
Datum: 30.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 5692/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0430.6K5692.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Klägerin zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen ihres Geschäftsführers M berechtigt ist.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Ihre Tätigkeit beruht auf den Erfindungen und Patenten von M. Dieser ist ordentlicher C 4 Professor an der Universität E und erzielt dort sein wesentliches Einkommen. Daneben ist er seit vielen Jahren selbständig freiberuflich tätig, und zwar überwiegend als Gutachter und Berater.

3

M war ursprünglich als alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Klägerin unentgeltlich tätig. Mit Wirkung ab 15. Juli 1997 nahm er seine Tätigkeit entgeltlich wahr. Nach dem hierüber abgeschlossenen Honorarvertrag vom 22. September 1997 geschah dies als freier Mitarbeiter auf Honorarbasis. M erhielt hierfür zunächst ein monatliches Pauschalhonorar von DM 9.000 zuzüglich Mehrwertsteuer, welches später auf DM 5.000 zuzüglich Mehrwertsteuer gesenkt wurde. Mit Wirkung vom 1. Juli 2000 wurde ein weiterer Geschäftsführer bestellt. Aus diesem Anlaß wurde zwischen der Klägerin und M am 12. Juli 2000 ein neuer Honorarvertrag abgeschlossen. Nach diesem Vertrag übte M seine Tätigkeit als Geschäftsführer - nunmehr gemeinsam mit dem dem zweiten Geschäftsführer - wie bisher als freier Mitarbeiter auf Honorarbasis aus. Hierzu wurde vereinbart, daß M in Abstimmung mit dem zweiten Geschäftsführer die Klägerin durch die Beratung von Bauherren, Architekten und Ingenieuren repräsentierte. Nach dem Vertrag war M ferner für die anwendungsorientierte Entwicklung und Einführung von Innovationen am Markt zuständig und - zusammen mit dem zweiten Geschäftsführer - für das wirtschaftliche Ergebnis der Firma verantwortlich. M erhielt nunmehr ein monatliches Pauschalhonorar von DM 6.000 zuzüglich Mehrwertsteuer. Nach den beiden vorgenannten Honorarverträgen bestimmte M

4

den zeitlichen Rahmen, in dem er der GmbH zur Verfügung stand, nach eigenem Ermessen. Ort und Umfang seiner Tätigkeit bestimmte M nach den Verträgen selbst. Außerdem war M nach den Verträgen an keine Vorschriften der Gesellschaft gebunden.

M stellte der GmbH die vertraglich geschuldeten Vergütungen zuzüglich offen ausgewiesener Mehrwertsteuer in Rechnung. Außerdem erfaßte er die Vergütungen in seinen Umsatzsteuererklärungen und zahlte die danach geschuldete Umsatzsteuer. Die Klägerin ihrerseits zog bei ihren Umsatzsteuererklärungen die von M in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer ab und wurde vom Beklagten entsprechend zur Umsatzsteuer veranlagt. 5

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung wertete der Prüfer die Tätigkeit von M gegenüber der GmbH als weisungsabhängig und qualifizierte sie als Arbeitnehmertätigkeit. Der Beklagte schloß sich den Feststellungen des Prüfers an und vertrat hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Honorarrechnungen des M bei der Klägerin die Auffassung, daß der von der Klägerin geltend gemachte Vorsteuerabzug zu Unrecht gewährt worden sei. Mit Umsatzsteueränderungsbescheid für 1999 vom 17. Januar 2001 machte der Beklagte den für 1999 erfolgten Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des M rückgängig. 6

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein mit dem Antrag, den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des M zuzulassen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Er wurde mit Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 5. September 2001 als unbegründet zurückgewiesen. Der Beklagte begründete seine Entscheidung damit, M sei in Wahrnehmung seiner Geschäftsführertätigkeit gegenüber der Klägerin nicht selbständig und damit nicht unternehmerisch tätig geworden. Als Geschäftsführer der Klägerin sei M ungeachtet der im Honorarvertrag getroffenen Regelung dem Weisungsrecht der Gesellschafter der Klägerin unterworfen und demzufolge nicht selbständig gewesen. 7

