

Unternehmereigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft

In seinem Erkenntnis vom 26.1.2017 führt der VwGH aus, dass bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH die Beurteilung, ob der Geschäftsführer selbständig und somit unternehmerisch tätig ist, nach den vom EuGH in der Rs *van der Steen* (18.10.2007, Rs C-355/06) aufgestellten Kriterien zu erfolgen habe. Nach der früheren – nicht zum UStG ergangenen – Rechtsprechung des VwGH (9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79) waren Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften als selbständig zu beurteilen, wenn sie die Geschäftsführung nicht nach Weisungen eines anderen ausüben mussten, zur Beurteilung hierzu wurde auf das Beteiligungsausmaß (über 50%) sowie auf gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen (Sperrminorität) abgestellt. Im zugrundeliegenden, eine GmbH & Co KEG betreffenden Sachverhalt war jedoch unklar, welche Zahlungen der GmbH-Gesellschafter für die Geschäftsführertätigkeit erhalten hat und welche Leistungen er hierfür unter welchen Umständen erbracht hat, weswegen der VwGH das vom Finanzamt angefochtene Erkenntnis des BFG, in dem sich das BFG bereits auf besagte EuGH-Rechtsprechung bezog, wegen Begründungsmangel aufhob.

VwGH 26. 1. 2017, Ro 2016/15/0003 (vorgehend BFG 25. 6. 20155, RV/1100235/2012)
Deskriptoren: Umsatzsteuer, Gesellschafter-Geschäftsführer, Unternehmereigenschaft, Selbständigkeit, Unterordnungsverhältnis, Gesamtbild der Verhältnisse, Beteiligungshöhe, van der Steen.

Normen: § 2 Abs 2 Z 1 UStG; § 6 Abs 1 Z 27 UStG; Art 9 Abs 1 MwStSystRL; Art 10 MwStSystRL.

Ausgangssachverhalt

Im Sachverhalt war fraglich, ob ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinen Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit in den Jahren 2009 und 2010 umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft begründet.

Besagter Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte bereits 2005 und 2006 zusätzlich zu seinen Geschäftsführerbezügigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 8.000,- (brutto), wofür er die Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG in Anspruch nehmen wollte. Dies wurde ihm vom Finanzamt verwehrt, da für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze nach Ansicht des Finanzamts alle Umsätze, somit auch jene für die Geschäftsführerbezüge, zu berücksichtigen und miteinzubeziehen seien. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhob gegen diese Bescheide Berufung, die jedoch mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamts als unbegründet abgewiesen wurde.

Im Rahmen seiner Umsatzsteuererklärung 2009 behandelte der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Vermietungsumsätze aufgrund der Inanspruchnahme der Klein-

unternehmerregelung erneut als umsatzsteuerfrei. Die ursprünglich, unter Berücksichtigung der Kleinunternehmerregelung festgesetzten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 wurden vom Finanzamt gemäß § 299 BAO unter Bezugnahme auf die rechtskräftige Rechtsmittelerledigung betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 wieder aufgehoben. Laut Finanzamt sei der Geschäftsführer zugleich 50%-Gesellschafter der A-GmbH und als solcher grundsätzlich Unternehmer iSd UStG, weswegen die Bezüge aus dieser Tätigkeit grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig und somit bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze miteinzubeziehen seien. Eine Anwendung der Kleinunternehmerregelung für die Vermietungsumsätze komme aufgrund des Überschreitens der Kleinunternehmergrenze nicht mehr in Betracht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhob gegen diese Bescheide Berufung und verwies insbesondere auf das Urteil des EuGH in der Rs *van der Steen*.

Das BFG gab der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und hob die Aufhebungsbescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 ersatzlos auf. Laut BFG könne die generelle Annahme, dass ab einer Beteiligung von 50 % von einer Selbständigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers und damit von Unternehmereigenschaft auszugehen sei, nach dem Urteil des EuGH in der Rs *van der Steen* nicht mehr als unionrechtskonform angesehen werden. Für die Frage, ob ein Geschäftsführer einer GmbH selbständig tätig sei, komme es vielmehr auf das Gesamtbild der Verhältnisse an.

