteiligten vorgelegt worden, aus denen ersichtlich sei, dass dieser für seine Geschäftsführertätigkeit jeweils monatlich 4.000 EUR sowie einen 13./14. Bezug erhalten habe. Lohnnebenabgaben wie Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag sowie Kommunalsteuer seien geleistet worden.

13 Sämtliche Arbeitsmittel für die Ausführung der Geschäftsführertätigkeit würden "gestellt". Es bestehe - wie sich aus dem Gesellschaftsvertrag der KEG ergebe - auch eine Obergrenze hinsichtlich der Neuanschaffung von Firmenautos für die "Geschäftsführer". Es könne zwar davon ausgegangen werden, dass der Mitbeteiligte die tägliche Arbeitszeiteinteilung als Geschäftsführer hinsichtlich des Beginns/Endzeitpunktes weitgehend selbständig bestimmen könne, dies entspreche aber dem modernen Bild der "freien" Arbeitszeit von leitenden Angestellten wie eines Geschäftsführers, welcher

*zweifellos Kundenkontakte auch außerhalb starrer Bürozeiten oder auch auswärtig in dieser Funktion wahrzunehmen habe.*

*14 Es sei erwiesen, dass der Mitbeteiligte ein fixes Monatsgehalt (samt 13. und 14. Bezug) bezogen habe, für welches Lohnnebenabgaben abgeführt worden seien, wobei er bei der Bestimmung des Arbeitsentgeltes von der Gesellschaft abhängig sei, was auch dadurch zum Ausdruck komme, dass das Gehalt konstant gewesen sei, also offensichtlich nicht ständig neu bzw. abhängig vom Gewinn/Verlust festgesetzt worden sei. Es lasse sich damit kein Unternehmerwagnis erkennen. Wenn auch nur ein mündlicher Arbeitsvertrag existiere, so sei doch auf den Gesellschaftsvertrag (der KEG) zu verweisen, wonach der Mitbeteiligte eine Arbeitsleistung erbringe, die einem führenden Angestellten auf kollektivvertraglicher Basis zugemutet werden könne. Die kollektivvertraglichen Regelungen seien auch in Bezug auf Urlaub, Feiertage, Arbeitszeit usw. anzuwenden.*

*15 Der Mitbeteiligte habe bei Ausübung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt, wobei er über die gesetzlichen Bestimmungen betreffend Geschäftsführung hinaus keine eigene Verantwortung zu tragen gehabt habe. Ein Unternehmerrisiko habe insoweit nicht bestanden.*

*16 Bei Gesamtbetrachtung der Verhältnisse würden die Arbeitsbedingungen für ein Unterordnungsverhältnis sprechen. Die Geschäftsführertätigkeit des Mitbeteiligten sei demnach als nichtunternehmerisch anzusehen. Die Entgelte seien daher bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zu berücksichtigen.*

*17 Die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 seien somit zu Unrecht aufgehoben worden.*

*18 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.*

*19 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:*

*20 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 30.000 EUR nicht übersteigen.*

*21 Die Umsatzgrenze bezieht sich auf den einzelnen Unternehmer, nicht auf einzelne Tätigkeiten oder Betriebe (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 6 Tz 454; sowie Kanduth-Kristen/Hudobnik, taxlex 2016, 339 ff (342)).*

*22 Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.*

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

24 Gemäß Artikel 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

25 Nach Artikel 10 dieser Richtlinie schließt die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Abs. 1 Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

26 In der Revision wird vorgebracht, dass angefochtene Erkenntnis stehe mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei einer Beteiligung ab 50% von einer Selbständigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers ausgegangen werden könne, in Widerspruch. Weiters macht das Finanzamt geltend, im vorliegenden Fall liege kein Arbeitsverhältnis vor oder es sei dieses mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen.

27 Zunächst ist - worauf auch die Revisionsbeantwortung hinweist - zu bemerken, dass die in der Revision dargestellte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 9. Dezember 1980, 1666/79 u.a., VwSlg. 5535/F: Lohnsteuer 1976 sowie Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 1973 bis 1976; vom 20. Jänner 1981, 2349/79, VwSlg. 5544/F: Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1977; vom 21. Oktober 1986, 86/14/0107, ÖStZB 1987, 246 f: Gewerbesteuer 1984; und vom 18. September 1996, 96/15/0121, VwSlg. 7118/F: Kommunalsteuer 1994) nicht zum UStG 1994 ergangen ist.

28 Wer als Arbeitnehmer in einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis steht, kann zwar in der Regel mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer sein (vgl. VwGH vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0177, mwN). Daraus folgt aber nicht, dass eine natürliche Person, deren Einkünfte einkommensteuerlich als betrieblich zu beurteilen sind, umsatzsteuerlich jedenfalls als Unternehmer zu behandeln wäre. Insbesondere zu einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mbH (auch in jenem Fall mit einer Beteiligung von 50% an der GmbH; Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988) hat der Verwaltungsgerichtshof bereits darauf verwiesen, dass die Beurteilung, ob der Abgabepflichtige als Geschäftsführer einer GmbH unternehmerisch tätig gewesen sei, nach den Kriterien des Urteils des EuGH vom 18. Oktober 2007, C- 355/06, van der Steen, zu erfolgen hat (vgl. das Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0173).

