

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR  
STEUERRECHT  
NOVEMBER 2016

11

[www.taxlex.at](http://www.taxlex.at)

333 – 380

Schwerpunkt  
**Aktuelle Fragen  
zum Geschäftsführer**

Abgabenrechtliche Haftung  
Vergütung & USt  
Finanzstrafrechtliche Aspekte  
ESt- und SV-Einstufung

# Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen

*Die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers kann entweder unternehmerisch oder nichtunternehmerisch iSd UStG ausgeübt werden. Sowohl die diesbezüglich ergangene ältere VwGH-Rechtsprechung als auch die (nach wie vor) darauf gestützte Verwaltungspraxis ziehen die Beteiligungshöhe und das Vorliegen von gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmungen als entscheidende Kriterien zur Beurteilung der Unternehmereigenschaft heran. Ob diese Beurteilungsmaßstäbe weiterhin aufrechterhalten werden können, wurde in der Fachliteratur infolge des EuGH-Urteils „van der Steen“ bereits mehrfach angezweifelt. Bis der VwGH (womöglich zum derzeit unter Ro 2016/15/0003 anhängigen Verfahren) Klarheit schafft, ist die Beurteilung, ob Unternehmereigenschaft vorliegt, mit einer gewissen Unsicherheit behaftet.*

§§ 2, 14 UStG

Gesellschafter-Geschäftsführer; Umsatzsteuer; Vorsteuerpauschalierung

SABINE KANDUTH-KRISTEN / STEFANIE HUDOBNIK

## A. Bestimmung der Unternehmereigenschaft von Gesellschafter-Geschäftsführern

### 1. Unionsrechtliche Grundlagen

Gem Art 9 MwStSyst-RL<sup>1)</sup> gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Nach Art 10 MwStSyst-RL schließt die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit Lohn- und Gehaltsempfänger sowie sonstige Personen von der Umsatzbesteuerung aus, soweit sie durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis an ihren Arbeitgeber gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Unterordnungsverhältnis schafft. Nach der Protokollerklärung zu Art 4 der 6. MwSt-RL (nunmehr Art 9 MwStSyst-RL) stand es den Mitgliedstaaten frei, Geschäftsführer in ihrer Beziehung zu den Gesellschaften und in ihrer Funktion als Organe derselben nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.<sup>2)</sup>

Im Urteilsfall *van der Steen*<sup>3)</sup> hat der EuGH ausgesprochen, dass der einzige Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter einer GmbH hinsichtlich aller Arbeiten, die er im Namen und für Rechnung dieser Gesellschaft im Rahmen des mit ihr abgeschlossenen Arbeitsvertrags ausführt, als Arbeitnehmer anzusehen

ist und daher nicht als Steuerpflichtiger iS des Umsatzsteuerrechts gilt. Das Unterordnungsverhältnis ergab sich im Wesentlichen aus dem Tätigwerden aufgrund eines Arbeitsvertrags (im Innenverhältnis) bzw im Namen, für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft (im Außenverhältnis), den Modalitäten der Vergütung (fixes Monatsgehalt, jährliches Urlaubsgeld, Einbehaltung von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen) sowie aus dem Umstand, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer kein wirtschaftliches Risiko Dritten gegenüber getragen hat.<sup>4)</sup>

Maßgeblich für das Fehlen der Unternehmereigenschaft ist nach dem Urteil die *fehlende Selbständigkeit* (im Urteilsfall: Tätigkeit aufgrund eines Arbeitsvertrags, kein Handeln im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Verantwortung, kein wirtschaftliches Risiko gegenüber Dritten). Der *Beteiligungsumfang* allein ist für die Unternehmereigenschaft des Gesell-

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., ist Steuerberaterin und Univ.-Prof. an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Stefanie Hudobnik, MSc, ist Universitätsassistentin an derselben Abteilung.

