

Ertragsteuern

Interner Beteiligungserwerb: Zinsen aus Fremdfinanzierung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Leistungen wesentlich beteiligter G-Gf

Internationales Steuerrecht

Brexit & abgabenrechtliche Implikationen

Verkehrssteuern & Gebühren

VSt-Abzug bei Immo-Vermietung zwischen nahestehenden Personen

Wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer und Leistungen an die GmbH – wann kommt es zur Lohnnebenkostenpflicht?

Der VwGH hat sich in der Entscheidung 2013/13/0061 vom 1. 6. 2016 mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Lohnnebenkostenpflicht für alle Leistungen an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben ist.

STEFAN STEIGER

A. Ausgangssituation

Ein „leidiges“ Thema bei einer GPLA stellt die Fakturierung von Leistungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern an die GmbH dar. Die Finanzverwaltung geht bei den Prüfungen davon aus, dass de facto alle Leistungen, die ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer an die GmbH erbringt, eine Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ und KommSt) nach sich ziehen. Dies unabhängig davon, ob die „Geschäftsführerleistung“ oder andere Leistungen „hineinfakturiert“ werden. Der Hintergrund liegt in der Definition des § 22 Z 2 TS 2 EStG: Dieser sieht vor, dass „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art [...]“ unter diesen Einkunftstatbestand fallen und aufgrund des § 41 FLAG bzw des § 5 KommStG die Lohnnebenkostenpflicht auslösen.

Die Finanzverwaltung hat in den Informationen zum KommStG¹⁾ (letztes Update: 28. 12. 2011) in der Rz 78 folgende Infos betreffend Leistungen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern veröffentlicht:

„Wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH neben seinem Gehalt als Gesellschafter-Geschäftsführer auch freiberufliche Hono-

rare als Einzelunternehmer mit dieser GmbH abrechnet, sind auch diese Honorare in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 einzubeziehen und unterliegen damit der Kommunalsteuerpflicht. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab (vgl. VwGH 07. 07. 2011, 2010/15/0048; UFS 27. 12. 2010, RV/0109-W/10).

Diese Vergütungen sind nur dann nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und somit nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn das Einzelunternehmen über eine eigene unternehmerische Struktur (wie beispielsweise Mitarbeiter) verfügt und nicht bloß die eigene Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers honoriert wird. Die Leistungskomponente in der Vergütung an das Einzelunternehmen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen ist, ist aber jedenfalls in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen.“

Dr. Stefan Steiger ist Geschäftsführer der Elixia SteuerberatungsGmbH, Fachvortragender und Fachbuchautor, insb auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts. Weiters ist er Landespräsident der Kammer der Wirtschaftstreuhand im Burgenland.

1) BMF-010222/0260-VI/7/2011.

§ 22 Z 2 TS 2
EStG;
§ 41 FLAG;
§ 5 KommSt

Eingliederung;
Weisungs-
bindung;
Fakturierung;
Leistungen;
Bezüge;
Personalkosten

In der Praxis ist dieses „Herausrechnen“ sehr schwierig. Bei Prüfungen wird häufig ein bestimmter Prozentsatz der Honorare vereinbart, der dann die Bemessungsgrundlage für die Lohnnebenkosten erhöht.

Zu beachten ist auch, dass diese Regelung ausschließlich für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer und **nicht** für „einfache“ Gesellschafter gilt, die beispielsweise einen Werkvertrag über Beratungsleistungen an die GmbH abgeschlossen haben!²⁾

Der VwGH hat sich in der Entscheidung 2013/13/0061 vom 1. 6. 2016 den Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers angesehen und wie in der Folge dargestellt darüber entschieden.

B. Sachverhalt

Der Alleingesellschafter einer Transport-GmbH schloss mit dieser eine Vereinbarung ab, dass Leistungen für die GmbH vom Einzelunternehmen durchgeführt werden. Das Einzelunternehmen trägt die Kosten für das Personal und die Betriebsmittel selbst. Sämtliche mit dem Betrieb des Einzelunternehmens zusammenhängende Kosten werden monatlich mittels Rechnung an die GmbH weiterverrechnet und von dieser bezahlt.

Die GmbH tritt gegenüber den Kunden als alleinige Auftragnehmerin auf und erhält von den Kunden die Leistungserlöse.³⁾

Der Geschäftsführer bekam in den Streitjahren 2007–2010 Reisekosten ersetzt, die Geschäftsführerbezüge ausbezahlt sowie ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt. Dafür wurden DB und DZ abgeführt. Darüber hinaus wurden noch (entsprechend der Vereinbarung) sämtliche mit dem Betrieb des Einzelunternehmens zusammenhängende Kosten monatlich an die GmbH weiterverrechnet und von dieser bezahlt. Dafür wurden weder DB noch DZ abgeführt.

