



Never ending story – Lohnnebenkosten für Bezüge nicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer

Angrenzendes Steuerrecht > Aufsätze · Jürgen Romstorfer , Stefanie Stöcklinger · GES 2022, 32
· Heft 1 v. 25.3.2022

Anlass für die erneute Auseinandersetzung mit der missglückt formulierten Bestimmung des [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) war eine Entscheidung des BFG zu vier nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer Ziviltechniker-GmbH (Bf).

Deskriptoren: Dienstverhältnis; Eingliederung; Gesellschaftsvertrag; Lohnnebenkosten; Weisungsbindung.

Normen: § 22 Z 2 TS 2 EStG, [§ 23 EStG](#), § 25 (1) Z 1 lit a EStG, § 25 (1) Z 1 lit b EStG, § 47 (2) EStG

1. Grundproblematik

Je nach Beteiligungshöhe und Weisungsbindung können Gesellschafter-Geschäftsführer mit ihrer Geschäftsführungstätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem [§ 22 EStG](#), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem [§ 25 EStG](#) oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem [§ 23 EStG](#) erzielen. In der Praxis stellt sich regelmäßig die Frage, ob für Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern Lohnsteuer inkl der Lohnnebenkosten (DB, DZ, KommSt) abzuführen ist.² Nach [§ 41 Abs 1 FLAG](#) haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag (DB) abzuführen, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer iSd § 41 Abs 1 sind gem Abs 2 *leg cit*:

- Dienstnehmer iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#),
- freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs 4 ASVG](#),
- sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 EStG](#).

Zusätzlich zum DB ist der Dienstgeberzuschlag (DZ) gem [§ 122 Abs 8 WKG](#) zu entrichten, der an die DB-Pflicht in [§ 41 FLAG](#) anknüpft. Ob ein Arbeitgeber für einen angestellten Geschäftsführer DB und DZ abführen muss, hängt also von der Einstufung des Geschäftsführers als Dienstnehmer iSd [§ 41 Abs 1 FLAG](#) ab.

Wesentlich beteiligte Geschäftsführer erzielen aufgrund der Fiktion in § 22 Z 2 TS 2 EStG Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sie sind als Dienstnehmer anzusehen, wenn sie über 25 % am Grund- oder Stammkapital halten und – abgesehen von der Weisungsgebundenheit – sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) vorliegen. Ein Dienstverhältnis liegt demnach vor, wenn die tätige Person in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingebunden ist und eine Weisungsgebundenheit gegenüber diesem besteht.

Nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a oder lit b EStG](#) erzielen. Unter lit a fallen Bezüge und Vorteile, die aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) bezogen werden. Lit b *leg cit* normiert – ebenso wie § 22 Z 2 TS 2 EStG – eine Ausnahme von den allgemeinen Erfordernissen an ein steuerliches Dienstverhältnis und erfasst auch Geschäftsführerbezüge, wenn die „Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher

Sonderbestimmung fehlt“, die Gesellschafter-Geschäftsführer also aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung weisungsfrei gestellt werden. Alle sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – mit Ausnahme der Weisungsbindung – müssen jedoch trotzdem vorliegen. Besteht die Weisungsfreiheit aus einem anderen Grund als einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung, ist [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) nicht anwendbar.³ Es

Seite 32

können folglich Fälle auftreten, in welchen die Weisungsbindung in einem anderen Vertragsdokument als dem Gesellschaftsvertrag (etwa im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag) ausgeschlossen wird, weshalb weder § 25 Abs 1 Z 1 lit a noch lit b EStG zur Anwendung kommen können.

Fallen Geschäftsführerbezüge demnach weder unter § 22 Z 2 TS 2 EStG noch unter [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a oder lit b EStG](#), ist der Dienstgeber – kraft des Verweises auf [§ 22 Z 2](#) und [§ 47 Abs 2 EStG](#) in [§ 41 Abs 2 FLAG](#) – nicht zur Abfuhr lohnabhängiger Abgaben (DB, DZ, KommSt) verpflichtet. Bezüge nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer werden in weiterer Folge wohl als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 Z 1 oder Z 3 EStG](#) oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd [§ 23 EStG](#) zu qualifizieren sein.⁴

