

Schwelle zur Unternehmereigenschaft

Thomas Bieber

1. Einleitung

2. Vorgaben der MwStSystRL

- 2.1. Begriff des Steuerpflichtigen, historische Entwicklung und Bedeutung
- 2.2. Grundregel des Art 9 Abs 1 MwStSystRL
 - 2.2.1. Überblick
 - 2.2.2. Personenkreis
 - 2.2.3. Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit
 - 2.2.4. Nachhaltigkeit
 - 2.2.5. Selbständigkeit
- 2.3. Sonstige Regelungen zur Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen
 - 2.3.1. Arbeits- oder Angestelltenverhältnis mit Unterordnungsverhältnis
 - 2.3.2. Möglichkeit zur Zusammenfassung von Personen zu einem Steuerpflichtigen (Organschaft)
 - 2.3.3. Möglichkeit der Einstufung von Personen als Steuerpflichtige aufgrund gelegentlicher Lieferung von Gebäuden oder Baugrundstücken
 - 2.3.4. Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige
 - 2.3.5. EWIV als Steuerpflichtiger iSv Art 9 Abs 1 MwStSystRL
- 2.4. Fallbeispiele aus der Rechtsprechung des EuGH
 - 2.4.1. Aufsichtsratsmitglied als umsatzsteuerlicher Nichtunternehmer (EuGH 13.6.2019, Rs C-420/18, IO)
 - 2.4.1.1. Sachverhalt
 - 2.4.1.2. Wesentliche Aussagen des EuGH
 - 2.4.1.2.1. Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds als „wirtschaftliche Tätigkeit“
 - 2.4.1.2.2. Nichtanwendbarkeit des Art 10 MwStSystRL auf die wirtschaftliche Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds
 - 2.4.1.2.3. Eigenständige Prüfung des Selbständigkeitskriteriums des Art 9 MwStSystRL trotz Nichtanwendbarkeit des Art 10 MwStSystRL

- 2.4.2. Vorsteuerabzug für anlässlich eines gescheiterten Beteiligungserwerbs bezogene Dienstleistungen (EuGH 17.10.2018, Rs C-249/17, Ryanair)
 - 2.4.2.1. Sachverhalt
 - 2.4.2.2. Wesentliche Aussagen der Schlussanträge von GA Kokott
 - 2.4.2.3. Wesentliche Aussagen des EuGH
 - 2.4.2.3.1. Vorbereitungshandlungen als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSystRL
 - 2.4.2.3.2. Vorsteuerabzug bereits für Vorbereitungshandlungen

3. Nationale Umsetzung im UStG

- 3.1. Begriff des Unternehmers, historische Entwicklung und Bedeutung
- 3.2. Grundregel des § 2 Abs 1 UStG
 - 3.2.1. Überblick
 - 3.2.2. Personenkreis
 - 3.2.3. Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit
 - 3.2.4. Nachhaltigkeit
 - 3.2.5. Selbständigkeit
- 3.3. Sonstige Regelungen zur Abgrenzung des Kreises der Unternehmer
 - 3.3.1. Unselbständigkeit natürlicher Personen
 - 3.3.2. Unselbständigkeit juristischer Personen (Organschaft)
 - 3.3.3. KöR
 - 3.3.4. Liebhaberei
 - 3.3.5. Sondergebühren der Ärzte
 - 3.3.6. Unternehmerbegriff des § 3a Abs 5 Z 2 UStG
- 3.4. Ausgewählte Fallbeispiele aus der Rechtsprechung des VwGH und des BFG
 - 3.4.1. Gesellschafter-Geschäftsführer als Unternehmer? (VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0003; BFG 18.2.2018, RV/1100084/2017)
 - 3.4.2. Keine Unternehmereigenschaft des Kommanditisten einer GmbH & Co KG bei bloßer Leistungsvereinigung (VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036)