Vom Finanzamt wurde vorgebracht, dass die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der GmbH vorliege und dies für ausreichend angesehen werde. Eine weitere Prüfung erfolgte nicht!

C. Aussagen des VwGH⁴⁾

„Die belangte Behörde hat im Wesentlichen nur die **Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus** [...] geprüft und bejaht. [...] Dass es sich beim Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei⁵⁾ im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, um eine solche Person handelt, kann im vorliegenden Fall mit Rücksicht auf die kontinuierliche Besorgung der Aufgaben der Geschäftsführung nicht zweifelhaft sein [...]. Dies hat zur Folge, dass die [...] außer Streit gestellten **Beträge, die sich der Geschäftsführertätigkeit zuordnen lassen, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag einzubeziehen sind.**“

D. Anmerkung zum ersten Teil der Aussagen des VwGH

Wie nicht anders zu erwarten, ist der VwGH also der Ansicht von früheren Erkenntnissen gefolgt, wonach die Eingliederung ausreichend ist – eine weitere Prüfung betreffend Weisungsbindung und Unternehmerrisiko ist bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer nicht notwendig. Die Beträge, die sich der Geschäftsführertätigkeit zuordnen lassen, sind folglich in die Lohnnebenkosten einzu-beziehen.

„[...] Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ‚sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses‘ aufweist, wurde ausgesprochen, für die Anwendung dieser *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen sei es ohne Bedeutung, **in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.** [...] Dabei ging es stets um Tätigkeiten der Gesellschafter selbst, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes geeignet waren, ihre Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu begründen. Dies gilt auch für den Fall eines Ziviltechnikers mit ‚selbständiger betrieblicher Organisation‘, der im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, zu behandeln war. Die im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, erwähnte Frage, welche Konsequenzen aus Personalaufwendungen für allfällige Dienstnehmer von Gesellschafter-Geschäftsführern in den von ihnen verrechneten Honoraren zu ziehen wären, musste in diesem Erkenntnis, das Programmierleistungen betraf, nicht beantwortet werden, weil sie in der Beschwerde nur hypothetisch aufgeworfen worden war. Betriebsausgaben des Gesellschafters schmälern die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F).“

Trugen die strittigen Tätigkeiten in den unterschiedenen Fällen jeweils zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft bei, so kam auch **eine Ausscheidung der auf sie entfallenden Entgeltsteile aus der Bemessungsgrundlage nicht in Frage** [...]. Das bedeutet aber nicht die **Einbeziehung jeder Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person. Es muss sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswort um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die ‚für‘ die ‚Beschäftigung‘ des Gesellschafters gewährt werden.** Mit dem Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, wurde daher ein Bescheid aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, inwieweit in die strittige Vereinbarung (mit einer zur Umgehung der Kommunalsteuer als Geschäftsfüh-

2) In einer der nächsten taxlex-Ausgaben folgt eine ausführliche Darstellung betreffend die Lohnnebenkostenpflicht bei „einfachen“ Gesellschaftern.

3) Die vollständige Vereinbarung kann der Entscheidung entnommen werden.

4) Hervorhebungen durch den Autor!

5) Das war die GmbH (Anm)

rerin zwischengeschalteten GmbH) einbezogene Beträge zur Abgeltung von Lizenzrechten zuvor separat in Rechnung gestellt worden waren. **Auszuscheiden sind auch alle Zuwendungen, die ihre ‚Wurzel‘ nicht in der ‚Tätigkeit‘ des Gesellschafters, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben** (vgl. in diesem Sinn die Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0072, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0225, und vom 26. Juli 2007, 2004/15/0073 und 2006/15/0352).

Für Fälle der vorliegenden Art muss es vor diesem Hintergrund darauf ankommen, **inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird**. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, EStG8, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck ‚Beschäftigung‘ in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der Alleingesellschafter der GmbH als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988

vor. Dass die Tätigkeit ‚im Rahmen des Einzelunternehmens‘ ausgeübt werde und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern. Soweit die Leistungen hingegen, wie von der GmbH im Berufungsverfahren behauptet, von der ‚Belegschaft‘ des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht (vgl. ähnlich auch Rz 78 der in der Beschwerde zitierten Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 vom 28. Dezember 2011, BMF-010222/0260- VI/7/2011). [..]“

SCHLUSSSTRICH

Der VwGH hat in etwa so entschieden, wie es Rz 78 der Info zum Kommunalsteuergesetz vorsieht. Damit eine Lohnnebenkostenpflicht entsteht, müssen die „sonstigen Vergütungen“ ihre „Wurzel“ in der Tätigkeit des Geschäftsführers haben. Grundstücks- oder Gebäudevermietungen oder Lizenzzahlungen werden daher wohl auch zukünftig nicht unter die Lohnnebenkostenpflicht fallen.