2. BFG zum nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer

2.1 Sachverhalt ([BFG 30.9.2021, RV/5100376/2018](#))

Im Rahmen einer Gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) wurde festgestellt, dass von der beschwerdeführenden GmbH (Bf) für die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer weder Lohnsteuer noch DB und DZ abgeführt wurde. Die Bf begründete dies mit dem Abschluss neuer Geschäftsführerverträge, nach denen die Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich arbeitsbezogener Belange weisungsfrei gestellt wurden. Ein Dienstverhältnis nach [§ 47 Abs 2 EStG](#) sei mangels persönlicher Weisungsbindung zu verneinen. Der Ansicht der Lohnsteuerprüfer – welcher sich auch das Finanzamt anschloss – folgend, seien die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer dennoch als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) zu qualifizieren, denn werde jedem einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführer gesellschaftsvertraglich eine Sperrminorität eingeräumt. Dem Gesellschaftsvertrag waren unter Punkt 9. „qualifizierte Beschlusserfordernisse“ bestimmte Regelungsgegenstände (insb „Abschluss und Änderung von Anstellungsverträgen mit den Geschäftsführern sowie die Festlegung deren Vergütung“) zu entnehmen, die einer Mehrheit von 90 % der abgegebenen Stimmen bedurften. Diese Klauseln seien der Ansicht des Finanzamtes zufolge derart umfassend, dass diese „*einer gänzlichen Sperrminorität für sämtliche Beschlüsse nahezu gleichkommen*“. Dieser Ansicht wurde mit dem von der Bf vorgelegten Rechtsgutachten entgegengetreten, welches vorbrachte, dass es sich bei der streitgegenständlichen Bestimmung gerade nicht um eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) handle, denn betreffen die im Gesellschaftsvertrag der GmbH aufgezählten Punkte „*in keiner Weise die laufende ordentliche Geschäftsführung*“. Gegen die vom Finanzamt letztendlich erlassenen Haftungs- und Festsetzungsbescheide erhob die Bf Beschwerde an das BFG.

2.2 Entscheidung des BFG

Dem BFG zufolge ist für die Subsumtion der Geschäftsführerbezüge unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a oder lit b EStG](#) primär auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) abzustellen. Nach der stRsp des VwGH sind hierfür die beiden Kriterien der Weisungsgebundenheit sowie der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers maßgeblich. Erst wenn anhand dieser gesetzlich festgeschriebenen Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit möglich ist, sind weitere, von der Rsp entwickelte Abgrenzungskriterien

Seite 2

heranzuziehen.⁵ Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft war aufgrund der langjährigen Tätigkeit der Personen als Geschäftsführer und Ziviltechniker der Bf zu bejahen. Eine Weisungsgebundenheit konnte das BFG in dem dafür maßgeblichen schuldrechtlichen Verhältnis zwischen den Geschäftsführern und der GmbH mangels arbeitsbezogener persönlicher Weisungsbefugnis nicht erkennen. Ein Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) ist daher dem BFG zufolge zu verneinen und liegen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 Z 1 *lit a* EStG vor.

Zumal kein „echtes“ Dienstverhältnis vorlag, prüft das BFG die Anwendbarkeit von § 25 Abs 1 Z 1 *lit b* EStG und damit, ob die Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen weisungsfrei sind. Nach jüngerer Rsp des VwGH werden unter diese Bestimmung Regelungen im Gesellschaftsvertrag subsumiert, mit denen vom dispositiven GmbHG abgewichen wird und die Gesellschaftern Sonderrechte einräumen. Primär hatte der Gesetzgeber bei der Einführung dieser Bestimmung Sperrminoritäten vor Augen.⁶ Diese

Seite 33

ermöglichen es Gesellschafter-Geschäftsführern bei einer Beteiligung von bspw 20 % und einem qualifizierten Zustimmungsquorum für Beschlüsse der Generalversammlung von 80 %, ebensolche Beschlüsse und damit auch Weisungen an sie zu unterbinden.⁷ Die im zugrundeliegenden Fall erforderliche Beschlussmehrheit von 90 % der abgegebenen Stimmen bezog sich hingegen lediglich auf außergewöhnliche Maßnahmen (Verhältnis der Gesellschafter untereinander, der Gesellschaft zum Geschäftsführer sowie Geschäfte, die der Zustimmung des Aufsichtsrates bedürfen), die bereits dem Grunde nach in die Zuständigkeit der Gesellschafter fallen. Die Beschlussfassung über Angelegenheiten der laufenden Geschäftsführung bedarf hingegen einer 2/3-Mehrheit der Gesellschafter. Als nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter war es daher den vier Geschäftsführern nicht möglich, Weisungen dieser Art an sie zu verhindern. In eben diesen Gründen erkannte das BFG eine Weisungsbindung der Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der GmbH in Angelegenheiten der ordentlichen Geschäftsführung. Das Vorliegen einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung, die eine Weisungsungebundenheit begründet, dementierte das BFG.