4. Fazit und Ausblick

1. Einleitung

Die Auseinandersetzung mit dem Thema „Schwelle zur Unternehmereigenschaft“ bedeutet die Auseinandersetzung mit der Grenze und der Grenzziehung zwischen privater und unternehmerischer Tätigkeit. Nach dem Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein *Unternehmer* im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Erfüllung der Unternehmereigenschaft ist somit eine der Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbarkeit einer Lieferung oder Dienstleistung. Ebenso setzt Art 1 Abs 2 Z 3 lit a UStG für die Umsatzsteuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Inland voraus, dass die Lieferung an den Erwerber durch einen *Unternehmer* gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird. Abweichend von § 1 Abs 1 Z 1 und Art 1 Abs 2 Z 3 lit a UStG wird der Einfuhrtatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 UStG bereits dadurch verwirklicht, dass ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt.¹ Ob der Gegenstand durch einen Unternehmer oder eine Privatperson aus dem Drittlandsgebiet in das Inland verbracht wird, ist für die Verwirklichung des Einfuhrtatbestands unerheblich.²

Die Überschreitung der Schwelle von nicht-unternehmerischer zu unternehmerischer Tätigkeit ist mit verschiedenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen verbunden. Ein Unternehmer ist nach § 19 Abs 1 UStG grundsätzlich Steuerschuldner für die von ihm erbrachten Leistungen und hat unter anderem die Aufzeichnungspflichten des § 18 UStG sowie die Voranmeldungs- und Veranlagungspflichten der §§ 20 und 21 UStG zu erfüllen. Zugleich ist der Unternehmer nach den Voraussetzungen des § 12 UStG berechtigt, die ihm von anderen Unternehmern gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen.

Die erforderliche Grenzziehung zwischen nicht-unternehmerischer und unternehmerischer Tätigkeit erfordert eine Auseinandersetzung mit dem Unternehmerbegriff des § 2 UStG bzw aus unionsrechtlicher Sicht mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSystRL vorliegt. Diese Fragen wurden bereits von *Ehrke-Rabel* und *Bräumann* in ihren Beiträgen zur Umsatzsteuertagung 2017 umfassend behandelt.³ Der folgende Beitrag stellt in einem ersten Schritt die relevanten Rechtsgrundlagen der MwStSystRL sowie die Rsp des EuGH dar (Kap 2), um darauf aufbauend die nationale Umsetzung im UStG sowie die Rsp der nationalen Gerichte zu beleuchten (Kap 3).

Nicht näher betrachtet werden in diesem Beitrag die Rechtsfolgen der Überschreitung der Schwelle vom unecht steuerbefreiten Kleinunternehmer iSd § 6

1 Zur Unvollständigkeit des Einfuhrtatbestands im Lichte der unionsrechtlichen Vorgaben der MwStSystRL und der möglichen Einfuhrszenarien vgl zB *Bieber*, ÖStZ 2019, 5 (11 ff).

2 VwGH 17.11.1988, 87/16/0147.

3 Vgl zur historischen Entwicklung eingehend *Ehrke-Rabel* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 1 (1 ff); zur Frage des Vorliegens von wirtschaftlicher Tätigkeit ausführlich *Bräumann* in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 31 (31 ff).

Abs 1 Z 27 UStG zum regulär besteuerten Unternehmer und umgekehrt. Hinsichtlich der Rechtsfragen, die sich bei der Kleinunternehmerregelung bzw für national und grenzüberschreitend tätige Kleinunternehmer stellen, darf auf die Beiträge von Märzendorfer⁴, Luketina⁵ und Oldiges⁶ im vorliegenden Band verwiesen werden.

2. Vorgaben der MwStSystRL

2.1. Begriff des Steuerpflichtigen, historische Entwicklung und Bedeutung

Das Unionsrecht verwendet den Begriff des Unternehmers nicht, sondern knüpft an die Eigenschaft als „*Steuerpflichtiger*“ an.⁷ Die englische Sprachfassung verwendet den Begriff „*taxable person*“. Die Anknüpfung an den Begriff des Steuerpflichtigen war bereits in der 2. RL 67/228/EWG⁸ (im Folgenden: 2. RL) vorgesehen, wonach als Steuerpflichtiger galt, wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, selbständig Leistungen erbrachte, die zu den Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gehörten (Art 4 2. RL).

