

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR
STEUERRECHT
MÄRZ 2015

03

www.taxlex.at

81 – 116

Ertragsteuern
RÄG 2014:
Steuerliche Auswirkungen
GmbH-Gf im Steuerrecht

Umsatzsteuer
Elektronische Rechnung & Vorsteuer

Betriebsprüfung in der Praxis
Umgründung: Einbeziehung in Gruppe

Abgabenverfahren
Bescheidbeschwerde gegen USt-Festsetzung

Der GmbH-Geschäftsführer im Steuerrecht

Unternehmensrechtlichen Geschäftsführern obliegt die gesamte Geschäftsführung einer GmbH. In der Praxis werden Geschäftsführern jedoch oft bestimmte Kompetenzbereiche zugeordnet. Es kommt sogar vor, dass Geschäftsführer bloß für die Durchführung einer einzelnen Angelegenheit (zB die Prozessführung) bestellt werden. Die gesellschaftsrechtliche Stellung als unternehmensrechtlicher Geschäftsführer liefert für dessen steuerrechtliche Behandlung kein Anknüpfungsmerkmal. Der nachfolgende Beitrag liefert daher einen Überblick über die steuerrechtliche Einordnung von GmbH-Geschäftsführern.

§ 47 Abs 2,
§ 25 Abs 1 Z 1
lit a und b EStG

PETER KNÖLL

A. Geschäftsführung als Einkunftsquelle?

Bevor auf die steuerliche Behandlung von Geschäftsführern näher eingegangen werden kann, muss klarstellend festgehalten werden, dass die Geschäftsführertätigkeit überhaupt nur dann von steuerlicher Relevanz ist, wenn sie eine Einkunftsquelle darstellt. Anders gesagt: Ein rein unentgeltlich tätig werdender (Gesellschafter-)Geschäftsführer existiert aus dem Blickwinkel des Einkommensteuerrechts nicht (verdeckte Nutzungseinlagen von Gesellschafter-Geschäftsführern sind ohne steuerliche Relevanz; so schon VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0234).

Die steuerliche Behandlung eines unternehmensrechtlichen GmbH-Geschäftsführers hängt zunächst von der Frage ab, ob der Geschäftsführer auch Gesellschafter ist. Abhängig von dieser Vorfrage ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob das Schuldverhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Geschäftsführer entweder dem Tatbild des § 47 EStG entspricht oder „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist. In allen übrigen Fällen kommt der Art der tatsächlich verrichteten Tätigkeit als Geschäftsführer maßgebliche Bedeutung zu.

B. Fremdgeschäftsführer, der organisatorisch eingegliedert und weisungsgebunden ist

Unter einem Fremdgeschäftsführer wird eine Person verstanden, die als Geschäftsführer tätig wird, aber keine Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft besitzt.

Ein steuerrechtliches Dienstverhältnis kann bei einem Fremdgeschäftsführer angenommen werden, wenn er dem Arbeitgeber bzw der GmbH seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nach dem Wortlaut der Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG dann gegeben, wenn der Geschäftsführer weisungsgebunden und organisatorisch in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert ist.

Die steuerrechtliche Beurteilung orientiert sich prinzipiell nicht an anderen Rechtsgebieten, weil die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG eine eigenständige Definition des Steuerrechts ist.¹⁾

Allerdings können sich aus der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ergeben,²⁾ denn vielfach deckt sich die steuerrechtliche Einordnung mit anderen Rechtsgebieten.³⁾

Festzuhalten ist, dass die Kriterien des § 47 Abs 2 EStG durchaus Raum für eine mehrdeutige Auslegung lassen. Das zeigt sich insbesondere daran, dass die einschlägige Rechtsprechung nicht immer einheitlich ist. Dennoch wurden die beiden Kernmerkmale des Gesetzestextes im Laufe der Zeit von Lehre und Rechtsprechung konkretisiert und daraus zusätzliche Merkmale abgeleitet.