Im Übrigen schließt sich das BFG der noch engeren Rechtsansicht der Bf an, wonach unter der Wortfolge „die Verpflichtungen, den Weisungen eines anderen zu folgen“ iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) nur solche Weisungen aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen verstanden werden können, die das persönliche arbeitsbezogene Tätigwerden des Geschäftsführers betreffen. Diese Auslegung unterstellt das BFG auch dem VwGH und bezieht sich dabei auf die bisherige Rsp zu [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#), wonach „die Wahrnehmung der für die persönliche Abhängigkeit maßgeblichen Belange seitens des Geschäftsführers“ ebenso wie die „fehlende Bindung an persönliche Weisungen“ maßgeblich sind.⁸ Des Weiteren differenziert der VwGH in seinem Erkenntnis zur persönlichen Abhängigkeit iSd [§ 4 Abs 2 ASVG](#) – auf welches sich auch das BFG bezieht – explizit zwischen Geschäftsvorfällen und stellt fest, dass es entscheidend ist, ob dem Geschäftsführer „Weisungen über die Ausübung der Beschäftigung, sohin des Arbeitsortes, der Arbeitszeit und des arbeitsbezogenen Verhaltens“ erteilt werden können.⁹

Das BFG gab der Beschwerde Folge. Eine ordentliche Revision zu der strittigen Rechtsfrage, welche Weisungen der Generalversammlung von einer „gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung“ iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) erfasst sein müssen, ließ das BFG aufgrund der Klärung der Rechtsfrage unter Heranziehung der stRsp des VwGH nicht zu. Das Finanzamt erhob eine außerordentliche Revision, die derzeit beim VwGH anhängig ist.

3. [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) – quo vadis?

3.1 Historische Hintergründe von [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#)

Seite 3

Gesellschafter-Geschäftsführer konnten unabhängig von ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als in einem Dienstverhältnis zur GmbH iSd [§ 47 Abs 3 EStG](#) 1972 stehende Arbeitnehmer angesehen werden. Diese Ansicht wurde von Lehre¹⁰ und Rsp¹¹ bis zu einem Erkenntnis des verstärkten Senats des VwGH vom 9.12.1980¹² einhellig vertreten. Maßgeblich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses war bis dahin nicht das dafür übliche persönliche Abhängigkeitsverhältnis, sondern das Gesellschaftsverhältnis.¹³ Die bis dahin ergangene Rsp befasste sich gerade nicht mit der Weisungsgebundenheit als wesentlichem Tatbestandsmerkmal eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 3 leg cit.](#) Der verstärkte Senat des VwGH ging von dieser Rechtsansicht ab: Trotz der Verwendung des Bindewortes „oder“ im Gesetzestext des [§ 47 Abs 3 EStG](#) 1972 ist nicht von zwei unterschiedlichen Kriterien, sondern von kumulativen Voraussetzungen für die Annahme eines Dienstverhältnisses auszugehen. Das Tätigwerden unter dem Willen eines anderen, die Verpflichtung einer Person Folge zu leisten, erweist sich als wesentlich für das Dienstverhältnis. Demzufolge würde – so der VwGH – die bisher verfolgte Auffassung „*der aus [§ 47 EStG](#) 1972 erkennbaren Absicht des Gesetzgebers widersprechen, eine Tätigkeit, bei der der Betreffende sich keinem fremden Willen zu fügen hat, als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren*“.¹⁴

Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, im Rahmen des AbgÄG 1981¹⁵ die Bestimmungen des [§ 22 Z 2](#) und [§ 25 Abs 1 Z 1 EStG](#) neu zu fassen. Damit stellte der Gesetzgeber in [§ 22 Z 2 TS 2 EStG](#) die Fiktion auf, dass Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung von über 25 % Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, wenn abgesehen von der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.¹⁶ Um Abgrenzungsschwierigkeiten