Die im Gesellschaftsvertrag der A-GmbH festgelegten Geschäftsführerbefugnisse erstreckten sich auf alle ordentlichen Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsver-

kehrs, für außerordentliche, über den gewöhnlichen Geschäftsverkehr hinausgehende Geschäfte, sei die Zustimmung des anderen Gesellschafters erforderlich.

Im Gesellschaftsvertrag der A GmbH & Co KEG werde ua ausgeführt, die Komplementär A-GmbH sei lediglich Arbeitsgesellschafterin der KEG, zur Vertretung und Geschäftsführung sei allein sie als persönlich haftende Gesellschafterin berechtigt und verpflichtet. Die „Gesellschafter“ seien am Gewinn und Verlust je zur Hälfte beteiligt, der 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.

Aus den Jahreslohnkonten der A-GmbH war ersichtlich, dass der Geschäftsführer für seine Geschäftsführertätigkeit jeweils monatlich EUR 4.000,- sowie einen 13./14. Bezug erhalten habe und Lohnnebenabgaben wie Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag sowie Kommunalsteuer geleistet worden seien. 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 Firmenausos für „Geschäftsführer“. Zwar könne der Geschäftsführer seine tägliche Arbeitszeiteinteilung weitgehend selbständig bestimmen, 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. Auch lasse sich kein Unternehmerwagnis erkennen, da das fixe Monatsgehalt des Gesellschafters-Geschäftsführers konstant und von der Gesellschaft abhängig gewesen, also nicht ständig neu bzw abhängig vom Gewinn/Verlust festgesetzt worden sei. Wenn auch nur ein mündlicher Arbeitsvertrag existiere, sei laut BFG 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. Ein Unternehmerrisiko habe nicht bestanden, da der Geschäftsführer bei Ausübung seiner Tätigkeit nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt und über die gesetzlichen Bestimmungen betreffend Geschäftsführung hinaus keine eigene Verantwortung zu tragen gehabt habe.

Bei Gesamtbetrachtung der Verhältnisse würden die Arbeitsbedingungen und das Arbeitsentgelt für ein Unter-

ordnungsverhältnis sprechen, weswegen die Geschäftsführertätigkeit des Mitbeteiligten als nichtunternehmerisch anzusehen und die Entgelte bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht zu berücksichtigen seien. Die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 seien somit laut BFG zu Unrecht aufgehoben worden.

Gegen das Erkenntnis des BFG wandte sich nun die Revision des Finanzamts.

Aus den Entscheidungsgründen:

„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 selbständig ausübt.

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

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, das angefochtene Erkenntnis stehe mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei einer Beteiligung ab 50% von einer Selbständigkeit des Gesellschafters-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 Wrocław*, 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) hierfür 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“.

Anmerkung

Von Sebastian Tratlechner

Das UStG definiert den Begriff der Selbständigkeit nicht, sondern grenzt diesen in § 2 Abs 2 Z 1 und 2 UStG für natürliche bzw juristische Personen negativ ab. Natürliche Personen sind demnach umsatzsteuerlich gemäß § 2 Abs 2 Z 1 UStG dann nicht selbständig tätig, wenn sie einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Die Auslegung des umsatzsteuerlichen Begriffs der Selbständigkeit hat sich primär an unionsrechtlichen Vorgaben zu orientieren, das Einkommensteuerrecht kann dabei jedoch Anknüpfungspunkte für die Begriffsbestimmung liefern.¹ In einem einkommensteuerlichen Dienstverhältnis² stehende Arbeitnehmer können idR mit dieser Tätigkeit nicht zugleich Unternehmer iSd UStG sein.³ Umgekehrt trifft es jedoch nicht zu, dass natürliche Personen, deren Einkünfte einkommensteuerlich als betrieblich zu beurteilen sind, umsatzsteuerlich jedenfalls als Unternehmer zu behandeln wären.⁴

Die MwStSystRL⁵ definiert in Art 9 den Begriff des Steuerpflichtigen. Demnach gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Nach Art 10 der MwStSystRL schließt dabei das in Art 9 Abs 1 der MwStSystRL normierte Selbständigkeitserfordernis 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. Kein Unterordnungsverhältnis besteht nach der Rechtsprechung des EuGH,⁶ wenn Betroffene das wirtschaftliche Risiko einer Tätigkeit selbst tragen.