29 Nach diesem - noch zu Artikel 4 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) ergangenen - Urteil des EuGH van der Steen gilt eine natürliche Person, die aufgrund eines Arbeitsvertrags mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie im Übrigen ist, alle Arbeiten im Namen und für Rechnung dieser Gesellschaft ausführt, für die Zwecke von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2

*der Sechsten Richtlinie selbst nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.*

30 Für die Frage, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 zu beurteilen ist, ist demnach entscheidend, ob zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Rechtsverhältnis besteht, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (vgl. hiezu auch EuGH vom 25. Juli 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Rn 10; vgl auch EuGH vom 29. September 2015, C-276/14, Gmina Wroclaw, Rn 34, und vom 12. Oktober 2016, C-340/15, Christine Nigl u.a., Rn 28).

31 Es ist dabei - wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausführt - das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend, ob ein Verhältnis der Unterordnung vorliegt (vgl. auch - zur deutschen Rechtslage - BFH vom 10. März 2005, V R 29/03, BStBl. 2005 II 730).

32 Das Bundesfinanzgericht stützt sich u.a. auf die Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag der KEG, wonach der Mitbeteiligte eine Arbeitsleistung erbringe, die einem führenden Angestellten auf kollektivvertraglicher Basis zugemutet werden könne. Die kollektivvertraglichen Regelungen seien auch in Bezug auf Urlaub, Feiertage, Arbeitszeit usw. anzuwenden.

33 Das Finanzamt verweist in seiner Revision darauf, dass die vertraglichen Bestimmungen, auf welche das Bundesfinanzgericht die Annahme einer nichtunternehmerischen Tätigkeit stützt, eine andere Gesellschaft (die KEG) betreffen als jene, zu welcher eine nichtselbständige Tätigkeit angenommen wird. Damit zeigt das Finanzamt im Ergebnis einen relevanten Begründungsmangel auf:

34 Die vom Bundesfinanzgericht angeführte Bestimmung im Gesellschaftsvertrag der KEG bezieht sich darauf, dass die Gewinnverteilung im Rahmen der KEG voraussetzt, dass jeder "Gesellschafter" (gemeint sind damit offenkundig die Kommanditisten, die Komplementär-GmbH ist bloße "Arbeitsgesellschafterin" ohne Gewinnbeteiligung) eine Arbeitsleistung erbringt, wozu auch auf kollektivvertragliche Regelungen verwiesen wird. Der Mitbeteiligte hat sich sohin gegenüber der KEG zur Erbringung von Arbeitsleistungen verpflichtet, wobei diese aber nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen nicht zu regelmäßigen Zahlungen führen, sondern Basis für die Gewinnverteilung sein sollten.

35 Das Bundesfinanzgericht geht aber offenkundig nicht davon aus, dass die festgestellten Zahlungen an den Mitbeteiligten auf einer Beteiligung am Gewinn der KEG beruhen (wobei hinzukommt, dass nach dem Akteninhalt sowohl der Mitbeteiligte als auch der weitere Kommanditist und Gesellschafter der GmbH ihre Kommanditbeteiligung jeweils in eine eigene GmbH eingebracht haben). Ein Zusammenhang der festgestellten Zahlungen mit der dargelegten Regelung im Gesellschaftsvertrag der KEG ist sohin nicht ersichtlich.

36 Das Bundesfinanzgericht wird im weiteren Verfahren zu erheben und festzustellen haben, welche Zahlungen der Mitbeteiligte von der A GmbH für seine

*Geschäftsführertätigkeit erhalten hat und welche Leistungen der Mitbeteiligte unter welchen Umständen (Arbeitsbedingungen, Verantwortlichkeit) hiefür erbracht hat (vgl. auch Kanduth-Kristen/Hudobnik, taxlex 2016, 341). Erst dann wird abschließend beurteilt werden können, ob der Mitbeteiligte insoweit unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätig war.*

*Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben."*

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 berechtigte 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, UStG<sup>4</sup>, 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 selbstständig 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 b (Gesellschafter f) - Gegenstand des Unternehmens: Planung und Projektierung von g - 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 e vom 11. November 2000, abgeschlossen zwischen der b und c sowie d wird unter Punkt 3.1. festgelegt, dass "*Die Firma b 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. Bezuglich 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 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.

Es ist somit erwiesen, dass der Bf. ein fixes Monatsgehalt (samt 13. und 14. Bezug) bezogen hat, für welches Lohnabgaben (DB, DZ, KommSt) abgeführt wurden, wobei der Bf. 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 erhellt eine deutliche Anlehnung der Geschäftsführertätigkeit des Bf. als nichtunternehmerische bzw. nichtselbständige Tätigkeit betreffend Arbeitszeit und Arbeitsleistung.

Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass der Bf. die tägliche Arbeitszeiteinteilung als Geschäftsführer hinsichtlich des Beginn/Endzeitpunktes weitgehend selbstständig 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.