Mit ihrer Klage begehrt die Klägerin weiterhin den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen ihres Geschäftsführers M. Hierzu trägt sie vor, M sei entgegen der Auffassung des Beklagten sowohl nach den getroffenen Vereinbarungen in den Honorarverträgen als auch in der tatsächlichen Ausübung seiner Tätigkeit von Weisungen der Klägerin unabhängig und auch im übrigen selbständig tätig gewesen. Die Klägerin sieht ihre Rechtsauffassung bestätigt durch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Juni 2002 V R 43/01 (BFH/NV 2002, 1268) und den darauf beruhenden Erlaß des Bundesfinanzministeriums vom 13. Dezember 2002 IV B 7 - S 7100 - 315/02 (DStR 2003, 77). Danach sei der Gesellschafter, der Geschäftsführungs- und Vertretungsaufgaben für "seine" Gesellschaft übernimmt und hierfür außerhalb der Gewinnbeteiligung eine gesonderte Vergütung erhält, als Unternehmer mit Leistungsaustausch und Umsatzsteuerpflicht tätig. Die Klägerin ist im übrigen der Auffassung, der Vorsteuerabzug müsse der Klägerin auch dann gewährt werden, wenn man eine unternehmerische Tätigkeit des M verneinen würde, und zwar aus sachlichen Billigkeitsgründen. Der BFH habe in einem gleichgelagerten Falle mit Urteil vom 17. Mai 2001 V R 77/99 (BFH/NV 2001, 1168) eine Billigkeitsmaßnahme zugunsten des nichtunternehmerisch tätigen Rechnungsausstellers für geboten gehalten. Für den Streitfall folge aus den Rechtsgedanken dieser Entscheidung, daß der Beklagte aus Billigkeitsgründen auf die Geltendmachung der mit dem angegriffenen Umsatzsteuerbescheid festgesetzten Umsatzsteuer zu verzichten habe. 8

Die Klägerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 17. Januar 2001 und die Einspruchsentscheidung vom 5. September 2001 aufzuheben. 9

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 10

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Die von der Klägerin in Bezug genommene Entscheidung des BFH in BFH/NV 2002, 1268 sei für den Streitfall nicht einschlägig, da sie sich ausschließlich mit der Geschäftsführertätigkeit bei einer Personengesellschaft befasse. Bei einer Kapitalgesellschaft könne der Geschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit bereits kraft Gesetzes (§ 37 Abs. 1 GmbHG) nicht als selbständiger Unternehmer ausführen. Der Vorsteuerabzug könne der Klägerin auch nicht aus Billigkeitsgründen belassen werden. Allerdings könne M nach endgültiger Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs bei der Klägerin seine Honorarrechnungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer berichtigen und Erstattung der bereits entrichteten Umsatzsteuer aus diesen Rechnungen verlangen. 11

Entscheidungsgründe 12

Die Klage ist nicht begründet. 13

1. Gemäß § 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, abziehen. Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen müssen von dem Erbringer der Lieferungen oder sonstigen Leistungen als Unternehmer erbracht worden sein. Dies ist bei den von M in Rechnung gestellten Leistungen nicht der Fall. 14

a) Die Tätigkeit als Geschäftsführer einer GmbH ist nicht unternehmerisch; es fehlt das Merkmal der Selbständigkeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Denn der Geschäftsführer einer GmbH bleibt- ungeachtet der Regelungen im Anstellungsvertrag und ungeachtet seiner tatsächlichen Position - aufgrund seiner Organstellung gesellschaftsrechtlich dem Weisungsrecht der Gesellschaft unterworfen (BFH-Entscheidungen vom 9. Oktober 1996 XI R 47/96, BStBl II 1997, 255; vom 7. Mai 1997 V R 28/96, BFH/NV 1997, 911; vom 17. Juni 1998 V B 2/98, BFH/NV 1999, 81; vom 29. Juli 1998 II R 88/97, BFH/NV 1998, 1385; vom 11. September 1999 V B 44/99 BFH/NV 2000, 352; vom 4. Dezember 2000 V B 15/00 BFH/NV 2001, 819). 15

