URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

18. Oktober 2007 *

In der Rechtssache C-355/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Gerechtshof te Amsterdam (Niederlande) mit Entscheidung vom 28. August 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 30. August 2006, in dem Verfahren

J. A. van der Steen

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. W. A. Timmermans, der Richter L. Bay Larsen, K. Schiemann und P. Kūris (Berichterstatter) sowie der Richterin C. Toader,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwältin: E. Sharpston,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou und A. Weimar als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Juni 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn van der Steen und dem Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht (im Folgenden: Inspecteur) über die Zurückweisung des Einspruchs gegen einen Bescheid des Inspecteur, mit dem eine Gesellschaft und der Kläger, der alleiniger Geschäftsführer, Gesellschafter und Arbeitnehmer dieser Gesellschaft ist, für die Zwecke der Mehrwertsteuer als steuerliche Einheit betrachtet wurden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

4 Art. 4 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 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.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' schließt die 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.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

..."

Nationales Recht

5 Art. 7 Abs. 1 der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968 Nr. 329) bestimmt:

„Unternehmer ist, wer selbständig ein Gewerbe ausübt."

6 Nach Art. 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes ist unter einem „Gewerbe" sowohl die Ausübung eines Berufs als auch die Nutzung eines Vermögensbestandteils zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen zu verstehen.

7 Art. 7 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes lautet:

„Natürliche Personen und Körperschaften im Sinne der Algemene wet inzake rijksbelastingen [Abgabenordnung], die nach diesem Artikel Unternehmer sind, die in den Niederlanden wohnhaft oder ansässig sind oder dort über eine feste Niederlassung verfügen und die in finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht so miteinander verbunden sind, dass sie eine Einheit bilden, werden auf Antrag einer oder mehrerer dieser natürlichen Personen oder Körperschaften oder auch ohne Antrag durch rechtsmittelfähigen Bescheid des Inspecteur von dem ersten Tag des Monats an, der auf den Monat folgt, in dem der Inspecteur den Bescheid erlassen hat, als ein Unternehmer angesehen. Durch Ministerialverordnung können nähere Vorschriften zur Bildung, Änderung und Auflösung der steuerlichen Einheit erlassen werden."

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8 Herr van der Steen war bis zum 6. März 1998 Inhaber eines Einzelunternehmens, das Reinigungsdienstleistungen erbrachte. Als solcher war er Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

9 Am 6. März 1998 wurde er Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der am 4. Juli 1991 gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung J. A. van der Steen

Schoonmaakdiensten BV (im Folgenden: Gesellschaft), welche die zuvor von dem Einzelunternehmen ausgeübte Tätigkeit übernahm und fortführte. Die Gesellschaft war als solche Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

10 Herr van der Steen hatte mit der Gesellschaft einen Arbeitsvertrag geschlossen, nach dem er ein festes Monatsgehalt und einmal jährlich ein Urlaubsgeld in Höhe von 8 % seines Jahresgehalts erhielt. Von seinem Gehalt behielt die Gesellschaft Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge ein. Er war der einzige Arbeitnehmer der Gesellschaft.

11 Im Dezember 2002 wurde, da die Gesellschaft überschuldet war, ein Antrag auf Konkurseröffnung gestellt. Am 5. Januar 2005 wurde der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet.

12 Aus dem Schreiben vom 18. Dezember 2002 geht hervor, dass Herr van der Steen beim Inspecteur für sich eine eigene, von der Gesellschaft verschiedene Umsatzsteuernummer beantragte, um mit der Gesellschaft keine steuerliche Einheit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu bilden.

13 Mit Bescheid vom 28. April 2004 entschied der Inspecteur, Herrn van der Steen und die Gesellschaft mit Wirkung vom 1. Mai 2004 als steuerliche Einheit gemäß Art. 7 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz zu behandeln. Zur Begründung verwies er auf das Urteil Nr. 35775 des Hoge Raad der Nederlanden vom 26. April 2002. Auf den hiergegen eingelegten Einspruch bestätigte der Inspecteur am 16. August 2004 seine Entscheidung unter Bezugnahme auf einen Erlass des Staatssecretaris van Financiën vom 24. Juli 2002, der sich auf das genannte Urteil stützt.

14 Herr van der Steen legte gegen diese Entscheidungen Rechtsmittel beim Gerechtshof te Amsterdam ein. Das Gericht weist darauf hin, dass die Entscheidungen nur dann gerechtfertigt seien, wenn der Betroffene die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erfülle, hat aber Bedenken bezüglich der Vereinbarkeit einer derartigen Bewertung mit dem Gemeinschaftsrecht.

15 Nach Ansicht des Gerechtshof te Amsterdam kann nicht angenommen werden, dass zwischen Herrn van der Steen und der Gesellschaft ein Verhältnis der Unterordnung bestanden habe. Er stellt sich jedoch die Frage, ob der Betroffene nach Art. 7 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes, mit dem Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ins nationale Recht umgesetzt wurde, als selbständiger Erwerbstätiger anzusehen ist, ohne im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie wirtschaftliche Tätigkeiten selbständig auszuüben.