Seite 34

zu vermeiden, wurde ergänzend in [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) geregelt, dass nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter bei Vorliegen einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung, die den angestellten Gesellschafter weisungsfrei stellt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Die Fiktion wurde durch das AbgÄG 1994 mit dem in [§ 47 Abs 2 Satz 3 EStG](#) normierten Rückverweis auf (nunmehr) [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) ergänzt, wonach Gesellschafter-Geschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen sind.¹⁷ Anstatt durch die gesetzlichen Änderungen Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, bewirkte der Gesetzgeber jedoch Gegenteiliges, führt doch das gegenständliche Regelungsgefüge gerade zu erheblichen Abgrenzungs- und Zuordnungsproblemen.¹⁸

3.2 Geltendes Recht

Voraussetzung für die Lohnabgabepflicht nach [§ 41 Abs 1 FLAG](#) iVm [§ 122 Abs 8 WKG](#) (DB und DZ) ist primär das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#). Mit der Änderung der Rechtsprechung¹⁹ stellt der VwGH klar, dass für dessen Vorliegen vorerst nur die gesetzlich geregelten Kriterien maßgeblich sind. Zum einen kommt es dabei auf die Weisungsgebundenheit und zum anderen auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers an.²⁰ Andere von der Rsp entwickelte Kriterien (zB geregelte Arbeitszeit, geregelte Urlaubszeit, erfolgsunabhängiger Lohn²¹, kein Unternehmerwagnis²², und fehlende Vertretungsbefugnis²³) sind nur heranzuziehen, wenn die beiden gesetzlich normierten Kriterien zu keiner klaren Abgrenzung führen.²⁴

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der stRsp jedenfalls anzunehmen, wenn eine nach außen erkennbare auf Dauer angelegte Tätigkeit ausgeführt wird, die den Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht.²⁵ Kritisch sieht das Höfle, wenn er vorbringt, dass bei der Eingliederung abstrakt auf die Eintragung des

Seite 4

Geschäftsführers im Firmenbuch und nicht auf die konkreten Umstände der Beschäftigung abgestellt werde.²⁶

Demgegenüber stellt das Kriterium der Weisungsbindung die Lehre und Rsp vor größere Herausforderungen. Allgemein unterteilt man die Weisungsbindung in eine persönliche und eine sachliche Weisungsbindung.²⁷ Beziehen sich Weisungen auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft und steht eine Person in wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit zum Arbeitgeber, so lässt dies auf ein persönliches Weisungsrecht des Arbeitgebers schließen.²⁸ Dabei stellt der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft zur Verfügung und verspricht nicht bloß die Ausführung einzelner Arbeiten.²⁹ Steht hingegen der Erfolg einer bestimmten Leistung im Vordergrund, spricht man vom sachlichen Weisungsrecht.³⁰ Letzteres ist jedoch nach stRsp für das Erfüllen des Tatbestandsmerkmals der Weisungsbindung iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) unbeachtlich.³¹

Liegen sowohl die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus als auch die (persönliche) Weisungsbindung vor, sind die Bezüge eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG](#) zuzuordnen. Bei leitenden Angestellten bzw höher qualifizierten Tätigkeiten tritt hingegen das Kriterium der Weisungsbindung in den Hintergrund.³² Erforderlich ist dennoch, dass dem Arbeitgeber die Möglichkeit zukommt, individuell-konkrete Anordnungen zu erteilen.³³

Fehlt es an der Weisungsbindung, liegen aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, ist der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer dennoch als Dienstnehmer anzuerkennen. Seine Bezüge sind dann als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) zu qualifizieren. Die Weisungsfreiheit muss sich jedoch aus einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung ergründen. Besteht eine solche

Seite 35

gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmung, ist [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) in der Regel anwendbar, denn unter diesen Umständen ist lediglich das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nachzuweisen, welches – wie bereits ausgeführt – nahezu in jedem Fall vorliegt.³⁴ Wird die Weisungsfreiheit der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer allerdings in anderen Vertragsdokumenten (zB im Anstellungsvertrag) vereinbart, so schließt dies – wie im gegenständlichen Erkenntnis des BFG – sowohl eine Anwendung von [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) als auch das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG](#) aus.³⁵ Die Bezüge sind folglich als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 Z 1 oder Z 3 EStG](#) oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem [§ 23 EStG](#) zu qualifizieren.³⁶