- 1) Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
- 2) Vgl Protokollerklärung in der Ratstagung am 17. 5. 1977 zu Art 4 der 6. MwSt-RL.
- 3) EuGH 18. 10. 2007, C-355/06, *van der Steen*, Slg 2007, I-08863.
- 4) Vgl EuGH 18. 10. 2007, C-355/06, *van der Steen*, Slg 2007, I-08863 Rz 21 ff.

schafter-Geschäftsführers nicht ausschlaggebend, es ist vielmehr im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auf den Grad der Selbständigkeit abzustellen.<sup>5)</sup>

## 2. Nationale Rechtsgrundlagen, Judikatur und Verwaltungspraxis

Gem § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit *selbständig* ausübt. Das Gesetz definiert den Begriff der Selbständigkeit nicht, sondern grenzt diesen insofern negativ ab, als nach § 2 Abs 2 Z 1 UStG eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird, soweit die natürliche Person in einem Unternehmen derart eingliedert ist, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist. Das Gesetz enthält somit keinen Kriterienkatalog, welcher für die Abgrenzung zwischen Selbständigkeit und Nichtselbständigkeit herangezogen werden könnte. Nach dem Wortlaut ist die Ausprägung der Eingliederung („derart“) in das Unternehmen zu untersuchen. Ist die Eingliederung in das Unternehmen in einer solchen Form gegeben, dass die natürliche Person der Weisungspflicht gegenüber dem Unternehmer unterliegt, ist Selbständigkeit iSd UStG ausgeschlossen. Neben der Weisungsgebundenheit, die in § 2 Abs 2 UStG ausdrücklich genannt wird, stellt das Fehlen eines Unternehmerrisikos nach hA ein bedeutsames Kriterium der Nichtselbständigkeit dar.<sup>6)</sup>

Nach hA entspricht der umsatzsteuerliche Begriff der Selbständigkeit jenem des Ertragsteuerrechts,<sup>7)</sup> sodass die hierzu ergangene Judikatur des VwGH zu beachten ist. Liegt ein steuerliches Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG vor, so vermittelt diese Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft iSd UStG.<sup>8)</sup> Die einkommensteuerlichen *Fiktionen* zum Gesellschafter-Geschäftsführer in § 22 Z 2 EStG und in § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG sind umsatzsteuerlich allerdings irrelevant.<sup>9)</sup> Nach der Judikatur des VwGH<sup>10)</sup> sind der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG zwei für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses maßgebliche Kriterien zu entnehmen, die *Weisungsgebundenheit* einerseits und die *Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers* andererseits. Lassen diese beiden Kriterien keine eindeutige Abgrenzung zu, ist auf weitere Kriterien wie das Fehlen eines Unternehmerrisikos<sup>11)</sup> Bedacht zu nehmen.

5) Vgl *Unterberger*, Aktuelle Rechtsprechung des EuGH zur MwSt, taxlex 2007, 604.

6) Vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177; VwGH 10. 11. 2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat).

7) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Rz 69; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 60. Der BFH sieht die ertragsteuerliche Auslegung hingegen lediglich als Indiz, da Selbständigkeit iSd des Umsatzsteuerrechts als Begriff des Unionsrechts einheitlich auszulegen ist und daher im Hinblick auf die ertragsteuerliche Beurteilung für das Umsatzsteuerrecht keine Bindungswirkung gelten kann (vgl BFH 14. 4. 2010, XI R 14/09 Rz 26).

8) Vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177; *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Rz 69.

9) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Rz 69.

10) Vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177.

11) Eingeschränkt kann Unternehmerrisiko auch im Rahmen eines Dienstverhältnisses vorliegen, wenn etwa die Höhe der Einkünfte

Nach der älteren Judikatur des VwGH<sup>12)</sup> kann ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gegen seinen Willen dazu verhalten werden, die Geschäftsführung nach Weisungen eines anderen auszuüben, wenn Gesellschafterbeschlüsse aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteils (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung (Sperrminorität) nicht gegen seinen Willen zustande kommen können. Die Verwaltungspraxis schließt sich dieser Ansicht in UStR 2000 Rz 184 an, wobei allerdings ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung hinsichtlich seiner Geschäftsführungstätigkeit als *Nichtunternehmer* angesehen werden kann.<sup>13)</sup> Für den Gesellschafter-Geschäftsführer besteht daher de facto ein *Wahlrecht* bezüglich seiner Unternehmereigenschaft.<sup>14)</sup> Der Vorteil bzw die Vereinfachung besteht darin, dass die Umsatzsteueradministration auf Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie auf Seiten der (idR vorsteuerabzugsberechtigten<sup>15)</sup>) Gesellschaft entfällt. Als Nachteil ist der Verlust des Vorsteuerabzugs auf Seiten des Gesellschafter-Geschäftsführers sowie ggf des Vorteils aus der Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales zu nennen.