Art 4 Abs 1 6. RL 77/388/EWG⁹ (im Folgenden: 6. RL) erweiterte diese Definition. Danach galt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art 4 Abs 2 6. RL genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübte, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Zu den in Art 4 Abs 2 6. RL genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten zählten 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 galt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasste.

Der Begriff des Steuerpflichtigen wurde aus der 6. RL in die MwStSystRL¹⁰ übernommen und ist dort ein Schlüsselbegriff. Dies zeigt sich zunächst an zentraler

4 Märzendorfer, Kleinunternehmerbefreiung und Option zur Regelbesteuerung (in diesem Band).

5 Luketina, Grenzüberschreitend tätige Kleinunternehmer (in diesem Band).

6 Oldiges, Rechtsvergleich mit der Kleinunternehmerregelung in Deutschland (in diesem Band).

7 Baur-Rückert, Die Einheitlichkeit des Umsatzes im Mehrwertsteuerrecht (2018) 123.

8 Zweite RL 67/228/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl 1967 P 71/1303.

9 Sechste RL 77/388/EWG des Rates v 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl 1977 L 145/1.

10 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl 2006 L 347/1 idF RL (EU) 2018/2057 des Rates vom 20.12.2018 zur Änderung der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf die befristete generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen oberhalb eines bestimmten Schwellenwertes, ABl 2018 L 329/3.

Stelle bei der Formulierung der umsatzsteuerbaren Tatbestände. Nach Art 2 Abs 1 lit a, b und c MwStSystRL unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen von Gegenständen, innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.¹¹ Die Bedeutung der Abgrenzung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Nicht-Steuerpflichtigen wird darüber hinaus noch an vielen anderen Stellen deutlich, an prominenter Stelle bei der Geltendmachung des Rechts auf Vorsteuerabzug. So steht nach dem Einleitungssatz des Art 168 MwStSystRL einem *Steuerpflichtigen* der Vorsteuerabzug zu, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Titel III MwStSystRL (Art 9–13 MwStSystRL) regelt die Voraussetzungen für die Bestimmung des Steuerpflichtigen. Der EuGH vertritt allgemein, dass es für eine einheitliche Anwendung der MwStSystRL besonders wichtig ist, dass der in Titel III MwStSystRL definierte Begriff des „Steuerpflichtigen“ autonom und einheitlich ausgelegt wird.¹² Art 9 Abs 1 MwStSystRL enthält eine allgemeine Definition des Begriffs des Steuerpflichtigen, wohingegen die Art 9 Abs 2 sowie die Art 10–13 MwStSystRL diesen Begriff konturieren, entweder dadurch, dass Personen einbezogen werden oder den Mitgliedstaaten gestattet wird, Personen einzubeziehen, die dieser allgemeinen Definition nicht entsprechen (zB Personen, die bestimmte Umsätze gelegentlich bewirken) oder dadurch, dass andere Personen ausgeschlossen werden (zB Lohn- und Gehaltsempfänger oder öffentlich-rechtliche Körperschaften).

2.2. Grundregel des Art 9 Abs 1 MwStSystRL

2.2.1. Überblick

Nach Art 9 Abs 1 UA 1 MwStSystRL gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten nach Art 9 Abs 1 UA 2 erster Satz MwStSystRL 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 insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen (Art 9 Abs 1 UA 2 zweiter Satz MwStSystRL).

2.2.2. Personenkreis

Der Begriff des „Steuerpflichtigen“ hat einen weiten Anwendungsbereich, was durch die in Art 9 Abs 1 UA 1 MwStSystRL verwendete Wortfolge „*Als Steuer-*

11 EuGH 2.6.2016, Rs C-263/15, *Lajvér*, Rn 21; die Einfuhr von Gegenständen iSd Art 2 Abs 1 lit d MwStSystRL kann hingegen sowohl von einem Steuerpflichtigen als auch von einer Privatperson verwirklicht werden.