3.3 Schlussfolgerungen in Bezug auf die Entscheidung des BFG

Der anlassgebenden Entscheidung³⁷ liegen vier Gesellschafter-Geschäftsführer zugrunde, die jeweils mit weniger als 25 % am Stammkapital der GmbH beteiligt sind. Ihre Bezüge können folglich gem [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a oder lit b EStG](#) zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nicht aber zu Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 Z 2 EStG](#) führen. Dazu sind die in Kapitel 3.2. genannten Voraussetzungen zu prüfen. Das BFG prüft folglich in einem ersten Schritt die Kriterien eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) und scheint damit – entsprechend dem Aufbau des Gesetzestextes – zuerst die Anwendbarkeit von [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG](#) zu beurteilen. Erst bei Nichtanwendung von lit a sei auf lit b *leg cit* einzugehen. Dieses Vorgehen widerspricht einem Teil der Lehre, der davon ausgeht, dass lit b als *lex specialis* anzusehen ist und somit vor lit a geprüft werden sollte.³⁸ Dieser Ansicht kann uE nicht beigegeben werden. Spezieller kann eine Norm nur sein, wenn sie dieselben Tatbestandsmerkmale wie eine andere aufweist. Dies ist hier gerade nicht der Fall, denn erfordert lit a *leg cit* die Eingliederung in den

Seite 5

gesellschaftlichen Organismus sowie die Weisungsbindung, während bei lit b *leg cit* neben der Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus Weisungsfreiheit auf Basis einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung bestehen muss. Folglich kann lit b *leg cit* nicht als *lex specialis* zu lit a *leg cit* gesehen werden. Beide Bestimmungen überschneiden sich in einem bestimmten Anwendungsbereich, sind jedoch nicht deckungsgleich. Festzuhalten ist des Weiteren, dass es uE nicht auf die konkrete Prüfungsreihenfolge ankommt, denn es stellt sich bei beiden Tatbeständen vorwiegend die Frage nach der Weisungsbindung.³⁹ Für die Abfuhr der Lohnnebenkosten ist die Zuordnung der Einkünfte unter lit a oder lit b *leg cit* im Ergebnis unwesentlich.

Mangels Weisungsgebundenheit im Geschäftsführervertrag ist [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG](#) nicht anwendbar, weshalb das BFG in einem zweiten Schritt das Vorliegen einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung iSd lit b *leg cit* prüft. Dabei ist insbesondere auf Sperrminoritäten abzustellen, die Gesellschafter-Geschäftsführer weisungsfrei stellen und eine Einordnung derer Einkünfte unter [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) ermöglichen.⁴⁰ Das BFG stimmt der Auslegung der Bf dahingehend zu, dass unter der Wortfolge „den Weisungen eines anderen zu folgen“ lediglich die persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen sei. Die sachliche Weisungsbindung sei für die Zuordnung unter lit b *leg cit* irrelevant. Die den Gesellschafter-Geschäftsführern im Gesellschaftsvertrag eingeräumte Sperrminorität beziehe sich bloß auf die außerordentliche Geschäftsführung. Angelegenheiten der ordentlichen Geschäftsführung seien nicht Gegenstand eines qualifizierten Beschlusserfordernisses von 90 % der abgegebenen Stimmen, sondern bedürfen einer 2/3-Mehrheit in der Generalversammlung. Den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern wird in den Angelegenheiten der ordentlichen Geschäftsführung gerade kein „Veto“ einräumt. Damit erachtet das BFG die (persönliche) Weisungsfreiheit aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung iSd [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) als nicht gegeben und differenziert zwischen unterschiedlichen Tätigkeiten der Geschäftsführung. Ähnliche Ansätze finden sich auch im Schrifttum. *Shubshizky* bringt diesbezüglich vor, dass eine Sperrminorität nur dann vorliege, „wenn sie sich umfänglich auf die laufende Ausübung der Geschäftsführung bezieht“.⁴¹ Auch *Sedlacek* sowie *Schima/Toscani* pflichten diesem bei, wenn sie vertreten, dass bloß das gesetzliche Weisungsrecht nach [§ 20 Abs 1 GmbHG](#) für die Frage nach der Weisungsbindung in [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) maßgeblich und nicht

