

Kap 3

Fremdgeschäftsführer

Die Geschäftsführung durch Personen, die nicht an der Gesellschaft beteiligt sind, ist aus arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen. Die Fremdgeschäftsführung ist sowohl im Rahmen eines echten oder freien Dienstvertrages als auch in Einzelfällen im Werkvertrag möglich.

3.1 Echtes Dienstverhältnis

Unter der Annahme eines echten Dienstvertrages, also der Bindung an Arbeitszeit, Arbeitsort und insbesondere Weisungen, ist die Beurteilung in den einzelnen Rechtsgebieten wie nachstehend dargestellt vorzunehmen.

3.1.1 Steuer

Ist der Fremdgeschäftsführer im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig, erzielt er Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem § 25 EStG und ist damit lohnsteuerpflichtig.

Die Gesellschaft hat von den Geschäftsführerbezügen im Rahmen der Abrechnung die Lohnsteuer einzubehalten. Als Dienstnehmer stehen dem Geschäftsführer beispielsweise die begünstigte Besteuerung mit 6% für Sonderzahlungen zu.

Lohnsteuerrechtliche Besonderheiten:

Ist ein Fremdgeschäftsführer echter Dienstnehmer und somit lohnsteuerpflichtig, jedoch aus dem Geltungsbereich des Kollektivvertrags ausgenommen, sind folgende Besonderheiten zu beachten:

a) Keine Abrechnung bzw kein „Herausschälen“ von steuerfreien Zuschlägen gem § 68 EStG.

Ist der Kollektivvertrag (KV) auf den Fremdgeschäftsführer nicht anzuwenden, besteht weder nach dem Arbeitszeitgesetz (AZG) noch aufgrund des KVs ein Anspruch auf Überstundenvergütung. Ein Anspruch auf Überstundenabgeltung (mit einem Zuschlag) kann daher nur einzelvertraglich vereinbart sein.

4.2 Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer mit maximal 50% Beteiligung

Liegt die Beteiligung eines Gesellschafter-Geschäftsführers über 25%, liegt aus steuerlicher Sicht keine Arbeitnehmereigenschaft vor. Der Verweis von der Lohnsteuer auf die Sozialversicherung ist daher nicht mehr möglich. Die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist nach den allgemeinen Kriterien vorzunehmen, wobei das Kriterium der Weisungsbindung wiederum im Mittelpunkt steht.

Jedoch können auch die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in 3 Fallgruppen eingeteilt werden.

VARIANTE 1:

- echter Dienstvertrag
- keine Sperrminorität

a) Steuer

Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sind aus steuerlicher Sicht nicht als Dienstnehmer zu qualifizieren. Diese Beurteilung erfolgt unabhängig davon, ob der Geschäftsführer durch eventuell gesellschaftsvertragliche Sonderrechte weisungsungebunden ist oder nicht. Auch irrelevant für die steuerliche Beurteilung ist die Qualifizierung nach sozialversicherungsrechtlichen Aspekten. Liegt aus Sicht der Sozialversicherung aufgrund einer Weisungsbindung ein Dienstverhältnis vor, das dem ASVG unterliegt, hat diese Beurteilung keine Auswirkungen auf die steuerliche Charakteristik. Übersteigt die Beteiligung eines Geschäftsführers 25%, liegen jedenfalls selbstständige, im Veranlagungsweg zu erfassende Einkünfte vor.

Je nach Tätigkeit des Geschäftsführers erzielt dieser Einkünfte aus § 22 oder § 23 EStG.

b) Sozialversicherung

Liegt bei einer Beteiligung von weniger als 50% weder eine Sperrminorität noch Lohnsteuerpflicht vor, ist auf die sozialversicherungsrechtlichen Merkmale ei-

nes Dienstverhältnisses abzustellen. Dabei ist zu prüfen, ob persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit gegen Entgelt vorliegt, wobei das Kriterium der Weisungsbindung auf einzelvertraglicher Ebene im Mittelpunkt steht (siehe vorherige Kapitel).

Ist der Geschäftsführer in persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit tätig, liegt ein Dienstverhältnis gem § 4 Abs 2 ASVG vor.

c) Arbeitsrecht

Arbeitsrechtliche Bestimmungen sind anwendbar.

d) Lohnnebenkosten

Es besteht Lohnnebenkostenpflicht.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat sich in den letzten Jahren zweifellos dahingehend entwickelt, dass die Bezüge aller wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer den Lohnnebenkosten in Form von DB, DZ und Kommunalsteuer unterliegen, dies deswegen, weil der VwGH in diesen Fällen im Wesentlichen nur mehr auf das Kriterium der betrieblichen Eingliederung abstellt. Diese Eingliederung liegt bei jeder nach außen hin auf Dauer angelegten und erkennbaren Tätigkeit vor, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird.

e) Beispiel

Beispiel:

Martin Schweizer ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer gewerblichen GmbH. Sein Beteiligungsausmaß beträgt 35%. Im Gesellschaftsvertrag wurde keine Sperrminorität festgelegt. Sein monatliches Bruttoeinkommen beträgt € 4.000,--. Im Dienstvertrag wurden eine Konkurrenzklausel, fixe Arbeitszeiten und Arbeitsort vereinbart.

