

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema
VfGH zur Steuerfreiheit
von Trinkgeldern

Steueralltag
Mehrkindzuschlag: Ungereimtheiten
in der Praxis

Unternehmenssteuerrecht
„Kleinbus“ Opel Zafira: Der vierte Akt

Finanzstrafrecht
CHECKLISTE: Erstellung einer Selbstanzeige

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Arbeitsverhältnisbezogene
Schlichtungsklauseln

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
NOVEMBER 2008

11

441 – 476

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Keine Lohnnebenkostenpflicht bei nicht bestehender Weisungsbindung

Aufgrund der negativen Judikate iZm Gesellschafter-Geschäftsführern und hier va bei den wesentlich Beteiligten, wurde von Seiten der GPLA-Prüfer immer öfter die Frage gestellt, ob Fremdgeschäftsführer bzw nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung bis maximal 25%) überhaupt einkommensteuerpflichtig sein können oder ob diese Personengruppe eigentlich immer lohnsteuerpflichtig und damit auch immer lohnnebenkostenpflichtig ist. Der VwGH hat sich im Erk v 25. 6. 2008 (2008/15/0090) mit der Frage der Kommunalsteuerpflicht eines Fremdgeschäftsführers auseinandergesetzt, die aber auch weitreichende Folgen für die Lohnsteuer und für die Sozialversicherung hat.

§ 22 Z 2,
§ 47 Abs 2 EStG;
§ 4 Abs 2 ASVG;
§ 122 WKG;
§ 2 lit a
KommStG;
§ 41 Abs 2 FLAG

Geschäftsführer;
Fremdgeschäftsführer;
Weisungsbindung;
Lohnnebenkosten;
Unternehmerisiko

Eine neue Entscheidung des VwGH zum nicht beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer!

STEFAN STEIGER

A. Die Ausgangssituation

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Fremdgeschäftsführer bzw nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nicht steuerliche Dienstnehmer „sein wollen“, da damit im Regelfall (Ausnahme: Altfälle gem § 276 Abs 3 GSVG) auch eine Pflichtversicherung nach dem ASVG gem § 4 Abs 2 ASVG sowie die volle Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ, KommSt, DGA) verbunden ist. Auch Freiberufliche mit Kammerzugehörigkeit, wie zB Wirtschaftstreuhänder, haben aufgrund dieses Verweises in § 4 Abs 2 letzter Satz ASVG nicht die Möglichkeit, in der Krankenversicherung in den Gruppenkrankenversicherungsvertrag hinein zu optieren.¹⁾

Damit keine Lohnsteuerpflicht vorliegt, dürfen die steuerlichen Kriterien eines Dienstverhältnisses nicht vorliegen. Aus der Sicht der Finanzverwaltung sind die wesentlichen Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit das Unternehmerwagnis, eine Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Aus diesen Darstellungen sind daher drei Punkte wesentlich:

- Weisungsgebundenheit,
- organisatorische Eingliederung,
- Fehlen eines Unternehmerrisikos.

Unter **Weisungsgebundenheit** ist die Unterordnung unter persönliche, auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtete Weisungen des Arbeitgebers zu verstehen. Demgegenüber liegt eine Bindung an sachliche, auf den Arbeitserfolg gerichtete Weisungen in der Regel auch bei einem Werkvertrag vor. Das persönliche Weisungsrecht des Arbeitgebers nimmt zB auf die Art der Ausführung der Arbeit, die Zweckmäßigkeit des Einsatzes der Arbeitsmittel, die zeitliche Koordination der zu verrichtenden Arbeiten, die Vorgabe des Arbeitsortes usw Einfluss.²⁾

Die **organisatorische Eingliederung** in den geschäftlichen Organismus zeigt sich ua in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Ein Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten bringt eine Eingliederung in den Unternehmensorganismus zum Ausdruck, was dem Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses zuwiderläuft.

Ist anhand dieser beiden Kriterien „Weisungsgebundenheit“ und „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus“ noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen ausgeübten Tätigkeit möglich, so wird noch auf das Kriterium des Unternehmerrisikos abgestellt.

Im Vordergrund des Merkmals des **Unternehmerwagnisses** steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, wobei auch solche Wagnisse zu berücksichtigen sind, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

B. Weisungsbindung lt GmbHG versus Weisungsbindung im Anstellungsvertrag

In letzter Zeit wurde immer wieder die Frage aufgeworfen, ob die Vereinbarung einer „Weisungsfreistellung“ im Anstellungsvertrag durch die Regelungen im § 20 GmbHG „overruled“ wird. Der UFS Innsbruck hat sich in einem Erk v 13. 7. 2007 (RV/0462-I/06) genau mit dieser Frage auseinandergesetzt. Es ging um einen Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer

Dr. Stefan Steiger ist Geschäftsführer der Elixia SteuerberatungsGmbH, Fachvortragender und Fachbuchautor, insb auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts.