Folgende Merkmale sprechen nach der Rechtsprechung für ein steuerliches Dienstverhältnis:

- Tätigkeit im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses,
- persönliche Weisungsgebundenheit, disziplinäre Unterordnung, Bindung an Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit, Verhalten,
- sachliche Weisungsgebundenheit in Bezug auf die Art der Tätigkeit und die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel,
- organisatorische Eingliederung im Sinne einer organisatorischen Abhängigkeit bzw im Sinne eines Angewiesenseins auf die Betriebsmittel des Arbeitgebers,
- Ausführung der Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers bzw in dem/der vom Arbeitgeber vorgegebenen Umfeld/Organisation,
- keine Vertretungsbefugnis, persönliche Arbeitspflicht,
- fehlendes Unternehmerrisiko des Arbeitnehmers,
- ausschließliche Tätigkeit für den Arbeitgeber.

Vorstehende Merkmale sollten niemals isoliert betrachtet werden, die steuerrechtliche Beurteilung hat nämlich nach dem Gesamtbild der Tätigkeit zu erfolgen. Entscheidend ist dabei, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen.⁴⁾

Mag. Peter Knöll ist Steuerberater in Wien (www.steuerberater-wien.at).

1) Vgl UFS Graz 2. 5. 2012, RV/0415-G/08.

2) Vgl LStR 2002 Rz 930.

3) Vgl Stanek/Urtz in Gruber/Harrer, GmbHG § 223 Rz 7 mit Verweis auf Jakom/Lenneis, EStG § 47 Rz 5.

4) Vgl VwGH 31. 3. 1987, 86/14/0163.

Bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG vorliegt, ist auf die tatsächlichen, gelebten Verhältnisse abzustellen. Denn für die ertragsteuerliche Beurteilung eines Sachverhalts sind immer die tatsächlichen Verhältnisse bzw der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend (vgl § 21 BAO). Insbesondere kommt es nicht auf den subjektiven Willen bzw die Absicht des Steuerpflichtigen an.

Anzumerken ist, dass vor allem bei leitenden Angestellten (Geschäftsführern) dem Kriterium der Weisungsgebundenheit keine entscheidende Bedeutung beigemessen wird, da deren Tätigkeit ein hohes Maß an Selbständigkeit innewohnt.⁵⁾

In der Regel wird bei einem Geschäftsführer, der die Geschäftsführungsagenden einer GmbH über einen längeren Zeitraum wahrnimmt und damit Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers wird, ein Dienstverhältnis anzunehmen sein.⁶⁾ Seine Tätigkeit wird nämlich auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) und nicht bloß auf die Herbeiführung eines bestimmten Erfolgs (Zielschuldverhältnis), etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projekts, angelegt sein.⁷⁾

Als Zwischenergebnis kann daher festgehalten werden, dass ein Fremdgeschäftsführer wegen seiner Eingliederung in den Organismus der Kapitalgesellschaft in aller Regel ein steuerlicher Dienstnehmer iSd § 47 Abs 2 EStG ist. Als solcher erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG.

Theoretisch könnte ein Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl sogleich unten) auch unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG subsumiert werden, nämlich dann, wenn er zwar nicht organisatorisch in den Betrieb des Arbeitgebers eingegliedert, aber weisungsgebunden ist und letzterem Kriterium Vorrang eingeräumt wird. Da aber für die Einordnung unter § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG wohl beide Kriterien (organisatorische Eingliederung, Weisungsgebundenheit) in einem gewissen Ausmaß gegeben sein müssen, ist mE eine Anwendung von § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG nicht möglich.

Die (zugeflossenen) nichtselbständigen Einkünfte unterliegen – ab einer gewissen Höhe – dem Lohnsteuerabzug. Zusätzlich sind Lohnnebenkosten wie Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer vom Arbeitgeber (dh der GmbH) zu entrichten.

C. Gesellschafter-Geschäftsführer, der organisatorisch eingegliedert ist

Als Gesellschafter-Geschäftsführer werden Personen bezeichnet, die als Geschäftsführer für eine Gesellschaft tätig werden und zugleich an ihrem Stammkapital beteiligt sind.

Nachfolgend wird die steuerliche Behandlung von Gesellschafter-Geschäftsführern anhand ihres Beteiligungsausmaßes als Gesellschafter der GmbH beschrieben. Dabei wird stets davon ausgegangen, dass ihr Tätigwerden „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist.

1. Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung ≤ 25%)

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern ist für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses – bereits aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ – keine Weisungsgebundenheit erforderlich (vgl § 47 Abs 2 iVm § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG).

Maßgebend für Gesellschafter-Geschäftsführer ist somit nur, ob eine Eingliederung in die geschäftliche Organisation des Arbeitgebers besteht. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus wird insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Geschäftsführungstätigkeit bewirkt.⁸⁾

Zusätzliche Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass die Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers **nicht wesentlich** ist (vgl § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG).

Nicht wesentlich ist eine Beteiligung, wenn sie höchstens 25% des Stammkapitals der Gesellschaft ausmacht. Dabei ist es vollkommen gleichgültig, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund von Stimmbindungsverträgen (Syndikatsverträgen), anteilsähnlichen Beteiligungen oder anderen Vereinbarungen über abweichende Stimmrechte in der Generalversammlung verfügt. Entscheidend ist allein, dass die Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft bis zu höchstens 25% beträgt.

Für die Anwendung von § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG bleibt bei mitarbeitenden Gesellschaftern kein Raum, da § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG als *lex specialis* Vorrang hat.

Die (zugeflossenen) Einkünfte unterliegen – ab einer gewissen Höhe – dem Lohnsteuerabzug. Zusätzlich sind Lohnnebenkosten wie Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer von der GmbH zu entrichten.

2. Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung > 25%)

Geschäftsführer, deren Anteil am Stammkapital der GmbH mehr als 25% beträgt, gelten als wesentlich beteiligt. Eine mittelbare Beteiligung über eine andere Gesellschaft steht der unmittelbaren Beteiligung gleich. Ob sich aus der mittelbaren Beteiligung tatsächlich eine Einflussmöglichkeit auf die Gesellschaft ergibt, ist nicht maßgeblich.⁹⁾

Bei einer mittelbaren Beteiligung des Geschäftsführers ist das Beteiligungsausmaß mittels multiplikativer Durchrechnung zu ermitteln.

Beispiel:

A ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Y GmbH. A ist zu 95% an der X GmbH und zu 5% an der Y GmbH beteiligt. Die X GmbH besitzt 25% der Anteile an der Y GmbH. A ist durchgerechnet zu 28,75% an der Y GmbH beteiligt.

5) Vgl UFS Innsbruck 20. 2. 2009, RV/0658-I/07.

6) VwGH 26. 1. 2006, 2005/15/0152; VwGH 22. 4. 2004, 2004/15/0082.

7) Vgl EStR 2000 Rz 5274.

8) VwGH 26. 7. 2007, 2007/15/0095.

9) Vgl VwGH 25. 5. 1988, 86/13/0077.

Personen, die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt sind und deren Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (genauer: die organisatorisch eingegliedert sind) aufweist, beziehen immer Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG.

Die Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegen zwar keinem Lohnsteuerabzug, Lohnnebenkosten wie etwa Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer fallen aber dennoch an. Auf diese wichtige Tatsache wird in der Praxis oft vergessen. So unterliegen selbst Vergütungen an einen 100%-Gesellschafter-Geschäftsführer den zuvor erwähnten Lohnnebenkosten.

Da § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG selbständige Einkünfte und damit quasi einen eigenen Betrieb fingiert, kann der Geschäftsführer das Betriebsausgabenpauschale geltend machen.

D. Andere Fälle

Die Regelungen des

- § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG für Fremdgeschäftsführer,
 - § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG für Gesellschafter-Geschäftsführer ohne wesentliche Beteiligung, und
 - § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG für Gesellschafter-Geschäftsführer mit wesentlicher Beteiligung
- treffen keine Aussagen über die Subsumtion der Einkünfte von Geschäftsführern, deren Tätigkeit nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.¹⁰⁾

Dies betrifft Geschäftsführer, die sich gegenüber der GmbH lediglich zur Erfüllung eines konkreten Auftrags oder auch mehrerer konkreter Aufträge (Zielschuldverhältnisse) im Rahmen ihrer eigenen marktpräsenten unternehmerischen Tätigkeit verpflichten. Damit ist insbesondere das Tätigwerden im Rahmen von Werkverträgen oder anderen nicht dem Charakter eines Dienstverhältnisses entsprechenden Rechtsbeziehungen gemeint.¹¹⁾

Für die Bestimmung der Einkunftsart der Einkunftsquelle „Geschäftsführertätigkeit“ kommt es in erster Linie auf die Art der tatsächlich verrichteten Tätigkeit an. Ein allfälliges Beteiligungsausmaß an der zu führenden Gesellschaft spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.¹²⁾

Beschränkt sich die Geschäftsführertätigkeit lediglich auf die nachhaltige Verwaltung fremden Vermögens (Geschäftsführung im engeren Sinn), sind Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG anzunehmen.