## 3. Kritische Würdigung

Aus dem EuGH-Urteil in der Rs *van der Steen* ergibt sich, dass sich die Unternehmereigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht ausschließlich anhand seines Beteiligungsausmaßes an der Gesellschaft beurteilen lässt. Es muss daher bezweifelt werden, dass UStR 2000 Rz 184 (eindimensionales Abstellen auf die Beteiligungshöhe ohne Prüfung des Grads der Selbständigkeit, der sich aus der Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft ergibt; Einräumung eines Wahlrechts zur Behandlung als Nichtunternehmer) im Einklang

in Form von Provisionen vom Erfolg oder Misserfolg der Tätigkeit des Arbeitnehmers abhängt (vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177).

12) Vgl VwGH 9. 12. 1980, 1666/79, 2223/79, 2224/79 (verstärkter Senat); s dazu auch *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Rz 86.

13) Vgl schon Protokoll zur Umsatzsteuererstattung 2003, zu § 2 UStG; s dazu weiters *Ender*, Umsatzsteuerpflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern unter besonderer Berücksichtigung von Personengesellschaften, SWK 2004 S 423 f. Nach dem USt-Protokoll 2003 gilt dies für Gesellschafter-Geschäftsführer, die Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG beziehen. UStR 2000 Rz 184 nimmt auf die Einkünfteart nicht ausdrücklich Bezug. Kritisch zur Verwaltungspraxis vor dem Hintergrund des Unionsrechts *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 2 Rz 86/3; *Windsteig in Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 228.

14) Vgl *Kolacny/Caganecki/Kraus*, Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien, SWK 2004 S 485.

15) Ab 1. 1. 2007 bzw 1. 1. 2009 sollte die Vereinfachungsregel nur mehr anwendbar sein, wenn die Gesellschaft (bei Nichtanwendung der Vereinfachungsregel) hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre (vgl UStR 2000 Rz 184 idF des Wartungslasses BMF 3. 11. 2006, BMF-010219/0426-VI/4/2006, sowie BMF 24. 10. 2007, BMF-010219/0448-VI/4/2007; zur Problematik vgl ua *Strunz*, Beteiligungsumfang des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht entscheidend für Unternehmereigenschaft, SWK 2007 S 859). Mit dem Wartungslass vom 25. 11. 2008 (BMF-010219/0458-VI/4/2008) wurde die entsprechende Passage in Rz 184 UStR 2000 allerdings bereits vor 1. 1. 2009 wieder gestrichen.

mit den Regelungen der MwStSyst-RL steht. Die Bezugnahme auf die diesbezügliche, ältere Rechtsprechung des VwGH und die daraus abgeleitete Verwaltungsmeinung werden folglich nicht länger aufrecht zu erhalten sein. Dass sich der Grad der Selbständigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers nicht aus einem einzigen Kriterium, sondern vielmehr aus der konkreten Ausgestaltung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ergeben soll, wurde im Schrifttum bereits vielfach angemerkt.<sup>16)</sup> Auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH hat die Beurteilung in einer solchen Weise zu erfolgen, wobei die in Betracht kommenden Merkmale im konkreten Einzelfall zu gewichten und gegeneinander abzuwägen sind.<sup>17)</sup> Bedeutung kommt damit jedenfalls jenen Kriterien zu, die nach dem Unionsrecht maßgebend sind: Unselbständigkeit ist nach Art 10 MwStSyst-RL bei einer Tätigkeit aufgrund eines Arbeitsvertrags oder eines sonstigen Rechtsverhältnisses gegeben, das eine Unterordnung unter den Arbeitgeber schafft, wobei sich das Unterordnungsverhältnis auf Arbeitsentgelt und -bedingungen sowie Verantwortlichkeit des Arbeitgebers beziehen muss.<sup>18)</sup>

Das BFG Feldkirch<sup>19)</sup> hat kürzlich unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil *van der Steen* die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers (Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft 50%) nach der Gesamtbetrachtung der Verhältnisse (im Wesentlichen sprachen Arbeitsbedingungen und Arbeitsentgelt für ein Unterordnungsverhältnis) als nichtunternehmerisch angesehen.