12 EuGH 7.8.2018, Rs C-16/17, *TGE Gas Engineering*, Rn 40; EuGH 17.9.2014, Rs C-7/13, *Skandia America*, Rn 23.

pflichtiger gilt, wer“ deutlich gemacht wird.¹³ Als „Steuerpflichtiger“ kann demnach grundsätzlich jede Person in Frage kommen, die objektiv die Kriterien des Art 9 Abs 1 MwStSystRL erfüllt.¹⁴ Zu diesem Personenkreis zählen natürliche Personen, juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie Kooperationsunternehmungen, Joint Ventures und Partnerschaften, selbst wenn ihnen die Rechtspersönlichkeit¹⁵ oder Zivilrechtsfähigkeit fehlt.¹⁶

2.2.3. Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Eine Tätigkeit ist nach der Rsp des EuGH nur dann als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSystRL einzustufen, wenn mit ihr einer der in Art 2 MwStSystRL genannten Steuertatbestände erfüllt wird.¹⁷ Es ist somit vorab zu prüfen, ob die Person eine Lieferung eines Gegenstands, einen innergemeinschaftlichen Erwerb eines Gegenstands oder eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht hat und ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der erbrachten Lieferung, dem erbrachten innergemeinschaftlichen Erwerb und der erbrachten Dienstleistung besteht. Die Verwirklichung einer Einfuhr kann mE per se nicht zur Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit führen, weil Einfuhren keine Entgeltlichkeit voraussetzen und auch durch Privatpersonen verwirklicht werden können.

Der Begriff der „*wirtschaftlichen Tätigkeit*“ wurde durch die Rsp des EuGH bereits mehrfach ausgelegt. Als eine der wesentlichen Kernaussagen lässt sich festmachen, dass sich der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt.¹⁸ Ausfluss dieser Objektivität ist, dass die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird.¹⁹ Auf die subjektiven

13 EuGH 29.9.2015, Rs C-276/14, *Gmina Wrocław*, Rn 28 demzufolge insbesondere der Begriff „wer“ (in der französischen Fassung „quiconque“, wörtlich: „jeder, der“) dem Begriff des Steuerpflichtigen eine weite Definition verleiht.

14 EuGH 12.10.2016, Rs C-340/15, *Nigl*, Rn 27.

15 EuGH 27.1.2001, Rs C-23/98, *Heerma*, Rn 8.

16 *Baur-Rückert*, Die Einheitlichkeit des Umsatzes im Mehrwertsteuerrecht (2018) 124.

17 EuGH 12.5.2016, Rs C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rn 21. Der EuGH hielt im konkreten Fall fest, dass für die Frage, ob ein von einer Gemeinde durchgeführter Schülertransport als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 UA 2 MwStSystRL zu qualifizieren sei, vorab in einem ersten Schritt zu prüfen sei, ob die Gemeinde im Rahmen der Organisation dieses Schülertransports eine Dienstleistung iSv Art 2 Abs 1 lit c MwStSystRL erbracht habe (Rn 22). Das Vorliegen einer gegen Entgelt erbrachten Dienstleistung reicht nach Ansicht des EuGH noch nicht für die Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSv Art 9 Abs 1 MwStSystRL aus (Rn 28). Fehlt es an einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der erbrachten Dienstleistung, ist der gezahlte Betrag nicht als Entgelt für diese Dienstleistung und damit diese nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit iSv Art 9 Abs 1 MwStSystRL anzusehen (Rn 34).

18 EuGH 26.3.1987, Rs 235/85, *Kommission/Niederlande*, Rn 8; EuGH 21.2.2006, Rs C-223/03, *University of Huddersfield*, Rn 47; EuGH 29.10.2009, Rs C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rn 37; EuGH 26.6.2003, Rs C-305/01, MKG.