In der Rs *van der Steen* führt der EuGH aus, dass 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, selbst nicht als Steuerpflichtiger iSv Art 4 Abs 1 der 6. MwStRL (nunmehr Art 9 der MwStSystRL) gilt.⁷ Im der EuGH-Entscheidung zugrundeliegenden niederländischen Sachverhalt war Herr van der Steen, der Reinigungsleistungen im Rahmen einer Einmann-GmbH ausführte, etwa bei der Bestimmung seines Arbeitsentgelts, für das von der Gesellschaft Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten wurden, von der Gesellschaft abhängig,⁸ er handelte nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, wenn er Dienstleistungen als Arbeitnehmer erbrachte, sondern für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft⁹ und er trug für sein Auftreten als Geschäftsführer und für seine Tätigkeit im Rahmen der Geschäfte der Gesellschaft gegenüber Dritten kein wirtschaftliches Risiko.¹⁰ Da er somit seine Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter der Kapitalgesellschaft rein im Rahmen eines Arbeitsvertrages ausübte, war er mit diesen Tätigkeiten, auch wenn er der einzige Gesellschafter der Gesellschaft (und somit zu 100 % betei-

1 Eine rechtliche Bindung an den ertragsteuerlichen Selbständigkeitsbegriff würde dem Grundsatz der autonomen Auslegung der MwStSyst-RL durch den EuGH widersprechen, vgl *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG² § 2 Rz 206.

2 Nach § 47 Abs 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG vorliegen.

3 Vgl VwGH 28.10.2010, 2007/15/0177 mwN. Ebenso VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0003, Rz 28.

4 Vgl VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0003, Rz 28.

5 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABL L 2006/347, 1 idF RL (EU) 2016/1065.

6 Vgl etwa EuGH 28.7.1991, Rs C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rn 13; 27.1.2000, Rs C-23/98, *Heerma*, Rn 18; 29.9.2015, Rs C-276/14, *Gmina Wroclaw*, Rn 34; 12.10.2016, Rs C-340/15, *Nigl*, Rn 28.

7 Vgl EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 32.

8 Vgl EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 22.

9 Vgl EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 23.

10 Vgl EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 24.

ligt) war, nach dem eindeutigen Wortlaut von Art 4 Abs 4 der 6. MwStRL¹¹ (nunmehr Art 10 der MwStSystRL) grundsätzlich vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen.¹²

Im aktuell ergangenen Erkenntnis bestätigt der VwGH die im Fachschrifftum¹³ bereits seit Ergehen der EuGH-Entscheidung in der Rs *van der Steen*¹⁴ vertretene Auffassung, dass die – nicht zum UStG ergangene – Rechtsprechung des VwGH zur Beurteilung der Frage, wann ein Gesellschafter-Geschäftsführer selbständig ist, für umsatzsteuerliche Zwecke aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben nicht aufrechtzuerhalten ist.¹⁵ In der älteren Rechtsprechung des VwGH wurden Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften dann als selbständig betrachtet, wenn sie zu einer Geschäftsführung gegen ihren Willen nicht verhalten werden konnten.¹⁶ Hierzu wurde auf das Vorhandensein einer Beteiligung von über 50 % sowie gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen (Sperrminorität) abgestellt. Auch der UFS¹⁷ schloss sich – in einer das UStG betreffenden Entscheidung – dieser Sichtweise an. In Anbetracht der aktuellen Entscheidung des VwGH ist zukünftig hingegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, 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. Indizien, die für ein Unterordnungsverhältnis spre-

chen, können dabei mE etwa das Festlegen fixer Arbeitszeiten, die Vereinbarung fixer, auf Kollektivvertragsbasis basierender Monatsgehälter (samt 13. und 14. Bezug), für welche lohnabhängige Abgaben (DB, DZ, Kommunalsteuer) abgeführt werden, sowie eine Weisungsbindung gegenüber der Gesellschaft sein. Zukünftig wird es somit einer näheren Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls bedürfen, um über das Bestehen einer nichtselbständigen oder selbständigen Tätigkeit des betreffenden Gesellschafter-Geschäftsführers entscheiden zu können.