Aufgrund der nach der aufhebenden VwGH-Entscheidung vom Bundesfinanzgericht zusätzlich getätigten Erhebungen, welche auch der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht wurden, ist zusammenfassend festzustellen:

Herr c ist zu 50 % an der b beteiligt und ist neben d unternehmensrechtlicher Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Er hat in den Streitjahren 2009 und 2010 einen monatlichen Geschäftsführerbezug in Höhe von € 4.000,00 sowie zweimal im Jahr Sonderzahlungen (Urlaubsentgelt im Juni und Weihnachtsremuneration im November) erhalten. Im Jahr 2009 hat Herr h für seine Tätigkeiten für die b als Dienstgeber insgesamt Euro 59.872,34 ausbezahlt bekommen und im Jahr 2010 insgesamt Euro 59.112,76. Für die monatlichen Entgelte wurden auch Lohnnebenkosten vom Dienstgeber abgeführt, nämlich Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer.

Zudem hat Herr h vom Dienstgeber einen Firmen-PKW zur Verfügung gestellt bekommen. Der Dienstgeber trug hierfür Kfz-Kosten von insgesamt Euro 19.653,27 im Jahre 2009 und Euro 21.381,71 im Jahr 2010. Herrn h wurde vom Dienstgeber für Dienstreisen laufend Reisekosten ersetzt. Diese haben in den jeweiligen Jahren ca. Euro 5000,00 pro Jahr betragen. Herr h hat die obigen Bezüge für folgende Tätigkeiten erhalten:

1. Aufträge akquirieren, Honorarverhandlungen,
2. Kontaktpflege zu Kunden, Behörden, Geschäftspartnern,
3. Konzeption der Projekte,
4. Behördeneinreichungen,
5. Koordination von Gutachten, Analysen etc.,
6. Behördenverhandlungen,
7. grobe Überwachung der Projekte bis hin zur Übergabe,
8. künstlerische Gestaltung,
9. Mitarbeitermotivation,
10. Krisenmanagement bei Problemen in der Abwicklung,
11. alle üblichen Geschäftsführertätigkeiten im Rahmen seiner unternehmensrechtlichen Stellung als Geschäftsführer, wie Jahresabschluss aufstellen, Einreichung des Jahresabschlusses an das Firmenbuch, Einladung und Organisation der jährlichen Generalversammlung.

Alle Tätigkeiten haben die Geschäftsführer, so auch Herr h ausschließlich im Namen und für Rechnung der Arbeitgebergesellschaft ausgeführt. Gegenüber dritten Personen ist die Gesellschaft verantwortlich, so zB für Leistungsmängel, Gewährleistung und Schadensfälle. Zur Vertretung und Geschäftsführung ist allein die persönlich haftende Gesellschafterin berechtigt und verpflichtet, nämlich die b. Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckt sich auf alle Handlungen des ordentlichen Geschäftsbetriebes, wobei das Widerspruchsrecht der Kommanditisten ausgeschlossen ist. Bezuglich der vom Geschäftsführer einzuholenden Zustimmungen sind die korrespondierenden Bestimmungen im GmbH-Vertrag zu beachten (§ 4 Gesellschaftsvertrag GmbH & Co KEG). Sofern im Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KEG zu Arbeitsbedingungen und Arbeitsverpflichtungen Bezug genommen wird, ist stets das Rechtsverhältnis der

Geschäftsführer zur Komplementär-GmbH gemeint, die ihrerseits ihre Dienstleistungen gegenüber der GmbH & Co KEG erbringt und zu erbringen hat.

Die oben angeführten Tätigkeiten stellen typische Geschäftsführungstätigkeiten dar, die Herr h für die Komplementär-GmbH erbracht hat und nach dem Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KEG nicht für die KEG unmittelbar zu leisten berechtigt gewesen wäre. Die Regelung, wonach im KEG- Gesellschaftsvertrag vorausgesetzt wird, dass jeder „Gesellschafter“ eine Arbeitsleistung erbringt, wozu u.a. auch auf kollektivvertragliche Regelungen verwiesen wird, ist in systematischer Auslegung als Hinweis auf die korrespondierenden Vertragserpflichtungen der Gesellschafter-Geschäftsführer zur Mitgesellschafterin b zu verstehen, die allein zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet ist. Dem entspricht auch, dass die Zahlungen für diese Arbeitsleistungen, gewinnunabhängig, ausschließlich durch die Komplementär-GmbH erfolgten.

Hinsichtlich der persönlichen Verantwortung des Bf. steht fest, dass h 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 Unternehmerrisiko hat somit für ihn hinsichtlich seiner Geschäftsführertätigkeit gegenüber Dritten nicht bestanden.

Das Bundesfinanzgericht stellt aufgrund des o.a. Sachverhaltes und 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 die Entgelte für die Geschäftsführertätigkeit des Bf. bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zu berücksichtigen bzw. einzubeziehen ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Die gegenständliche Entscheidung beruht im Wesentlichen auf Ergänzungen des Sachverhaltes aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 26. Jänner 2017, Ro 2016/15/0003-4. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. Februar 2018