19 EuGH 19.7.2012, Rs C-263/11, *Rēdlihs*, Rn 28 betreffend Holzlieferungen zur Abmilderung von Sturmschäden.

Ansichten, die der Betroffene mit der Tätigkeit verfolgt, kommt es nicht an.²⁰ Als Steuerpflichtiger gilt auch, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben und Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.²¹ Vorbereitende Tätigkeiten zur Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit sind somit der wirtschaftlichen Tätigkeit iSv Art 9 Abs 1 UA 1 MwStSystRL zuzurechnen (zB der Erwerb der für die Nutzung erforderlichen Mittel und damit auch zB der Kauf eines Grundstücks).²² Nur in Fällen von Betrug oder Missbrauch, in denen der Betroffene die Absicht vorspiegelt, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, in Wirklichkeit jedoch versucht, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde eine rückwirkende Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen.²³

Ob ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen ist, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen seinem Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören.²⁴

Wesentlich für eine wirtschaftliche Tätigkeit spricht, dass der Eigentümer aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender iSv Art 9 Abs 1 UA 2 MwStSystRL, zB bewährte Vermarktungs- und Vertriebsmaßnahmen durchführt.²⁵ Derartige Maßnahmen erfolgen normalerweise nicht im Rahmen der Verwaltung von Privatvermögen, sodass der Verkauf in einem solchen Fall nicht als bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber angesehen werden kann.²⁶ Die Dauer des Zeitraums, währenddessen Lieferungen erfolgen, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind weitere Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.²⁷

Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ gilt gem Art 9 Abs 1 UA 2 MwStSystRL für alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und insbesondere auch für Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.²⁸ Unter

20 SA *Kokott v* 7.9.2006, Rs C-369/04, *Hutchison 3G UK*, Rn 40.

21 EuGH 21.9.2017, Rs C-441/16, *SMS group*, Rn 46.

22 EuGH 14.2.1985, 268/83, *Rompelman*, Rn 22.

23 EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94, *Inzo*, Rn 24.

24 EuGH 21.9.2017, Rs C-441/16, *SMS group*, Rn 47 wonach der Gegenstand für die Anfertigung und Lieferung eines Systems zum Schweißen von Rohren für die Herstellung von Rohrleitungen und Rohrprofilen aus Stahl mit elektrisch verschweißter Längsnaht erworben wurde.

25 EuGH 9.7.2015, Rs C-331/14, *Trgovina Prizma*, Rn 24; EuGH 16.7.2012, Rs C-263/11, *Rēdlihs*, Rn 36.

26 Vgl EuGH 15.9.2011, Rs C-180/10 und C-181/10, *Slaby ua*, Rn 41.

27 EuGH 19.7.2012, Rs C-263/11, *Rēdlihs*, Rn 38.

28 EuGH 2.6.2016, Rs C-263/15, *Lajvér*, Rn 23 mwN.

einer „Nutzung“ iSv Art 9 Abs 1 UA 2 MwStSystRL sind alle Vorgänge zu verstehen, die – ungeachtet ihrer Rechtsform – darauf abzielen, aus dem betroffenen Gegenstand nachhaltig Einnahmen zu erzielen.²⁹

Der Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität bei der Umsatzsteuererhebung verbietet eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften.³⁰ Die Einstufung eines Verhaltens als strafbar führt nach Ansicht des EuGH nicht ohne weiteres dazu, dass der fragliche Vorgang nicht steuerbar ist; vielmehr ist eine Steuerbarkeit nur in spezifischen Situationen zu verneinen, in denen wegen der besonderen Eigenschaften bestimmter Waren oder bestimmter Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist.³¹

Reine Holdinggesellschaften sind nach der Rsp des EuGH³² keine Steuerpflichtigen. Ebenso entschied der EuGH zur treuhänderischen Verwaltung (einschließlich Erwerb und Veräußerung) von Aktien und Wertpapieren eines Wohltätigkeitsfonds.³³ Bei einer Holdinggesellschaft, die mehrere Beteiligungen eines Konzerns verwaltet und mehreren Tochtergesellschaften ein Gebäude vermietet, sind die Kosten des Beteiligungserwerbs allerdings als allgemeine Aufwendungen der Holding zu qualifizieren und steht der Vorsteuerabzug zu, sofern für die Grundstücksvermietungen auf die zustehende Steuerbefreiung verzichtet³⁴ und eine objektiv richtige Aufteilung der Vorsteuerbeträge vorgenommen wird.³⁵

