

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers

Leitsätze

Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen (Änderung der Rechtsprechung).

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH. Ihre Tätigkeit beruht auf den Erfindungen und Patenten von M, dem bis Juni 2000 alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer der Klägerin. M war --neben seiner Tätigkeit als Professor einer Universität und der selbständigen freiberuflichen Tätigkeit als Gutachter und Berater-- für die GmbH als Geschäftsführer zunächst unentgeltlich, ab 1997, aufgrund eines Vertrages vom 22. September 1997, als freier Mitarbeiter entgeltlich tätig. M erhielt vereinbarungsgemäß für seine Geschäftsführertätigkeit, die er hinsichtlich des zeitlichen Rahmens, in dem er der GmbH zur Verfügung stand, sowie in Bezug auf Ort und Umfang seiner Tätigkeit nach eigenem Ermessen und ohne Bindung an Vorschriften der Gesellschaft bestimmen konnte, ein monatliches Pauschalhonorar zuzüglich Mehrwertsteuer.
- 2 M stellte der Klägerin die vertraglich geschuldeten Vergütungen zuzüglich offen ausgewiesener Mehrwertsteuer in Rechnung; diese machte in ihrer Umsatzsteuererklärung für 1999, dem Streitjahr, die von M in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend. Dem folgte zunächst der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuerbescheid für 1999.
- 3 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, M sei gegenüber der GmbH weisungsabhängig und deshalb nichtselbständig tätig. Dem folgte das FA auch hinsichtlich der Umsatzsteuer und ließ im geänderten Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 17. Januar 2001 den Vorsteuerabzug aus den von M in Rechnung gestellten Beträgen nicht mehr zu.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) bestätigte in dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2004, 539 veröffentlichten Urteil die Auffassung des FA, der Geschäftsführer einer GmbH sei --ungeachtet der Regelungen im Anstellungsvertrag und der tatsächlichen Position-- aufgrund seiner Organstellung gesellschaftsrechtlich dem Weisungsrecht der Gesellschaft unterworfen; er sei deshalb nicht selbständig i.S. des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) und deshalb nicht unternehmerisch tätig. Die von der Klägerin ebenfalls begehrte Entscheidung, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus sachlichen Billigkeitsgründen zu berücksichtigen, sei im Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nicht zulässig.

- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 6. Juni 2002 V R 43/01 (BFHE 199, 49, BStBl II 2003, 36) Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil sowie den Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für 1999 vom 17. Januar 2001 und die Einspruchsentscheidung vom 5. September 2001 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt die Zurückweisung der Revision.

#### Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Das FG ist bei seiner Entscheidung zu Unrecht davon ausgegangen, die streitigen Rechnungen seien allein deswegen nicht "von einem anderen Unternehmer" ausgestellt worden, weil die entgeltliche Geschäftsführertätigkeit des GmbH-Geschäftsführers wegen dessen Organstellung nicht selbständig i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG sei.
- 10 a) Eine berufliche Tätigkeit wird nach der negativen Abgrenzung in § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Eine selbständige Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Oktober 1996 XI R 47/96, BFHE 182, 384, BStBl II 1997, 255). Dabei ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend (BFH-Urteile vom 30. Mai 1996 V R 2/95 --Opernsängerin--, BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493; vom 9. Oktober 2002 V R 73/01 --Rundfunkermittler--, BFH/NV 2003, 132, jeweils m.w.N.). Gewicht hat u.a. das Merkmal des Unternehmerrisikos in der Form des Vergütungsrisikos (z.B. BFH-Urteile vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534; in BFH/NV 2003, 132; vom 17. Oktober 1996 V R 63/94 --Fahrlehrer--, BFHE 181, 240, BStBl II 1997, 188). Wird eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt, spricht dies für Selbständigkeit (BFH-Urteil in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534; vom 3. August 1978 VI R 212/75, BFHE 126, 271, BStBl II 1979, 131, m.w.N.). Hingegen ist der Steuerpflichtige nichtselbständig tätig, wenn er von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, m.w.N.). Die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden

Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juni 2000 V R 28/99, BFHE 191, 468, BStBl II 2000, 597; in BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493). Indiz, aber --entgegen der Auffassung der Klägerin-- nicht in erster Linie ausschlaggebend kann nach ständiger Rechtsprechung die sozial- und arbeitsrechtliche Einordnung der Tätigkeit als selbständig oder unselbständig sein (z.B. BFH-Urteile vom 20. April 1988 X R 40/81, BFHE 153, 437, BStBl II 1988, 804; in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 29. Juli 2003 V B 22/03, V S 3/03 (PKH), BFH/NV 2003, 1615; zur Eigenständigkeit des Begriffs "Arbeitnehmer" auf den verschiedenen Rechtsgebieten vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 15. Dezember 1986 StbSt (R) 2/86, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1987, 2751).

- 11 Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist zwar grundsätzlich für die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen (z.B. BFH-Urteile in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534; in BFHE 180, 213, BStBl II 1996, 493). Eine Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung besteht für das Umsatzsteuerrecht jedoch nicht (insofern zu weitgehend Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 23. Dezember 2003, BStBl I 2004, 240, unter A.1).
  