Seite 36

auf gesellschaftsspezifische Beschlüsse (zB Abänderung des Gesellschaftsvertrages, Beteiligungen an anderen Unternehmen, Gesellschaftsauflösung oder Verhältnis der Geschäftsführer zur Gesellschaft) abzustellen sei.⁴² Die Schlussfolgerungen des BFG sind uE demnach sinnvoll, begrüßenswert und im Einklang mit dem historischen Hintergrund der Bestimmung. Fraglich ist des Weiteren, ob die Judikatur, auf die sich das BFG in seiner Begründung stützt, dessen Entscheidung ausreichend rechtfertigt. So befasst sich das BFG mit dem VwGH Erkenntnis vom 19.5.2020⁴³, welches sich gerade nicht mit Gesellschafter-Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft, sondern mit Gesellschaftern, die in der GmbH in einer anderen Funktion tätig sind, beschäftigt. Kritisch ist auch die Heranziehung der höchstgerichtliche ASVG-Judikatur⁴⁴ anzusehen, denn der Begriff des Dienstverhältnisses im EStG ist von jenem des Arbeits- und Sozialrechts völlig unabhängig.⁴⁵ Dementgegen überrascht uE das Unterlassen einer Auseinandersetzung mit dem VwGH-Judikat vom 26.1.2017⁴⁶, in dem implizit zum Ausdruck gebracht wird, dass eine Differenzierung zwischen sachlichem und persönlichem Weisungsrecht – somit zwischen ordentlicher und außerordentlicher Geschäftsführung – vorzunehmen ist.⁴⁷

Schlussfolgerungen und Reformbestreben

Entgegen der Intention des Gesetzgebers, mit der Fiktion in § 22 Z 2 TS 2 EStG und [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) Klarheit zu schaffen, führte er zusätzliche Abgrenzungsschwierigkeiten herbei.

Seite 6

Entsprechend der stRsp des VfGH wird beim Sonderfall von [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) von den allgemeinen Bestimmungen eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 Abs 2 EStG](#) abgewichen: Es ist tatbestandlich lediglich das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers maßgeblich. Dies führt bei Vorliegen einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung, die den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer weisungsfrei stellt, dazu, dass für dessen Bezüge Lohnnebenkosten abzuführen sind. Wird die Weisungsfreiheit hingegen im Anstellungsvertrag geregelt, unterliegen die Bezüge weder [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a](#) noch [lit b EStG](#) und demnach auch nicht den Lohnnebenkosten.⁴⁸ Neben der Problematik der Lohnnebenkostenpflicht stellt das Regelungsgefüge auch wesentliche, jedoch nicht mehrheitsbeteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer vor einen Interessenskonflikt. Während im Steuerrecht ihre Selbständigkeit fingiert wird, gelten sie im Arbeits- und Sozialversicherungsrecht (idR) als in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis stehend.⁴⁹ Dadurch werden zahlreiche Probleme, vor allem betreffend Sonderzahlungen und der „Abfertigung alt“ aufgeworfen.⁵⁰

Auch wenn der VfGH gegen den gegenständlichen Normenkomplex bislang keine verfassungsrechtlichen Bedenken gehegt hat, so bestätigt er dennoch dessen Unstimmigkeit.⁵¹ Vor diesem Hintergrund ist unklar, weshalb der Gesetzgeber bisher untätig blieb.⁵² In diesem Zusammenhang stellt sich des Weiteren die Frage, ob es vom historischen Gesetzgeber überhaupt gewollt war, [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) derart eng auszulegen, oder ob diese Regelung als Auffangtatbestand dienen sollte. UE wäre im Hinblick auf die aktuell anhängige Revision beim VfGH⁵³ eine längst überfällige Novellierung des [§ 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG](#) wünschenswert, die sämtliche nicht wesentlich

Seite 37

beteiligte weisungsfreie Gesellschafter-Geschäftsführer unabhängig vom Grund ihrer Weisungsungebundenheit erfasst. Damit wäre vermieden, dass solche Bezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 Z 1](#) oder [Z 3](#) oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd [§ 23 EStG](#) qualifiziert werden können. Diesfalls wäre rechtspolitisch unerwünschten Vermeidungspraktiken Einhalt geboten, weil sämtliche Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern von der DB und DZ Pflicht nach [§ 41 FLAG](#) und [§ 122 Abs 8 WKG](#) erfasst wären und eine Beitragspflicht durch gesellschafts- oder arbeitsvertragliche Regelung nicht mehr umgangen werden kann.