Die Europäische Kommission hat in einem Arbeitspapier aus 2015 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Sharing Economy (zB Air BnB-Vermietung) klargestellt, dass das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit gem Art 9 Abs 1 MwStSystRL als erfüllt gilt, wenn Lieferungen und Dienstleistungen auf einer Sharing-Plattform entgeltlich angeboten werden.³⁶ Andernfalls hätten die Anbieter, die zB Wohnraum über eine Sharing-Plattform anbieten, einen Wettbewerbsvorteil gegenüber konventionellen Anbietern wie Hotelbetrieben.³⁷

29 EuGH 2.6.2016, Rs C-263/15, *Lajvér*, Rn 24; EuGH 4.12.1990, Rs C-186/89, *Van Tiem*, Rn 18.

30 EuGH 29.6.2000, Rs C-455/98, *Salumets*, Rn 19.

31 EuGH 29.6.2000, Rs C-455/98, *Salumets*, Rn 19 mwN auf die einschlägige Rsp.

32 EuGH 20.6.1991, Rs C-60/90, *Polysar*, Rn 13; EuGH 16.7.2015, Rs C-108/14, 109/14, *Larentia + Minerva*, Rn 19 wonach der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen darstellt, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands ist.

33 EuGH 20.6.1996, Rs C-155/94, *Wellcome Trust*, Rn 32.

34 EuGH 5.7.2018, Rs C-320/17, *Marle participations Sarl*, Rn 35 f.

35 EuGH 5.7.2018, Rs C-320/17, *Marle participations Sarl*, Rn 46.

36 Vgl *European Commission* (2015), VAT Treatment of Sharing Economy, Working Paper No 878, 6.

37 Vgl *European Commission* (2015), VAT Treatment of Sharing Economy, Working Paper No 878, Value Added Tax Committee, 7.

2.2.4. Nachhaltigkeit

Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit bezieht sich grundsätzlich nicht auf gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten, sondern setzt eine *nachhaltige Einnahmenerzielung* voraus.³⁸ Ob eine solche vorliegt, ist anhand der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilen.³⁹ Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt.⁴⁰ Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.⁴¹ Im letzteren Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.⁴²

2.2.5. Selbständigkeit

Die Qualifikation als Steuerpflichtiger setzt voraus, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit *selbständig* ausgeübt wird. Der Begriff der Selbständigkeit wird durch Art 9 Abs 1 UA 1 MwStSystRL nicht definiert, sondern lediglich durch Art 10 MwStSystRL negativ abgegrenzt.⁴³ Das Verhältnis zwischen Art 10 und Art 9 MwStSystRL wird durch den EuGH dahingehend interpretiert, dass eine Nichtanwendbarkeit des Art 10 MwStSystRL nicht automatisch dazu führt, dass das Selbständigkeitskriterium des Art 9 MwStSystRL erfüllt ist.⁴⁴ Vielmehr ist vor dem Hintergrund der zu Art 9 MwStSystRL ergangenen Rsp des EuGH zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt.⁴⁵

38 EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 20.

39 EuGH 20.6.2013, Rs C-219/12, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, Rn 19; EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 29 f wonach für die Prüfung, ob die Vermietung eines körperlichen Gegenstands eine nachhaltige Tätigkeit darstellt, unter anderem die Kriterien der tatsächlichen Dauer der Vermietung des Gegenstands, der Zahl der Kunden und der Höhe der Einnahmen zu berücksichtigen sind.

40 EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 27.

41 EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 27.

42 EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 28.

43 *Baur-Rückert*, Die Einheitlichkeit des Umsatzes im Mehrwertsteuerrecht (2018) 319.

