

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.01.2017

Geschäftszahl

Ro 2016/15/0003

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des Finanzamts Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. Juni 2015, Zl. RV/1100235/2012, betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO (Umsatzsteuer 2009 und 2010), (mitbeteiligte Partei: W M in H, vertreten durch die Metzler & Partner Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH in 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

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 Kleinunternehmergrenze 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 Rechtsmittelerledigung 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 Kleinunternehmergrenze 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 "Gesellschafter" 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 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 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) 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.

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

Wien, am 26. Jänner 2017