Wird der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund eines freien Dienstvertrags tätig, wird damit ein Dauerschuldverhältnis zum Arbeitgeber begründet, welches idR mit weitgehender persönlicher Unabhängigkeit und Weisungungebundenheit gegenüber dem Auftraggeber einhergeht. Die für ein solches Vertragsverhältnis typischen Merkmale, wie keine Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung, Vertretungsbefugnis, freie Wahl hinsichtlich Arbeitszeit, -ort und -ablauf, keine Eingliederung in die Betriebsstruktur des Arbeitgebers,<sup>20)</sup> werden zwar im konkreten Einzelfall individuell zu beurteilen und gewichten zu sein, dürften insgesamt jedoch dafür sprechen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer unternehmerisch bzw selbständig iSd UStG tätig wird. Diese Beurteilung sollte in Einklang mit dem Unionsrecht stehen, zumal freie Dienstnehmer idR aufgrund der Modalitäten der Vergütung das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit selbst tragen und somit kein Unterordnungsverhältnis bestehen kann.<sup>21)</sup> Entsprechendes gilt, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Leistung iR eines Werkvertrags (Zielschuldverhältnisses) erbringt oder aufgrund eines Auftrags tätig wird.<sup>22)</sup>

Die praktische Relevanz des aufgezeigten Widerspruchs zum Unionsrecht zeigt sich beispielsweise, wenn vom Gesellschafter-Geschäftsführer weitere Umsätze ausgeführt werden und die Kleinunternehmerregelung iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG in Anspruch genommen werden soll. Bei der Überprüfung, ob die Umsatzgrenze gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG überschritten wird, sind alle Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 UStG<sup>23)</sup> und daher auch Geschäftsführerbezüge eines unternehmerisch tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers einzubeziehen. Im Gegensatz dazu sind diese nicht zu be-

rücksichtigen, wenn die Geschäftsführertätigkeit als nichtunternehmerisch anzusehen ist.<sup>24)</sup>

## B. Rechtsfolgen

### 1. Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Unternehmereigenschaft

Liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Unternehmereigenschaft vor, ist die Geschäftsführertätigkeit als nicht umsatzsteuerbare Leistung anzusehen. Ein Vorsteuerabzug ist für den Gesellschafter-Geschäftsführer damit ausgeschlossen.<sup>25)</sup>

### 2. Gesellschafter-Geschäftsführer mit Unternehmereigenschaft

Ergibt sich bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs 2 Z 1 UStG nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zur Gesellschaft in keinem Verhältnis der Unterordnung steht, wird die Tätigkeit selbständig ausgeübt und liegt insoweit Unternehmereigenschaft vor. Der Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegt mit seinen Geschäftsführervergütungen somit der Umsatzsteuer, die auf Ebene der Gesellschaft nach den allgemeinen Vorschriften bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen als Vorsteuer abgezogen werden kann. Ist die Gesellschaft vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wird die Umsatzsteuer für diese zum Kostenfaktor.

Nach § 4 UStG bemisst sich der Umsatz nach dem Entgelt. Der Entgeltbegriff umfasst alles, was die Gesellschaft aufzuwenden hat, um die Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu erhalten. Dazu zählen vor allem auch Sachbezüge, wie beispielsweise solche aus der Privatnutzung eines von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Firmenfahrzeugs. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist dazu verpflichtet, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, und umgekehrt dazu berechtigt, die Vorsteuerbeträge aus im Rahmen seiner

16) Vgl *Strunz*, Beteiligungsumfang des Alleingesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH nicht entscheidend für Unternehmereigenschaft, SWK 33/2007 S 903; *Unterberger*, Aktuelle Rechtsprechung des EuGH zur MwSt, taxlex 2007, 604; *Kanduth-Kristen*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Geschäftsführervergütungen, taxlex 2008, 91 ff; *Aigner*, Unternehmereigenschaft wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer – Option zur Behandlung als Nichtunternehmer, SWK 2008 S 871 ff; *Novacek*, Neue Steuerprobleme mit dem wesentlich beteiligten geschäftsführenden Gesellschafter, ÖStZ 2008, 335 ff; *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 228.