44 EuGH 13.6.2019, Rs C-420/18, *IO*.

45 EuGH 27.1.2000, Rs C-23/98, *Heerma*, Rn 18; EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 23 f; EuGH 12.10.2016, Rs C-340/15, *Christine Nigl*, Rn 28.

2.3. Sonstige Regelungen zur Abgrenzung des Kreises der Steuerpflichtigen

2.3.1. Arbeits- oder Angestelltenverhältnis mit Unterordnungsverhältnis

Die selbständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSystRL schließt nach Art 10 MwStSystRL 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. Für ein Unterordnungsverhältnis spricht nach der Rsp des EuGH⁴⁶, dass der Arbeitgeber Arbeitsverträge abschließt, die ein festes Monatsgehalt und ein jährliches Urlaubsgeld vorsehen und der Arbeitgeber Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehält, dass der Arbeitnehmer nicht im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt und nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit trägt.

2.3.2. Möglichkeit zur Zusammenfassung von Personen zu einem Steuerpflichtigen (Organschaft)

Art 11 Abs 1 MwStSystRL regelt die Möglichkeit der Behandlung von Unternehmen als Organschaft. Nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Die Anwendung von Art 11 Abs 1 MwStSystRL ist nicht davon abhängig, dass diese Personen selbst als Steuerpflichtige iSv Art 9 Abs 1 MwStSystRL zu qualifizieren sind, weil Art 11 Abs 1 MwStSystRL nicht zwischen steuerpflichtigen und nichtsteuerpflichtigen Personen unterscheidet.⁴⁷

Ein Mitgliedstaat, der die in Art 11 Abs 1 MwStSystRL vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen (Art 11 Abs 2 MwStSystRL).

2.3.3. Möglichkeit der Einstufung von Personen als Steuerpflichtige aufgrund gelegentlicher Lieferung von Gebäuden oder Baugrundstücken

Nach Art 12 Abs 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Art 9 Abs 1 UA 2 MwStSystRL

46 EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 22 ff.

47 EuGH 9.4.2013, Rs C-85/11, *Kommission/Irland*, Rn 36.

genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere die Umsätze der Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt (lit a) oder die Lieferung von Baugrundstücken (lit b) bewirken.

Art 12 Abs 1 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er sich nur auf Personen bezieht, die nicht bereits für ihre wirtschaftliche Haupttätigkeit umsatzsteuerpflichtig sind.⁴⁸

Art 12 Abs 2 und Abs 3 MwStSystRL enthalten Definitionen der Begriffe „Gebäude“ und „Baugrundstück“.

2.3.4. Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nach Art 13 Abs 1 UA 1 MwStSystRL nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Die Anwendbarkeit des Art 13 Abs 1 UA 1 MwStSystRL setzt kumulativ die Ausübung von Tätigkeiten durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts und die Ausübung dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt voraus.⁴⁹ Bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt iSd Art 13 Abs 1 UA 1 MwStSystRL handelt es sich um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben.⁵⁰ Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer.⁵¹

Sämtliche in Art 13 Abs 1 MwStSystRL verwendeten Begriffe sind in der gesamten Union autonom und einheitlich auszulegen.⁵² Die Aufzählung der Begriffe „Staaten“, „Länder“, „Gemeinden“ und „sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ ist abschließend, wobei der Begriff der sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Auffangkategorie von anderen der öffentlichen Gewalt zuzuordnenden Einrichtungen als den dort konkret genannten bildet.⁵³

Falls Einrichtungen des öffentlichen Rechts solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbe-

48 EuGH 13.6.2013, Rs C-62/12, *Kostov*, Rn 30.

49 Vgl zB EuGH 25.7.1991, Rs C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rn 18.

50 EuGH 16.9.2008, Rs C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Rn 21.

51 EuGH 16.9.2008, Rs C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Rn 21.

52 EuGH 29.10.2015, Rs C-174/14, *Saudaçor*, Rn 54 unter expliziter Bezugnahme auf den Begriff der „sonstigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts“.

53 EuGH 29.10.2015, Rs C-174/14, *Saudaçor*, Rn 55.