Die UStR 2000¹⁸ führen in Rz 184 unter Verweis auf die (nicht zum UStG ergangene) Judikatur des VwGH¹⁹ bis dato aus, dass „*der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH [...] als selbständig und somit als Unternehmer anzusehen [sei], wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteiles (50 % oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung [könne] jedoch auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06 ‚van der Steen‘)*“. Die vom BMF vertretene Ansicht war bereits im Lichte der EuGH-Entscheidung in der Rs *van der Steen* fragwürdig.²⁰ Durch die Entscheidung des VwGH dürfte nun endgültig klargelegt sein, dass es

11 6. RL 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

12 Dazu kritisch *Stadie* in *Rau/Dürrwachter*, UStG¹⁷⁰ § 2 Rz 170ff, der die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *van der Steen* als „*erschreckend formaljuristisch und wirklichkeitsfremd*“ bezeichnet, weil der beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als Geschäftsführer keinen Weisungen unterliege und nicht der Gesellschaft untergeordnet sein könne, da er den Willen der Gesellschaftersammlung selbst bilde. Im Ergebnis sei die Sichtweise des EuGH aber wegen der Folge der Nicht-Unternehmereigenschaft des Geschäftsführers zutreffend, da es nach *Stadie* dem Gebot der Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer widersprechen würde, Geschäftsführungstätigkeiten der Organe von Kapitalgesellschaften mit Umsatzsteuer zu belasten.

13 Vgl etwa *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 2 Tz 86/3; siehe dazu auch *Strunz*, Beteiligungsumfang des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht entscheidend für Unternehmereigenschaft, SWK 2007, 903 (905); *Kanduth-Kristen/Hudobnik*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen, taxlex 2016, 339 (342).

14 EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*.

15 Vgl etwa VwGH 9.12.1980, 1666/2223; 20.1.1981, 2349/79; 21.10.1986, 86/14/0107; 18.9.1996, 96/15/0121.

16 Vgl auch *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 2 Tz 86.

17 UFS 6.6.2005, RV/3711-W/02. Im zugrundeliegenden Sachverhalt wäre mE aber auch ohne Abstellen auf die 50%-Grenze eine selbständige Tätigkeit zu bejahen gewesen, da der betreffende (zu 52% beteiligte) Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Fehlen eines fixen Arbeitsortes, keiner Bindung an Arbeitszeiten, keiner Urlaubsregelung, keiner Entgeltfortzahlung sowie keiner Abfertigung wohl nicht weisungsgebunden bzw untergeordnet war.

18 UStR 2000 (BMF-010219/0440-VI/4/2016) idF WE 2016 (BMF-AV 212/2016).

19 Vgl etwa VwGH 9.12.1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79 und VwGH 18.9.1996, 96/15/0121.

20 So auch *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 2 Rz 228; *Aigner*, Unternehmereigenschaft wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer – Option zur Behandlung als Nichtunternehmer, SWK 2008, 871 (872); *Kanduth-Kristen/Hudobnik*, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen, taxlex 2016, 339 (340 f).

zur Beurteilung der Frage, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH selbständig auftritt und somit als Unternehmer iSd § 2 UStG zu beurteilen ist, entscheidend ist, 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. Ob ein solches Verhältnis der Unterordnung vorliegt, ist dabei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Ein Abstellen auf eine bestimmte Beteiligungshöhe oder gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmungen lässt sich nicht mit den Vorgaben der MwStSystRL²¹, der Rechtsprechung des EuGH²² und nunmehr auch der Rechtsprechung des VwGH²³ vereinbaren.