Wird dagegen eine operative Tätigkeit, zB die Rechtsvertretung durch einen Rechtsanwalt oder eine wirtschaftstreuhänderische Leistung, durch einen Steuerberater erfüllt, fallen die Einkünfte unter § 22 Z 1 EStG.

Die ausschließlich operative Tätigkeit eines Geschäftsführers zB als Programmierer führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Der (ausnahmsweise) nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig werdende gewerberechtliche Geschäftsführer erzielt in der Regel auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Von der Frage der Einkunftsart ist die Frage der Betriebseigenschaft der „Geschäftsführertätigkeit“ abzugrenzen. Dabei ist zu untersuchen, ob die Geschäftsführertätigkeit in einer engen wirtschaftlichen Verschränkung mit einer anderen Tätigkeit des Steuerpflichtigen steht und daher mit dieser einen einheitlichen Betrieb bildet oder ob sie als eigenständiger Betrieb aufzufassen ist.¹³⁾

Diese Frage wird nach der Verkehrsauffassung zu lösen sein, wobei man grds davon ausgehen kann, dass die Geschäftsführertätigkeit einen eigenständigen Betrieb darstellt.¹⁴⁾ Diese Auslegung wird wohl insbesondere auch im Hinblick auf § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG, der ja quasi eine Betriebsfiktion aufstellt, geboten sein.¹⁵⁾

Von der Feststellung, ob die Geschäftsführertätigkeit einen eigenständigen Betrieb bildet, hängt es ab, ob die Basispauschalierung bzw das Betriebsausgabenpauschale für die Geschäftsführertätigkeit gesondert zusteht. Zudem ist sie auch für die Berechnung des Gewinnfreibetrags von Bedeutung.

E. Fazit

Die richtige steuerliche Behandlung von Geschäftsführern ist von fundamentaler Bedeutung, da sich daraus nicht nur unterschiedliche steuerliche, sondern vor allem auch sozialversicherungsrechtliche bzw beitragsrechtliche Konsequenzen ergeben (vgl Bindungswirkung des § 4 Abs 2 ASVG).

Aus dem Blickwinkel des Ertragsteuerrechts kann ein GmbH-Geschäftsführer entweder nichtselbständig oder selbständig tätig sein. Die steuerliche Einordnung von Geschäftsführern richtet sich grds nach den allgemeinen steuerlichen Kriterien. Abweichend davon werden Gesellschafter-Geschäftsführer, die organisatorisch eingegliedert sind, behandelt.

10) Vgl VwGH 19. 12. 1990, 87/13/0072.

11) Vgl EStR 2000 Rz 5275.

12) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 22 mwN.

13) Vgl bspw VwGH 14. 12. 1983, 81/13/0088.

14) In diesem Sinn wohl auch *Jakom/Baldauf*, EStG 2013 § 22 Rz 4.

15) Vgl dazu VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0071: „[...] ein Betrieb im Sinne des § 22 EStG 1988 ohne die Beteiligung nicht anzunehmen wäre“.

SCHLUSSSTRICH

Gesellschafter-Geschäftsführer, die nicht organisatorisch eingegliedert sind, oder Fremdgeschäftsführer werden nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen beurteilt. Dabei gilt es zunächst zu klären, ob die Tätigkeit dem Tatbild des § 47 EStG entspricht, bzw anders gesagt, ob die Tätigkeit unselbständig ausgeübt wird. Wenn Unselbständigkeit nicht anzunehmen ist, ist für die richtige steuerrechtliche Einordnung insbesondere die Art der tatsächlich verrichteten Tätigkeit von ausschlaggebender Bedeutung.