b) Den Einwendungen der Klägerin ist nicht zu folgen. 16

- Die Tatsache, daß M nach dem Inhalt der Honorarverträge Ort, Zeit und Umfang seiner Tätigkeit frei bestimmen konnte und an keine Vorschriften der Gesellschaft gebunden war, ändert nichts daran, daß er gesellschaftsrechtlich dem Weisungsrecht der Gesellschafter unterworfen blieb (Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 15. Aufl. 2000, Anh. § 6 Rnr. 11, § 37 Rnr. 26). Zwar kann der Geschäftsführer einer GmbH in Abweichung vom Normalstatut der GmbH (vgl. § 37 Abs. 1 GmbHG) von Weisungen der Gesellschaft umfassend freigestellt werden. Hierzu bedarf es jedoch einer entsprechenden Bestimmung im Gesellschaftsvertrag; eine Vereinbarung im Anstellungsvertrag reicht nicht aus (Lutter/Hommelhoff, a.a.O.). Daß der Gesellschaftsvertrag der Klägerin eine entsprechende Freistellungsbestimmung enthält, ist von der Klägerin nicht vorgetragen worden. 17

- Entgegen der Auffassung der Klägerin reicht die Tatsache, daß M (neben seiner Arbeitnehmertätigkeit an der Universität Dortmund) als Unternehmer tätig war (insbes. durch Beratungs- und Gutachtertätigkeiten), nicht aus, um den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des M zu rechtfertigen. Denn der Erbringer der Leistungen muß nicht nur Unternehmer sein, er muß vielmehr die in Rechnung gestellten Leistungen auch in dieser Eigenschaft erbracht haben. Dies aber war, wie bereits ausgeführt, bei den Leistungen, die M für die Klägerin erbracht hat, nicht der Fall. 18

- Die Klägerin beruft sich für ihre Auffassung, M sei in Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit selbständig tätig gewesen, zu Unrecht auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 1268. Das Urteil behandelt einen Fall, in dem eine GmbH, die Gesellschafterin einer GbR war, für diese aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages gegen Vergütung Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen ausübte. Der BFH hat die Geschäftsführungstätigkeit der GmbH unter Hinweis auf § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG i.V.m der (nur) für juristische Personen geltenden Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG als selbständig ausgeübte Tätigkeit gewertet. Der BFH hat dies nicht weiter begründet, was angesichts der unmißverständlichen gesetzlichen Regelung auch nicht geboten war. Im vorliegenden Streitfall geht es jedoch um die von einer natürlichen Person ausgeübte Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit. Für diese gilt § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG. wonach eine von einer natürlichen Person ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird, soweit die (natürliche) Person einem Unternehmen so eingegliedert ist, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist. Daß diese Weisungsgebundenheit im Streitfall für M gegeben war, wurde oben bereits dargelegt. 19
- Die Entscheidung des BFH in BFH/NV 2002, 1268 stellt nach Auffassung des erkennenden Senats auch keine Aufgabe der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur Unselbständigkeit von natürlichen Personen als Geschäftsführer einer GmbH dar. Zwar erklärt der BFH in dieser Entscheidung im Anschluß an seine Feststellung, die GmbH sei als Geschäftsführerin der GbR selbständig tätig gewesen, er halte an seinem Urteil in BStBl II 1997, 255 insoweit nicht fest, als sich daraus etwas anderes ergebe. Es ist jedoch nicht erkennbar, daß sich aus diesem Urteil (natürliche Person als Geschäftsführer einer GmbH) überhaupt etwas für die in der Entscheidung in BFH/NV 2002, 1268 zu beurteilende Frage der Selbständigkeit einer juristischen Person als Geschäftsführer einer GbR ergeben hat. 20
2. Die Klage kann auch insoweit keinen Erfolg haben, als die Klägerin ihr Begehren damit begründet, daß die Festsetzung der aus einer Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs resultierenden Steuer unbillig sei. Das Gericht kann im Verfahren über die Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung nicht über die Verpflichtung der Finanzbehörde zur Gewährung einer diesbezüglichen Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) entscheiden, zumal bisher ein außergerichtliches Vorverfahren zwecks Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme nicht stattgefunden hat. Sollte dieses Verfahren Erfolg haben, wäre die Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern bzw. die Steuer zu erlassen. Einer Aussetzung des vorliegenden Verfahrens im Hinblick auf die für die Klägerin bestehende Möglichkeit, ein solches Billigkeitsverfahren in Gang zu setzen, bedarf es nicht. 21
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die Zulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. Das Gericht hält zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Äußerung des BFH dazu für erforderlich, inwieweit er gemäß seiner Erklärung im Urteil in BFH/NV 2002, 1268 (dort unter II. 3.) an seinem Urteil in BStBl II 1997, 255 nicht festhält. 22