Korrespondenz:

Jürgen Romstorfer, LL.B. (WU), BSc (WU), LL.M. (WU), BA, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien, juergen.romstorfer@wu.ac.at

Stefanie Stöcklinger, LL.M. (WU), Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien, stefanie.stoecklinger@wu.ac.at

¹ Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) und Mag. Valentin Bendlinger, MSc. LL.B. für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

² Damit einher geht die Abgrenzungsproblematik zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit im Sozialversicherungsrecht; siehe dazu *Hahn/Geiger/Huber/Sindelar* in *Geiger/Huber/Sindelar*, HB Managervergütungen (2019) Rz 2.31 f; *Reinisch*, (Gesellschafter-)Geschäftsführer im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht, SWK 2001, 261 (264 ff); *Steiger*, Die einkommensteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung von Geschäftsführern, taxlex 2016, 347 (348 ff).

³ VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040; 21.10.2015, 2012/13/0088; 13.11.2013, 2011/08/0165.

⁴ *Bendlinger/Riedl*, Keine Dienstgeberbeitragspflicht für tätige, aber nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter mit lediglich faktischer Sperrminorität, GES 2020, 443 (446); *Sedlacek*, Freie Berufe: Das besondere Sozialversicherungsverhältnis der nicht wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführer, ZAS 2018, 61 (63).

⁵ VwGH 21.10.2015, 2012/13/0088.

⁶ [ErlRV 850 BlgNR 15. GP](#) 18.

⁷ VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061; besprochen in *Bendlinger/Riedl*, GES 2020, 443.

⁸ VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061; 24.11.2016, Ro 2014/13/0040.

⁹ VwGH 7.7.1992, 88/08/0127.

¹⁰ *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zum EStG 1972 (Stand August 1984) § 47 Rz 6; *Doralt*, Die Bezüge der Geschäftsführer der GmbH & Co KG im Steuerrecht, in *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG 311.

¹¹ Siehe zB VwGH 17.9.1963, 1010/61 = VwSlg 2924 F/1963; 16.11.1959, 2521/56 = VwSlg 2116 F/1959; 5.10.1951, 1155/49 = VwSlg 470 F/1951.

¹² VwGH 9.12.1980, 1666/79.

¹³ VwGH 9.12.1980, 1666/79.

¹⁴ VwGH 9.12.1980, 1666/79.

¹⁵ BGBl I 240/1981.

¹⁶ [ErlRV 850 BlgNR 15. GP](#) 18.

¹⁷ [ErlRV 1624 BlgNR 18. GP](#) 9.

¹⁸ *Fragner*, Honorare der laut Anstellungsvertrag weisungsfreien nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer, PV-Info 2017, 19 (21); *Shubshizky*, Handbuch zur Sozialversicherung³ (2020), 358 f; *Binder*, Lohnnebenkosten des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers – der aktuelle Stand, FJ 2004, 386 (386 ff); *Sedlacek*, Der nicht weisungsgebundene GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer: Spielball gesetzlicher Fiktionen, ASoK 1998, 154 (155 f) mwN.

¹⁹ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018.

²⁰ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018.

²¹ VwGH 11.8.1993, 92/13/0022.

²² VwGH 29.4.2010, 2008/15/0103; 21.11.2013, 2012/15/0025.

²³ VwGH 16.2.1994, 92/13/0149.

²⁴ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018.

²⁵ VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121; 10.11.2004, 2003/13/0018; 26.7.2007, 2007/15/0095; 23.4.2001, 2001/14/0054; 25.9.2001, 2001/14/0092; 2.7.2002, 2001/14/0055; *Lenneis* in *Jakom*, EStG¹⁴ (2021) § 47 Rz 7.

²⁶ *Höfle*, Lohnnebenkosten bei nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern, UFSjournal 2012, 390 (390).