1) Für Rechtsanwälte und Ziviltechniker gibt es hier im § 5 Abs 1 Z 14 ASVG (RA) bzw § 5 Abs 1 Z 15 ASVG (ZT) eine Ausnahmeregelung.

2) Vgl auch LStR 2002 Rz 935.

Beteiligung von knapp unter 50%, der sich an keine vorgegebene Arbeitszeit und keinen vorgegebenen Arbeitsort zu halten hatte. Der Berufungswerber war der Ansicht, dass keine DB- und DZ-Pflicht bestehe, weil die gesellschaftsrechtliche Weisungsbindung durch den mit der Gesellschaft geschlossenen Vertrag „aufgehoben“ sei. Der UFS führt dazu an, dass der Geschäftsführer – unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung – jedenfalls verpflichtet ist, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen. Nach einigen Zitaten aus Kommentaren zum GmbHG führt der UFS an, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen Regelungen durch das GmbHG überlagert werden und das GmbH-Recht daher zum unmittelbaren Inhalt der schuldrechtlichen Vereinbarung wird. Es ist somit nicht möglich, durch Bestimmungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen.

C. Zur aktuellen Entscheidung

Im Erk v 25. 6. 2008 (2008/15/0090) war ua die Frage offen, ob ein nicht beteiligter Geschäftsführer mit seinen Bezügen der Kommunalsteuer unterliegt. Von Seiten des Beschwerdeführers wurde vorgebracht, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt worden sei und daher die Festsetzung der Kommunalsteuer unzulässig sei.

Der VwGH führt in seiner Begründung an, dass die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen beschreibt, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers andererseits. Die Eingliederung wird nach stRsp des VwGH durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Diese auf Dauer wahrgenommene Tätigkeit wurde von Seiten des Beschwerdeführers auch nicht bestritten. Wesentliches Merkmal ist jedoch auch in jenen Fällen, in welchen die Geschäftsführer an der Gesellschaft nicht beteiligt sind (Anmerkung: ME müsste dies auch für nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gelten, die über keine Sperrminorität verfügen), deren Weisungsgebundenheit.

Und genau mit dieser Frage des „Overrulens“ (wie oben angeführt) hat sich der VwGH in den weiteren Ausführungen beschäftigt.

In seinem Erk v 24. 2. 1999 (97/13/0234) hat der VwGH zur Frage, ob die (an der Gesellschaft nicht

beteiligten) Mitglieder des Vorstands einer AG ihre Arbeitskraft iSd § 47 Abs 2 EStG schulden, zum Ausdruck gebracht, dass dies allein aufgrund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrags unabhängig von den aktienrechtlichen Bestimmungen (vgl §§ 70 ff AktG) über die Unabhängigkeit des Vorstands von den anderen Organen der AG zu beurteilen ist, weil es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne auf **das schuldrechtliche Verhältnis** zwischen Vorstandsmitglied und AG ankommt. Entsprechendes gilt für die Geschäftsführer einer GmbH!

Der VwGH führt weiters aus, dass – wie im oben angeführten Erk v 10. 11. 2004 – (nur) in den Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf (Anm: nämlich in der Frage, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt oder nicht).

D. Was kann man daraus ableiten?

Aus dem Erk kann man klar ableiten, dass Fremdgeschäftsführer und mE auch nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung bis maximal 25% – allerdings ohne Sperrminorität) nicht als lohnsteuerliche Dienstnehmer (und somit frei von DB, DZ und KommSt) angesehen werden, wenn die Weisungsbindung im Anstellungsvertrag explizit ausgenommen ist und ein Unternehmerrisiko (dies spricht der VwGH in diesem Erk aber nicht definitiv aus) vorliegt. Nicht zu verwechseln ist dies allerdings mit einer Sperrminorität, die im Gesellschaftsvertrag normiert ist. Hat der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer eine Sperrminorität vereinbart, kommt es mE immer zur Lohnsteuerpflicht und daher auch zum Vorliegen von DB, DZ und KommSt.

SCHLUSSSTRICH

Fremdgeschäftsführer und mE auch nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer müssen nicht immer der Lohnnebenkostenpflicht (DB, DZ und KommSt) unterliegen.