16 Der Gerechtshof te Amsterdam hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass, wenn die einzige Tätigkeit einer natürlichen Person darin besteht, alle Arbeiten auszuführen, die sich aus der Tätigkeit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ergeben, deren einziger Geschäftsführer, Gesellschafter und „Mitarbeiter" diese Person ist, diese Arbeiten keine wirtschaftlichen Tätigkeiten sind, weil sie im Rahmen der Geschäftsführung und der Vertretung der Gesellschaft und somit nicht im Wirtschaftsverkehr ausgeführt werden?

Zur Vorlagefrage

17 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob 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 als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt.

18 Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt eine Person als steuerpflichtig, die eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt.

19 Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass der Begriff „selbständig" die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, 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.

20 Nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie steht es jedem Mitgliedstaat vorbehaltlich der Konsultation nach Art. 29 der Sechsten Richtlinie frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

21 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens muss von einem Verhältnis der Unterordnung der einen Person gegenüber der anderen ausgegangen werden.

22 Erstens ist nämlich festzustellen, dass zwar die Reinigungstätigkeit der Gesellschaft allein von Herrn van der Steen ausgeführt wurde, die Reinigungsverträge jedoch von der Gesellschaft geschlossen wurden, die ihm ein festes Monatsgehalt und ein jährliches Urlaubsgeld gezahlt hat. Von seinem Gehalt wurden von der Gesellschaft Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten. Herr van der Steen war also bei der Bestimmung seines Arbeitsentgelts von der Gesellschaft abhängig.

23 Zweitens ist zu bemerken, dass Herr van der Steen nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung gehandelt hat, wenn er Dienstleistungen als Arbeitnehmer erbrachte, sondern für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft.

24 Drittens hat der Gerichtshof bezüglich der Modalitäten der Vergütung festgestellt, dass kein Unterordnungsverhältnis besteht, wenn die Betroffenen das wirtschaftliche Risiko ihrer Tätigkeit tragen (vgl. Urteil vom 25. Juli 1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Slg. 1991, I-4247, Randnr. 13).

25 Hierzu ist vom vorlegenden Gericht ausgeführt worden, dass Herr van der Steen für sein Auftreten als Geschäftsführer der Gesellschaft und für seine Tätigkeit im Rahmen der Geschäfte der Gesellschaft gegenüber Dritten kein wirtschaftliches Risiko getragen hat.

26 Daraus folgt, dass ein Arbeitnehmer in der Lage des Klägers des Ausgangsverfahrens nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten kann.

27 Die Urteile vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, Slg. 1996, I-3089), und vom 27. Januar 2000, Heerma (C-23/98, Slg. 2000, I-419), sind nicht geeignet, zu einer anderen Auslegung dieser Bestimmung zu führen.

28 Der Gerichtshof hat im Urteil Heerma im Anschluss an die Feststellung, dass die Vermietung einer Sache durch den Betroffenen an eine Gesellschaft, deren Gesellschafter er ist, gegen Zahlung eines Mietzinses eine Leistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 der Sechsten Richtlinie darstellt, in Randnr. 17 erklärt, dass ein Gesellschafter, der einen unbeweglichen Gegenstand an eine Gesellschaft vermietet, die die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen besitzt und an der er beteiligt ist, diese Tätigkeit selbständig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ausübt.

29 Ebenso hat der Gerichtshof in Randnr. 18 des Urteils Heerma ausgeführt, dass in Bezug auf diese Tätigkeit zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter kein Verhältnis der Unterordnung besteht, das dem in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie genannten entspräche. Vielmehr handelt der Gesellschafter bei der Vermietung eines körperlichen Gegenstands an die Gesellschaft selbst dann im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigenes Risiko, wenn er zugleich Geschäftsführer der mietenden Gesellschaft ist.

30 Im Ausgangsverfahren ist unstreitig, dass Herr van der Steen zwar der einzige Geschäftsführer und einzige Gesellschafter der Gesellschaft war, aber trotzdem seine Tätigkeiten im Rahmen eines Arbeitsvertrags ausübte. Daraus folgt, dass Herr van der Steen sich nicht in einer Lage wie der im Urteil Heerma beschriebenen befand und somit, wie die Generalanwältin in Nr. 22 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die Arbeiten, soweit er sie im Rahmen des Arbeitsvertrags für die Gesellschaft erbrachte, nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen waren.

31 Im Übrigen können die Erwägungen des Gerichtshofs in Randnr. 26 des Urteils Asscher, dass ein Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter er ist, seine Tätigkeit nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausübt, so dass er nicht als Arbeitnehmer im Sinne von Art. 48 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 39 EG) anzusehen ist, sondern als eine Person, die eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 52 des EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) ausübt, nicht auf den vorliegenden Fall übertragen werden, in dem es nicht um die Freizügigkeit, sondern allein um den Bereich der Mehrwertsteuer und die Bestimmung der Mehrwertsteuerpflichtigkeit geht.

32 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, 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, 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 gilt.

Kosten

33 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

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, gilt für die Zwecke von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage selbst nicht als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.

Unterschriften