Lösung:

Ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis kann aufgrund der Beteiligungshöhe von 35% nicht mehr bestehen. Somit wäre für DB, DZ und KommSt zu prüfen, ob die Kriterien gem § 47 EStG vorliegen. Entscheidende Bedeutung kommt bei dieser Konstellation dem Umstand

zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist. Diese Eingliederung ist gegeben. Es liegt ein Dienstverhältnis gem § 4 Abs 2 ASVG vor.

Überblick:

| | LSt | Est | ASVG | GSVG | KommSt |
|------|-----|-----|--------|------|--------|
| ja | | X | X (D1) | | X |
| nein | X | | | X | |

| | DB | DZ | IESG | BVK | AKU | U-Bahn |
|------|----|----|------|-----|-----|--------|
| ja | X | X | X | X | | X |
| nein | | | | | X | |

VARIANTE 2:

- freier Dienstvertrag
- keine Sperrminorität
- keine Weisungsbindung

a) Steuer

Siehe Tz 3.2.1

b) Sozialversicherung

Ist der Anstellungsvertrag als freier Dienstvertrag zu qualifizieren, kommt eine Pflichtversicherung nach § 4 Abs 4 ASVG nur dann in Betracht, wenn keine Pflichtversicherung nach dem GSVG (§ 2 Abs 1 Z 3 GSVG), BSVG oder FSVG gegeben ist. Daher kommt § 4 Abs 4 ASVG nur dann zur Anwendung, wenn die GmbH nicht Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft ist und der Geschäftsführer über keine wesentlichen Betriebsmittel verfügt. Liegen wesentliche Betriebsmittel vor, kommt es zu einer Pflichtversicherung als „neuer“ Selbständiger gem § 2 Abs 1 Z 4 GSVG.

Freie Dienstverträge sind für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer laut E-MVB (004-ABC-G-003) ausgeschlossen, aufgrund der bereits erwähnten VwGH Judikatur wird diese Vorgehensweise jedoch möglicherweise überdacht.

Siehe auch Tz 4.1, Variante 2 b.

c) Arbeitsrecht

Arbeitsrechtliche Bestimmungen sind nicht anzuwenden.

d) Lohnnebenkosten

Siehe Tz 4.2, **Variante 1 d**

e) Beispiel

Beispiel:

Martin Schweizer ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer gewerblichen GmbH. Sein Beteiligungsausmaß beträgt 35%. Im Gesellschaftsvertrag wurde keine Sperrminorität festgelegt. Er hat einen freien Dienstvertrag und ein monatliches Bruttoeinkommen von € 4.000,--. Es wurde keine bestimmte Anwesenheitszeit vereinbart.

Lösung:

Ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis kann aufgrund der Beteiligungshöhe von 35% nicht mehr bestehen. Somit wäre für DB, DZ und KommSt zu prüfen, ob die Kriterien gem § 47 EStG vorliegen. Entscheidende Bedeutung kommt bei dieser Konstellation dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist. Diese Eingliederung ist gegeben. Aufgrund des freien Dienstvertrags und der WKO Mitgliedschaft, liegt eine GSVG Versicherung vor. Die BVK-Beiträge fallen aufgrund der GSVG-Pflichtversicherung in der Krankenversicherung an.

Übersicht:

| | LSt | ESt | ASVG | GSVG | KommSt |
|------|-----|-----|------|------|--------|
| ja | | X | | X | X |
| nein | X | | X | | |

| | DB | DZ | IESG | BVK | AKU | U-Bahn |
|------|----|----|------|-----|-----|--------|
| ja | X | X | | X | | |
| nein | | | X | | X | X |

6.2 Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

Das Beschäftigungsverhältnis von Vorstandsmitgliedern ist vertragsrechtlich zwar als freier Dienstvertrag zu qualifizieren, dieser Umstand führt jedoch nicht dazu, dass Vorstände als freie Dienstnehmer iSd ASVG bei der GKK anzumelden sind. Im SV-Recht haben Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften eine Sonderstellung.

Gleich wie bei den Gesellschafter-Geschäftsführern ist auch bei Vorständen zwischen lohnsteuerpflichtigen Vorständen und nicht lohnsteuerpflichtigen zu unterscheiden.

Lohnsteuerpflichtige Vorstände sind Vorstände, die

- keine Beteiligung oder eine Beteiligung bis max 25% an der AG haben und
- mit denen eine (Anstellungs-)Vereinbarung getroffen wurde, nach der ihnen eine einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG zugrunde liegende Stellung zukommt, und aus diesem Grund – ungeachtet der Beurteilung in anderen Rechtsbereichen – steuerlich ein Dienstverhältnis anzunehmen ist.

Nach einhelliger Meinung der Krankenversicherungsträger ist jedenfalls die Prüfreihefolge anzuwenden. Liegt Lohnsteuerpflicht gem § 47 Abs 1 iVm Abs 2 EStG vor, ist Versicherungspflicht nach § 4 Abs 2 dritter Satz ASVG (Meldung mit Beitragsgruppe D1p) gegeben.

Nicht lohnsteuerpflichtige Vorstände, das sind Vorstände, die

- eine Beteiligung von mehr als 25% an der AG haben oder
- die keine Beteiligung oder eine Beteiligung bis max 25% an der AG haben, mit denen aber eine (Anstellungs-)Vereinbarung (zB iS eines „steuerlichen“ freien Dienstvertrages oder eines Werkvertrages) getroffen wurde, nach der ihnen keine – steuerrechtlich – als Dienstverhältnis zu beurteilende Stellung zukommt.