²⁷ *Lenneis in Jakom*, EStG¹⁴ (2021) § 47 Rz 6.

²⁸ *Binder*, Der GmbH-Geschäftsführer im ESt-Recht, taxlex 2005, 402 (403); *Schuster*, Dienstnehmerbegriff: 4.0 = 1.0, BFGjournal 2020, 120 (121); *Steiger*, Nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer sind nicht unbedingt sozialversicherungsrechtliche Dienstnehmer, taxlex 2013, 329 (330 f).

²⁹ VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163; 28.10.2010, 2007/15/0177; 18.10.2017, Ra 2017/13/0066; 21.11.2018, Ra 2018/13/0045.

³⁰ *Binder*, taxlex 2005, 402 (403); *Schuster*, BFGjournal 2020, 120 (121); *Steiger*, taxlex 2013, 329 (330 f).

³¹ VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240; 24.11.2016, 2013/13/0046.

³² BFG 30.9.2021, RV/5100376/2018.

³³ VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064; *Lenneis in Jakom*, EStG¹⁴ (2021) § 47 Rz 6.

³⁴ *Fragner*, PV-Info 2017, 19 (21); *Sedlacek*, Der Beratungsschwerpunkt „GmbH-Geschäftsführer“ ist mehr als 30 Jahre alt!, SWK 2012, 110 (114).

³⁵ *Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 25 Rz 26; VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040; 21.10.2015, 2012/13/0088; 13.11.2013, 2011/08/0165.

³⁶ *Blasina*, Übersicht zum Gesellschafter-Geschäftsführer, ÖStZ 2006, 82 (84).

³⁷ Siehe Punkt 2 „BFG 30.9.2021, RV/5100376/2018“.

³⁸ *Blasina*, ÖStZ 2006, 82 (82); *Fragner*, PV-Info 2017, 19 (20); hingegen *Knöll*, Der GmbH-Geschäftsführer im Steuerrecht, taxlex 2015, 89 (90), der lit b wohl auch als *lex specialis* ansieht, aber keinen Raum für die Anwendbarkeit von lit a sieht; aA sind *Kocher/Proksch*, SWK-Spezial Lohnverrechnung (2021), 109 (109).

³⁹ Das zweite Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers wird idR erfüllt sein.

⁴⁰ LStR 2002, Rz 670.

⁴¹ *Shubshizky*, Steuerliche Sonderregelung zur Ausblendung der Weisungsfreiheit aufgrund von Sperrminoritäten, ASok 2019, 73 (73).

⁴² *Sedlacek*, Nicht wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer: VwGH-Judikatur schafft weitgehende Rechtssicherheit, SWK 2018, 959 (964); *Schima/Toscani*, Handbuch Geschäftsführer² (2020) 174; so auch *Blasina*, ÖStZ 2006, 82 (83).

⁴³ VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0061.

⁴⁴ VwGH 7.7.1992, 88/08/0127.

⁴⁵ VwGH 29.9.2010, 2008/13/0160; 22.1.1986, 84/13/0015; *Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} (2021) § 47 Rz 14; *Neumann in Hofstätter/Reichel*, EStG (70. Lfg) § 47 Rz 27.

⁴⁶ VwGH 26.1.2017, 2015/15/0064.

⁴⁷ VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064 Rz 24 ff.

⁴⁸ *Shubshizky*, HB Sozialversicherung³ (2020) 359.

⁴⁹ *Shubshizky*, HB Sozialversicherung³ (2020) 359.

⁵⁰ *Shubshizky*, HB Sozialversicherung³ (2020) 359.

⁵¹ VfGH 1.3.2001, G 109/00; *Kovacs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a} (2021) § 22 Rz 141; *Novazek*, Neue Steuerprobleme mit dem wesentlich beteiligten geschäftsführenden Gesellschafter, ÖStZ 2008, 335 (336); *Shubshizky*, HB Sozialversicherung³ (2020) 359.

⁵² *Fragner*, PV-Info 2017, 19 (21).

⁵³ Revision (Amtsrevision) beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2022/15/0007.

Externe Verzeichnisse: <https://doi.org/10.33196/ges202201003201>

Ein Inhalt der Verlag Österreich GmbH



NutzerIn NutzerIn 19.4.2022