- 12 b) Das FG hat allein deswegen, weil der GmbH-Geschäftsführer Organ der GmbH ist und als solcher den Weisungen der Gesellschafterversammlung unterliegt (vgl. § 37 Nr. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--), die Annahme einer selbständigen Tätigkeit verneint und sich insoweit auf die bisherige Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers gestützt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. Mai 1997 V R 28/96, BFH/NV 1997, 911; in BFHE 182, 384, BStBl II 1997, 255; vom 30. Juli 1986 V R 41/76, BFHE 147, 279, BStBl II 1986, 874; BFH-Beschlüsse vom 21. September 1999 V B 44/99, BFH/NV 2000, 352; vom 17. Juni 1998 V B 2/98, BFH/NV 1999, 81; vom 5. Juni 1998 V B 77/97, BFH/NV 1998, 1385; vom 22. April 1998 V B 111/97, BFH/NV 1998, 1531). Der erkennende Senat hat bereits im Urteil in BFHE 199, 49, BStBl II 2003, 36 --zur Geschäftsführung für Personengesellschaften-- an diesen Grundsätzen nicht mehr festgehalten (vgl. auch Wagner, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 1994, 422). Er hält auch im Streitfall --zur Geschäftsführung für eine GmbH-- daran nicht fest.
  
- 13 aa) Bei Vertretern juristischer Personen ist zu unterscheiden zwischen der Organstellung und dem ihr zugrunde liegenden Anstellungsverhältnis (z.B. Bundesarbeitsgericht --BAG--, Urteil vom 26. Mai 1999 5 AZR 664/98, NJW 1999, 3731, m.w.N.; Lutter/Hommelhoff, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 16. Aufl., Anhang zu § 6 Rdnr. 1; Marsch-Barner/Dickmann in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 2. Aufl., § 43 Rdnr. 3; Heyder in Michalski, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 6 Rdnr. 94).
  
- 14 Bestellung und Abberufung als Vertretungsorgan sind ausschließlich körperschaftliche Rechtsakte, durch die gesetzliche und satzungsgemäße Kompetenzen übertragen oder entzogen werden. Dagegen ist die Anstellung zum Zweck des Tätigwerdens als Vertretungsorgan regelmäßig ein schuldrechtlicher gegenseitiger Vertrag (z.B. BAG in

NJW 1999, 3731, m.w.N.). Ob das Anstellungsverhältnis ein Arbeitsverhältnis ist, hängt auch nicht vom Umfang der Vertretungsbefugnisse des Geschäftsführers im Innenverhältnis (vgl. § 37 Nr. 1 GmbHG) ab, sondern richtet sich nach den allgemeinen Kriterien zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Tätigkeit (ebenso BAG in NJW 1999, 3731). Abzustellen ist deshalb grundsätzlich auch bei der Beurteilung der Tätigkeit des GmbH-Geschäftsführers auf die Umstände des Einzelfalles.

- 15 bb) Die bisherige Auffassung der Rechtsprechung, die Organstellung stehe der Beurteilung der Tätigkeit des Geschäftsführers für die GmbH als selbständige Leistung zwingend entgegen, ließe sich überdies mit den gemeinschaftsrechtlichen Voraussetzungen für die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustausches nicht vereinbaren.
- 16 Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannten Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt. Der in Abs. 1 verwendete Begriff "selbständig" schließt Lohn und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, da ein Arbeitsvertrag hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (Abs. 4). Entsprechend einer Protokollerklärung zu Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten davon ausgehen, u.a. "die Tätigkeiten von Geschäftsführern, Verwaltern und Aufsichtsratsmitgliedern der Mehrwertsteuer zu unterwerfen". Allein der Umstand, dass mit der Führung der Geschäfte zugleich Mitgliedschaftsrechte ausgeübt werden oder --wie hier-- eine Organstellung verbunden ist, schließt die Annahme eines steuerbaren Leistungsaustausches danach nicht aus (vgl. Senatsurteil in BFHE 199, 49, BStBl II 2003, 36; Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften --EuGH--, Beschluss vom 12. Juli 2001 Rs. C-102/00 --Welthgrove BV--, UR 2001, 533, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 2002, 21; EuGH-Urteil vom 27. September 2001 Rs. C-16/00 --Cibo Participations SA--, UR 2001, 500, zur wirtschaftlichen Tätigkeit i.S. des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bei Geschäftsführungsleistungen einer Holding-Gesellschaft).
- 17 c) Der Senat kann mangels ausreichender Feststellungen nicht abschließend entscheiden.
- 18 Das FG hat zwar festgestellt, dass M nach dem Anstellungsvertrag Zeit, Umfang und Ort der Tätigkeit nach eigenem Ermessen bestimmen konnte. Das allein reicht allerdings grundsätzlich für die Annahme der Selbständigkeit ebenso wenig aus, wie allein der Umstand, dass eine Leistung zu bestimmter Zeit zu erbringen ist, die Beurteilung als selbständig generell auszuschließen vermag (vgl. Urteile in BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 53; vom 14. Juni 1985 VI R 150-152/82, BFHE 144, 225, BStBl II 1985, 661; vom 14. Dezember 1988 X R 34/82, BFH/NV 1989, 541). Für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit spricht zwar auch die Vereinbarung im Arbeitsvertrag, wonach M an keine Vorschriften der Gesellschaft gebunden war. Gegen die Beurteilung als selbständig sprechen ein Urlaubsanspruch, der Anspruch auf sonstige Sozialleistungen

oder die Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall (insbesondere bei festen Bezügen).  
Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen.