# SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN ELEANOR SHARPSTON vom 14. Juni 2007 [1]

1. Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Person, die einziger Gesellschafter, einziger Geschäftsführer und einziger Lohn- oder Gehaltsempfänger dieser Gesellschaft ist, werden von den Steuerbehörden für die Mehrwertsteuer als eine steuerliche Einheit behandelt. Das ist nur möglich, wenn die Person vorab als Steuerpflichtiger im Hinblick auf ihre Arbeit für die Gesellschaft betrachtet werden kann. Der Gerechtshof te Amsterdam möchte daher wissen, ob diese Arbeit eine selbständige „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [2] ist.

## Einschlägiges Mehrwertsteuerrecht

*Gemeinschaftsrecht*

2. Zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt bestimmte Art. 2 der Sechsten Richtlinie, dass die Steuer auf „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt" [3], anzuwenden ist.

3. Art. 4 bestimmte, soweit einschlägig:

„(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

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste 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, mit späteren Änderungen, jedoch nicht in Bezug auf die hier zitierten Bestimmungen; im Folgenden: Sechste Richtlinie). Am 1. Januar 2007 wurde die Sechste Richtlinie durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) aufgehoben und ersetzt.

3 — Dieselbe Bestimmung ist in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 enthalten.

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.

... [Es] steht ... 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.

..."[4]

*Nationales Recht*

4. Nach Art. 7 Abs. 1 der Wet op de Omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) 1968 ist ein Unternehmer „jede Person, die selbständig ein Gewerbe ausübt". Nach Art. 7 Abs. 2 gehört zu einem „Gewerbe" sowohl die Ausübung eines Berufs als auch die Nutzung eines Vermögensbestandteils zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

5. Nach Art. 7 Abs. 4 desselben Gesetzes werden mehrere so definierte Unternehmer zusammen als ein Unternehmer behandelt, wenn sie in finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht so miteinander verbunden sind, dass sie eine Einheit bilden. Die dahin gehende Entscheidung trifft der zuständige Inspecteur (Steuerinspektor).

*Gemeinschaftsrechtsprechung*

6. In der Rechtssache Heerma[5], der ein Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad

4 — Die Bestimmungen sind im Wesentlichen in Art. 9 Abs. 1, Art. 10 und Art. 11 der Richtlinie 2006/112 erneut enthalten.

5 — Urteil des Gerichtshofs vom 27. Januar 2000, Heerma (C-23/98, Slg. 2000, I-419).

der Nederlanden zugrunde liegt, hatte ein Landwirt zusammen mit seiner Ehefrau eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegründet, in die er die Betriebsmittel seines Betriebs einbrachte. Später baute er einen Stall und vermietete diesen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts gegen einen jährlichen Mietzins. Er und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts stellten den Antrag, sie in Bezug auf die Vermietung von der Mehrwertsteuerbefreiung [6] auszunehmen.

7. Der Gerichtshof erkannte für Recht, dass, „wenn die einzige wirtschaftliche Tätigkeit einer Person im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie darin besteht, einen körperlichen Gegenstand an eine Gesellschaft wie eine niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu vermieten, deren Gesellschafter sie ist, diese Vermietung als im Sinne dieser Bestimmung selbständig ausgeübt anzusehen ist".

8. Zur Begründung führte er aus, dass „zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter kein Verhältnis der Unterordnung [besteht], das dem in Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten entspräche und das die Selbständigkeit auf Seiten des Gesellschafters entfallen ließe. Vielmehr handelt dieser bei der Vermietung eines körperlichen Gegenstands an die Gesellschaft selbst dann im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko, wenn er zugleich Geschäftsführer der mietenden Gesellschaft ist. Denn eine solche Vermietung gehört nicht zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gesellschaft." [7]

*Nationale Rechtsprechung*

9. In einem späteren Fall [8] stützte sich der Hoge Raad auf die Rechtssache Heerma, um Art. 7 Abs. 4 der Wet op de Omzetbelasting in einer Situation auszulegen, in der eine Person, die Geschäftsführerin einer Gesellschaft war, an der sie 75 % der Anteile hielt, dieser Gesellschaft ihre Verwaltungsleistungen in Rechnung stellte. Der Hoge Raad führte aus, dass nach niederländischem Recht ein Geschäftsführer zwar Lohn- und Gehaltsempfänger der Gesellschaft sei, dass er sich aber, anders als ein gewöhnlicher Arbeitnehmer, nicht in einem Unterordnungsverhältnis gegenüber der Gesellschaft befinde. Deshalb war der Hoge Raad der Ansicht, dass die betroffene Person notwendigerweise selbständig gehandelt habe, als sie der Gesellschaft Verwaltungsleistungen erbracht habe. Zur Begründung dieser Ansicht stützte sich der Hoge Raad auch auf den Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie [9] und auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Asscher [10].

6 — Befreiung und Option für eine Ausnahme davon nach Art. 13 Teil B Buchst. b und Art. 13 Teil C Buchst. a der Sechsten Richtlinie.

7 — Urteil Heerma (angeführt in Fn. 5, Randnr. 18).

8 — Urteil Nr. 35 775 vom 26. April 2002, siehe insbesondere Punkte 3.6 bis 3.10.

9 — Insbesondere auf die Worte „ein Verhältnis der Unterordnung schafft".

10 — Urteil des Gerichtshofs vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, Slg. 1996, I-3089).

10. Die Rechtssache Asscher betraf die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit und ihre Auswirkung auf Einkommensteuerbestimmungen. In seinem Urteil [11] führte der Gerichtshof aus, dass die Tätigkeit einer Person, die Geschäftsführer einer (niederländischen) Gesellschaft war, deren einziger Gesellschafter sie auch war, „nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses aus[geübt]" wurde, so dass sie „nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Art. [39 EG] anzusehen [war], sondern als eine Person, die eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Art. [43 EG] ausübt". Der Fall betraf nicht den Begriff der Beschäftigung? [12] im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer.

## Das Ausgangsverfahren und die Vorabentscheidungsfrage

11. Herr van der Steen betrieb ein Reinigungsunternehmen in Form einer Einzelfirma, so dass er Unternehmer im Sinne der Wet op de Omzetbelasting war.

12. Er gründete dann die Gesellschaft mit beschränkter Haftung J. A. van der Steen Schoonmaakdiensten BV (im Folgenden: die Gesellschaft) mit ihm als einzigem Geschäftsführer und Gesellschafter. Die Gesellschaft, die ein Unternehmer im Sinne der Wet op de Omzetbelasting war, übernahm das von ihm betriebene Unternehmen. Nachdem er mit der Gesellschaft einen mündlichen Arbeitsvertrag geschlossen hatte [13], führte er weiterhin alle Arbeiten des Unternehmens aus. Die Gesellschaft zahlte ihm ein festes Monatsgehalt und jährliches Urlaubsgeld, wovon sie Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehielt. Es gab keine anderen Lohn- oder Gehaltsempfänger.

13. Später wurde die Gesellschaft zahlungsunfähig. Das Unternehmen wurde von einer anderen Gesellschaft [14] übernommen. Herr van der Steens Beschäftigung bei seiner eigenen Gesellschaft endete, und er wurde danach von der zweiten Gesellschaft beschäftigt.

14. Im Rahmen der Festsetzung der Mehrwertsteuer des Herrn van der Steen und der insolventen Gesellschaft entschied der Inspecteur, dass beide eine steuerliche Einheit nach Art. 7 Abs. 4 der Wet op de Omzetbelasting bildeten. Dabei bezog er sich auf das Urteil des Hoge Raad Nr. 35 775 und auf einen auf diesem Urteil basierenden Erlass des Staatssecretaris van Financiën [15]. Letzterer legt insbesondere fest, „dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft, an der er mehrheitlich beteiligt ist, in Bezug auf die gegenüber der Gesellschaft gegen Entgelt

11 — Randnr. 26.

12 — Anm. d. Übers.: Die Generalanwältin bezieht sich damit auf das Wort „employment" als Teil des Terminus „contract of employment", dem in Art. 4 Abs. 4 der deutschen Fassung der Sechsten Richtlinie das Wort „Arbeitsvertrag" entspricht (vgl. oben, Nr. 3).

13 — Wenn das tatsächlich wahr ist, kann man nur hoffen, dass er zu diesem Zeitpunkt mit sich allein war, da ein derartiger Vertragsschluss einem zufälligen Zuschauer recht seltsam hätte erscheinen müssen.

14 — Das Vorabentscheidungsersuchen enthält keine Einzelheiten, aber es scheint so, dass Herr van der Steen weder Gesellschafter noch Geschäftsführer dieser Gesellschaft war. Dies ist jedoch für den vorliegenden Rechtsstreit auf jeden Fall unerheblich.

15 — Beschluss DBG2002/3677M vom 24. Juli 2002.

erbrachte Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des Art. 7 der Wet op de Omzetbelasting einzustufen ist. Dabei ist es unerheblich, ob diese Tätigkeit aufgrund eines mit der Gesellschaft geschlossenen Arbeitsvertrags ausgeübt wird."

15. Herr van der Steens Rechtsbehelf gegen die Entscheidung des Inspecteur ist nunmehr beim Gerechtshof te Amsterdam anhängig, der darauf hinweist, dass eine Voraussetzung für diese Entscheidung darin bestehe, dass Herr van der Steen Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts sei, es aber unsicher sei, ob eine derartige Bewertung mit Gemeinschaftsrecht vereinbar sei.

16. Der Gerechtshof ersucht daher um Vorabentscheidung über folgende Frage:

Ist Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass, wenn die einzige Tätigkeit einer 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?

17. Die niederländische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben, beide des Inhalts, dass eine Person in der beschriebenen Situation keine selbständige Tätigkeit ausübt. Herr van der Steen hat keine Erklärungen abgegeben. Kein Beteiligter hat eine mündliche Verhandlung beantragt, und es ist keine solche abgehalten worden.

## Würdigung

18. Wie die Kommission ausführt, bezweckt ein Unternehmer mit der Errichtung einer Gesellschaft zur Ausübung seines Gewerbes im Allgemeinen die Gründung einer eigenständigen, von ihm selbst verschiedenen juristischen Person [16]. Dies dient insbesondere der Begrenzung seiner persönlichen Haftung in Bezug auf sein Gewerbe [17].

19. Bestehen zwei eigenständige Rechtssubjekte, ist offensichtlich, dass sie unabhängig

16 — Die Rechtsnormen für solche Gesellschaften sind zum Teil durch die Zwölfte Richtlinie 89/667/EWG des Rates vom 21. Dezember 1989 auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung mit einem einzigen Gesellschafter (ABl. L 395, S. 40) harmonisiert.

17 — Vgl. Art. 7 der vorgenannten Richtlinie, nach dem „[e]in Mitgliedstaat ... die Einpersonengesellschaft nicht zu gestatten [braucht], wenn sein innerstaatliches Recht dem Einzelunternehmer die Errichtung eines Unternehmens ermöglicht, dessen Haftung auf ein Vermögen beschränkt ist, das für eine bestimmte Tätigkeit eingesetzt wird".

voneinander handeln und verschiedene Rechtsverhältnisse miteinander eingehen können.

20. So waren z. B. in der Rechtssache Heerma der Landwirt und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts eigenständige Rechtssubjekte, und es war dem Landwirt möglich, der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ihm gehörendes unbewegliches Vermögen zu vermieten. Damit, entschied der Gerichtshof, übte er eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Mehrwertsteuerrechts aus.

21. Im vorliegenden Fall waren Herr van der Steen und die Gesellschaft eigenständige Rechtssubjekte, und Herr van der Steen konnte mit der Gesellschaft einen Arbeitsvertrag abschließen, was er auch tat.

22. Soweit die Arbeit, die er für die Gesellschaft erbrachte, in den Rahmen des Arbeitsvertrags fiel, ist sie nach dem eindeutigen Wortlaut des Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen.

23. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Situation des Herrn van der Steen von derjenigen des Herrn Heerma, da die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken Tätigkeiten sind, die sehr wohl der Mehrwertsteuer unterliegen und auch ausdrücklich in Art. 13 Teil B Buchst. b und 13 Teil C Buchst. a der Sechsten Richtlinie [18] erwähnt sind.

24. Auf dieser Grundlage scheint es, dass die von Herrn van der Steen angefochtene Entscheidung des Inspecteur keine zutreffende Auslegung des Gemeinschaftsrechts widerspiegelt. Soweit der Erlass auf einem Erlass des Staatssecretaris van Financiën und einem Urteil des Hoge Raad beruht, kann Letzteres ebenfalls eine unzutreffende Auslegung widerspiegeln.

25. Die Vorteile des Ausschlusses der Beschäftigung vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer liegen auf der Hand. Wenn sie nicht ausgeschlossen wäre, müsste sich jeder Arbeitnehmer für die Mehrwertsteuer registrieren lassen, und die Steuer müsste auf alle Gehälter erhoben werden. Arbeitgeber, die steuerpflichtige Leistungen erbringen, könnten zwar diese Mehrwertsteuer abziehen, aber alle, die befreite Leistungen erbringen, wären einer erheblichen Belastung unterworfen, sofern nicht ein Ausgleichssystem eingeführt werden würde, das aber selbst wieder belastend wäre. Ist hingegen die Beschäftigung vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgeschlossen, sind die Kosten dieser Beschäftigung Teil des den Ausgangsleistungen hinzugefügten Mehr-

18 — Art. 135 Abs. 1 Buchst. l und Abs. 2 der Richtlinie 2006/112.

werts. Sie ist dann zwar zwangsläufig in der Steuergrundlage enthalten, wenn diese Leistungen besteuert werden, aber sie hat im Sinne der Mehrwertsteuer keine Auswirkung auf steuerbefreite Ausgangsleistungen. Zusätzlich zur erheblichen Ersparnis von Verwaltungsarbeit werden die Neutralität der Steuer und ihre allgemeine Anwendung auf steuerpflichtige Leistungen gesichert.

26. Folglich ist es nicht wünschenswert, dass eine in den Rahmen eines Arbeitsvertrags fallende Tätigkeit als selbständige steuerpflichtige Tätigkeit behandelt wird.

27. Die Gründe für die der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegende Auffassung des Hoge Raad und des Staatssecretaris van Financiën basieren offenbar auf zwei Urteilen des Gerichtshofs — Heerma und Asscher [19] — und der Natur des Verhältnisses zwischen einer Gesellschaft und ihren Geschäftsführern im niederländischen Recht.

28. Ich glaube nicht, dass die beiden angeführten Urteile diese Ansicht stützen. Das Urteil Heerma betraf keinen Arbeitsvertrag, sondern die eindeutig selbständige und eindeutig steuerpflichtige Tätigkeit der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken. Das Urteil Asscher unterschied zwischen unselbständiger Beschäftigung und Selbständigkeit auf der Basis des Vorhandenseins oder des Fehlens eines „Unterordnungs"verhältnisses; dies erfolgte jedoch, wie die Kommission ausführt, im gänzlich anderen Zusammenhang der Feststellung der anwendbaren Vertragsbestimmung im Bereich der Freizügigkeit.

29. Schwieriger ist es für den Gerichtshof, eine Ansicht hinsichtlich des Verhältnisses zwischen einer Gesellschaft und seinen Geschäftsführern im niederländischen Recht zu äußern [20]. Nach dem Urteil des Hoge Raad Nr. 35 775 [21] scheint es, dass Dienstleistungen, die von einem Geschäftsführer einer Gesellschaft in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erbracht werden, als in Ausübung eines Arbeitsvertrags erbracht *betrachtet* werden können. Wenn dem so ist, kann das Urteil die Grundlage für den Vorschlag sein, dass im Sinne des Mehrwertsteuerrechts diese Dienstleistungen nicht zwangsläufig als in dieser Weise erbracht betrachtet werden sollten. Dieser Vorschlag steht nicht notwendigerweise im Widerspruch zu dem Ausschluss der *eigentlichen* Beschäftigung aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Der Vorschlag kann einfach bedeuten, dass, wenn eine Leistung sonst als in den Rahmen eines Arbeitsvertrags fallend betrachtet würde, für die Zwecke der Mehrwertsteuer gleichwohl geprüft werden sollte, ob sie nicht tatsächlich in Ausübung einer selbständigen Tätigkeit erbracht wurde.

19 — Vgl. oben Randnrn. 6 bis 8 sowie Fn. 5 und Fn. 10.

20 — Vgl. — jedoch im Zusammenhang der sozialen Sicherheit — Urteile des Gerichtshofs vom 10. Juli 1986, Segers (79/85, Slg. 1986, 2375), und vom 19. März 2002, Hervein u. a. (C-393/99 und C-394/99, Slg. 2002, I-2829).

21 — Insbesondere in Punkt 3.8.

30. Wie die Kommission bemerkt, ergibt sich im vorliegenden Fall nichts aus der Akte, was darauf hindeutet, dass Herr van der Steen irgendeine seiner Dienstleistungen für die Gesellschaft in irgendeinem anderen Kontext als einem wirklichen Arbeitsvertrag erbracht hätte.

31. Es ist natürlich — ungeachtet anderer Gesichtspunkte des Verhältnisses zwischen den Parteien — immer möglich, dass das, was als wirklicher Arbeitsvertrag erscheint, sich bei näherer Prüfung als eine andere Art der Absprache erweist. Noch einmal, es ergibt sich nichts aus der Akte, was darauf hindeutet, dass dies beim Vertrag von Herrn van der Steen der Fall wäre. Vielmehr spricht die Tatsache, dass er ein der Lohnsteuer und Sozialabgaben unterworfenes festes monatliches Einkommen erhielt, stark gegen eine solche Auslegung.

32. Ich bin daher der Auffassung, dass Dienstleistungen, die von einer Person in einer im Vorabentscheidungsersuchen beschriebenen Situation wie der des Herrn van der Steen einer Gesellschaft erbracht werden, nach Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie nicht der Mehrwertsteuer unterliegen und dass eine solche Person im Hinblick auf solche Dienstleistungen kein Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 ist.

33. Die niederländische Regierung und die Kommission haben zahlreiche zusätzliche Erwägungen vorgetragen.

34. Erstens handelt die betreffende Person nicht „im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko“ [22], wenn sie ihre Dienstleistungen als Lohn- oder Gehaltsempfänger erbringt. Sie handelt im Namen, auf Rechnung und auf Risiko der Gesellschaft.

35. Zweitens trägt die betreffende Person in ihrer Eigenschaft als Lohn- oder Gehaltsempfänger kein selbständiges wirtschaftliches Risiko [23]. Dieses Risiko trägt die Gesellschaft, die Verträge mit Verbrauchern abschließt und für diese wirtschaftliche Dienstleistungen erbringt.

36. Drittens gibt es — wenigstens auf der Einzelgeschäftsebene, auf der die Mehrwertsteuer wirksam wird — keinen gegenseitigen Leistungsaustausch, in dem die vom Leistungserbringer empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet [24]. Die betreffende Person erhält eine feste Lohnsumme und Urlaubsgeld, ungeachtet der Dienstleistungen, die tatsächlich erbracht werden [25].

22 — Urteil Heerma (angeführt in Fn. 5, Randnr. 18).

23 — Urteile des Gerichtshofs vom 25. Juli 1991, Recaudadores de Tributos (C-202/90 Slg. 1991, I-4247, Randnr. 13), und vom 23. März 2006, FCE Bank (C-210/04, Slg. 2006, I-2803, Randnrn. 33 ff.).

24 — Urteile des Gerichtshofs vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14), und vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

25 — Es gibt keinen Hinweis darauf, dass dieser Umstand im vorliegenden Fall zur Insolvenz beitrug, aber die Tatsache, dass er dazu hätte beitragen können, unterstreicht den Unterschied zwischen dem erhaltenen Gehalt und dem Gegenwert.

37. Ich bin daher bestärkt in meiner Ansicht, dass eine Person in der Situation des Herrn van der Steen, da sie im Hinblick auf Dienstleistungen, die in Ausübung eines Arbeitsvertrags erbracht werden, kein Steuerpflichtiger ist, in dieser Hinsicht nicht gemeinsam mit der Gesellschaft als „ein Steuerpflichtiger" im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie oder folglich als ein Einzelunternehmer im Sinne von Art. 7 Abs. 4 der Wet op de Omzetbelasting behandelt werden kann.

38. Natürlich schließt keine der oben angestellten Erwägungen die Möglichkeit aus, dass eine Person, die einziger Gesellschafter, einziger Geschäftsführer und einziger Lohn- oder Gehaltsempfänger einer Gesellschaft ist, auch Steuerpflichtiger aus eigenem Recht im Zusammenhang mit anderen, nicht unter den Arbeitsvertrag fallenden wirtschaftlichen Aktivitäten sein kann. Wenn solche Tätigkeiten Geschäfte mit der Gesellschaft beinhalten, kann es unter Berücksichtigung aller Umstände möglich sein, dass die Person und die Gesellschaft zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dies entspricht jedoch nicht dem im Vorabentscheidungsersuchen beschriebenen Sachverhalt.

## Ergebnis

39. Im Licht der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof daher vor, auf die vom Gerechtshof te Amsterdam vorgelegte Frage folgendermaßen zu antworten:

Eine natürliche Person, die einem Steuerpflichtigen in Ausübung eines Arbeitsvertrags Dienstleistungen erbringt, ist in diesem Zusammenhang nicht selbst Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates, weil sie keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Solche

Dienstleistungen sind im Gegenteil vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer nach Art. 4 Abs. 4 derselben Richtlinie ausgeschlossen. In dieser Hinsicht ist es unerheblich, ob der Arbeitgeber eine juristische Person ist, deren Gesellschafter und/oder Geschäftsführer oder sogar einziger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der Arbeitnehmer auch ist, vorausgesetzt, dass die zwei Parteien eine eigenständige Rechtspersönlichkeit mit der Fähigkeit, einen Arbeitsvertrag untereinander abzuschließen, besitzen und tatsächlich einen solchen Vertrag geschlossen haben, in dessen Ausübung die Dienstleistungen erbracht werden.