17) Vgl BFH 23. 4. 2009, VI R 81/06 Rz 31.

18) Vgl *Sölch/Ringleb/Treiber*, UStG § 2 Rz 107 (75. EL September 2015).

19) BFG 25. 6. 2015, RV/1100235/2012, anhängig unter Ro 2016/15/0003; dazu *Arnoldi*, Unternehmereigenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers, taxlex 2016, 57.

20) Vgl *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG<sup>2</sup> (2015) § 2 Rz 228.

21) Vgl dazu EuGH 25. 7. 1991, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Slg 1991, I-4247 Rz 13.

22) Vgl *Kanduth-Kristen*, taxlex 2008, 92.

23) Vgl *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 6 UStG Rz 996 (Stand 1. 1. 2016, rdb.at).

24) Vgl dazu BFG 25. 6. 2015, RV/1100235/2012, anhängig unter Ro 2016/15/0003.

25) Vgl dazu bereits *Kanduth-Kristen*, taxlex 2008, 92.



unternehmerischen Tätigkeit bezogenen Vorleistungen nach § 12 UStG abzuziehen.<sup>26)</sup> Bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen<sup>27)</sup> kann der Gesellschafter-Geschäftsführer die abziehbaren Vorsteuerbeträge gem § 14 Abs 1 UStG nach Durchschnittssätzen ermitteln. Die gesetzliche Vorsteuerpauschalierung ist der gesetzlichen Betriebsausgabenpauschalierung iSd § 17 EStG nachgebildet; sie stellt daher ebenfalls eine Vereinfachungsmaßnahme dar,<sup>28)</sup> die unabhängig von einer Inanspruchnahme der Pauschalierungen nach dem EStG herangezogen werden kann.<sup>29)</sup> Wird von der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 14 Abs 1 UStG wahlweise Gebrauch gemacht, weil sich beispielsweise mangels (entsprechend hoher) Vorleistungen daraus eine Vorteilhaftigkeit ergibt, können die abziehbaren Vorsteuerbeträge mit einem Durchschnittssatz von 1,8% des Gesamtumsatzes berechnet und maximal in Höhe von € 3.960,- geltend gemacht werden. Mit dem Vorsteuerpauschale sind die Vorsteuerbeträge grundsätzlich abgegolten. Eine Ausnahme stellen die in § 14 Abs 1 Z 1 lit a–c UStG genannten Vorsteuerbeträge dar, die zusätzlich angesetzt werden können.

Ermittelt der Gesellschafter seine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (ohne Inanspruchnahme der Basispauschalierung iSd § 17 Abs 1 EStG) und will er gleichzeitig die Vorsteuerbeträge pauschal nach § 14 Abs 1 UStG ansetzen, kommt eine Nettoverrechnung nicht in Frage; es kommt zwingend das Bruttosystem zur Anwendung.<sup>30)</sup> Die pauschale Vorsteuer errechnet sich mit 1,8% der Geschäftsführerbezüge (vom Nettobetrag; maximal € 3.960,-), zusätzlich können die Vorsteuerbeträge nach § 14 Abs 1 lit a–c UStG angesetzt werden, sofern die allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG vorliegen.

Wird für den Gesellschafter-Geschäftsführer ertragsteuerlich das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs 1 EStG angesetzt und soll für Zwecke der Umsatzsteuer gleichzeitig von der Vorsteuerpauschalierung iSd § 14 Abs 1 Z 1 UStG Gebrauch gemacht werden, kann sowohl das Netto- als auch das Bruttosystem zur Anwendung gelangen. Das Betriebsausgabenpauschale stellt unabhängig von der gewählten Methode eine Nettogröße dar (kein „Herausrechnen“ der Umsatzsteuer). Das Vorsteuerpauschale ist im Rahmen der Bruttomethode gesondert als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (in Höhe von 1,8% der Geschäftsführerbezüge [maximal € 3.960,-]).<sup>31)</sup>