Fraglich ist mE auch, ob in Anbetracht der unionsrechtlichen Vorgaben ein Wahlrecht eingeräumt werden kann, nach dem (bei Nichtbestehen eines Unterordnungsverhältnisses, somit bei Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit) aus Verwaltungsvereinfachungsgründen eine nichtselbständige Tätigkeit angenommen werden kann. Das Wahlrecht dient mE vielmehr einer etwaigen Vermeidung einer Verletzung des Grundsatzes der Rechtsformneutralität²⁴ der Umsatzsteuer, da in Österreich nach hA Geschäftsführer von Personengesellschaften keine selbständige Leistung gegenüber der Gesellschaft erbringen und somit nicht unternehmerisch tätig werden.²⁵ Eine Änderung von Rz 184 der UStR 2000 im Zuge des nächsten UStR-Wartungserlass ist mE zu erwarten.

Auch nach der Rechtsprechung des BFH²⁶ können Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers als selbständig iSd § 2 Abs 2 Nr 1 dUStG (entspricht § 2 Abs 2 Z 1 UStG) zu beurteilen sein. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers stehe dem nicht entgegen. Bei der Prüfung, ob eine selbständige Tätigkeit iSd UStG vorliege, sei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend.²⁷ Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird.²⁸ Zudem bestehe bei der Auslegung des Selbständigkeitsbegriffs des § 2 dUStG nach Ansicht des BFH²⁹ keine Bindungswirkung an Vorschriften des dEstG, Arbeits- oder Sozialrechts, ihnen komme nur indizielle Bedeutung zu.

Kurzum: Der VwGH folgt zur Beurteilung der Frage, wann Selbständigkeit und somit Unternehmereigenschaft bei einem GmbH-Gesellschafter vorliegt, inhaltlich grundsätzlich dem Erkenntnis des BFG, in welchem dieses – entgegen der bisherigen Auffassung in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis – auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *van der Steen* Bezug nimmt. Dennoch war für den konkreten Sachverhalt nicht geklärt, welche Zahlungen der Geschäftsführer der A-GmbH für seine Geschäftsführertätigkeit erhalten hat und welche Leistungen er unter welchen Umständen (Arbeitsbedingungen, Verantwortlichkeit) hierfür erbracht hat. Es kann somit erst nach Feststellung dieser Tatsachen eine endgültige Entscheidung in der Sache vom BFG getroffen werden, ob der Geschäftsführer insoweit³⁰ unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätig gewesen ist.

21 Art 10 der MwStSystRL.

22 EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*.

23 VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0003.

24 Vgl dazu mWn *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²² (2015) § 17 Rz 23, 54 und 199.

25 Zum Problem bei Gesellschafter-Geschäftsführern von Personengesellschaften und der Vereinbarkeit der österreichischen Ansicht, wonach die Ausübung von Geschäftsführungshandlungen durch einen Gesellschafter als Leistungsvereinigung anzusehen ist (vgl VwGH 13.12.1977, 1550/77; 18.9.1996, 96/15/0121), mit der Rechtsprechung des EuGH zu geschäftsleitenden Holdinggesellschaften (EuGH 12.7.2001, Rs C-102/00, *Welthgrove BV*) vgl mwN *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 2 Rz 58 und 228 sowie *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 2 Rz 35.

26 BFH 10.3.2005, V R 29/03.

27 BFH 10.3.2005, V R 29/03, Rz 10.

28 BFH 9.10.1996, XI R 47/96, Rz 15.

29 BFH 14.4.2010, XI R 14/09, Rz 26.

30 Zu beachten ist, dass natürliche Personen nur insoweit unselbständig handeln, als sie einem Unternehmen entsprechend eingegliedert sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Heerma* (27.1.2000, Rs C-23/98, Rn 18) kann somit ein unselbständiger Geschäftsführer außerhalb seiner Geschäftsführungstätigkeit einen Gegenstand an seinen Arbeitgeber als Unternehmer vermieten. Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 2 Tz 80/1.