### 3. Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung

Erzielt der Gesellschafter-Geschäftsführer insgesamt Umsätze von höchstens € 30.000,-, kann er die Kleinunternehmerregelung iSd § 6 Abs 1 Z 27 UStG in Anspruch nehmen. Seine Umsätze sind diesfalls von der Umsatzsteuer befreit, umgekehrt geht der Anspruch auf Vorsteuerabzug verloren. Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann gem § 6 Abs 3 UStG mit einer Bindungswirkung für fünf Kalenderjahre verzichtet werden. Hervorzuheben ist, dass im Rahmen der Prüfung, ob die maßgebliche Umsatzgrenze überschritten wird, sämtliche vom Steuerpflichtigen erzielten

Umsätze iSd § 1 Abs 1 Z 1 und Z 2 UStG herangezogen werden müssen.<sup>32)</sup>

## C. Zusammenfassung

Ob einem Gesellschafter-Geschäftsführer Unternehmereigenschaft iSd UStG zukommt, ist nach dem Gesamtbild der zugrunde liegenden Verhältnisse zu beurteilen. Besteht zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Arbeitsvertrag, ist von einem Unterordnungsverhältnis auszugehen. Liegt ein sonstiges Rechtsverhältnis vor, ist zu prüfen, ob hinsichtlich Arbeitsbedingungen, Arbeitsentgelt sowie Verantwortlichkeit ein Unterordnungsverhältnis geschaffen wird. Bei der Beurteilung sind Weisungsbindung gegenüber der Gesellschaft sowie Eingliederung in den betrieblichen Organismus als maßgebliche Kriterien heranzuziehen. Wird der Gesellschafter-Geschäftsführer im Namen, für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft tätig, trägt er Dritten gegenüber idR kein wirtschaftliches (und damit auch kein unternehmerisches) Risiko. Von Bedeutung sind ferner die Modalitäten der Entlohnung. Steht dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein fixes Entgelt/Gehalt zu und erfolgt die Entlohnung damit grundsätzlich erfolgsunabhängig, ist davon auszugehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer kein Unternehmerrisiko eingeht. Ein weiteres Indiz, das für das Vorliegen eines Unterordnungsverhältnisses und damit für eine nichtunternehmerische Tätigkeit iSd UStG sprechen kann, ist der Anspruch auf Urlaubsgeld. Vor dem Hintergrund des Unionsrechts können Beteiligungsausmaß und Sperrminorität jedenfalls nicht als einzig maßgebliche Kriterien für das Vorliegen von Unternehmereigenschaft iSd UStG entscheidend sein.

26) Vgl UStR 2000 Rz 1803 und 2751.

27) § 14 Abs 1 Z 1 UStG nimmt auf die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs 2 Z 1 und Z 2 EStG Bezug: Es besteht keine Buchführungspflicht und Bücher werden auch nicht freiwillig geführt, die Umsätze iSd § 125 Abs 1 BAO des vorangegangenen Jahres betragen ≤ € 220.000,-.

28) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG<sup>4</sup> (2011) § 14 Rz 4 und 8.

29) Vgl UStR 2000 Rz 2226.

30) Vgl EStR 2000 Rz 753 f.

31) Vgl EStR 2000 Rz 4129 ff.

32) Vgl *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgerl/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>207</sup> § 6 Rz 996 (Stand 1. 1. 2016, rdb.at).

#### SCHLUSSSTRICH

*Nach der Rechtsprechung des EuGH bzw in richtlinienkonformer Auslegung ergibt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer unternehmerisch iSd UStG tätig ist. Das eindimensionale Abstellen auf das Beteiligungsausmaß (≥ 50%) und gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmungen (Sperrminorität) in der auf die ältere Judikatur des VwGH Bezug nehmenden Verwaltungspraxis erscheint nicht unionsrechtskonform. Aufgrund eines derzeit beim VwGH anhängigen Verfahrens bleibt mit Spannung abzuwarten, ob künftig eine andere Richtung bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft von Gesellschafter-Geschäftsführern eingeschlagen werden wird.*