

## **Auch ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer kann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen**

Weiterführende Überlegungen zum Artikel von Prof. Sedlacek in der SWK-Heft 6/2005, Seite S 249

VON MMAG. KARL TEMM\*)

**Gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Eine Person ist dann gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Nachfolgend wird der Frage nachgegangen, ob sich aus § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG zwingend ergibt, dass bei einer Beteiligung von über 25 % keine Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vorliegen können.**

Prof. Werner *Sedlacek* legt in seinem Artikel im SWK-Heft 6/2005, Seite S 249,<sup>1)</sup> zutreffend dar, dass entsprechend der Judikatur des VwGH § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG nur dann anzuwenden ist, wenn beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine Weisungsungebundenheit vorliegt, die auf die Beteiligung, also auf die gesellschaftsrechtlichen oder -vertraglichen Verhältnisse zurückzuführen ist. Dies ergibt sich laut *Sedlacek* daraus, dass das Wort "sonst" in der Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" entsprechend der Judikatur des VwGH auf eben diese Weisungsungebundenheit, die mit der Beteiligung in Zusammenhang steht, Bezug nimmt.

Liegt eine solche gesellschaftsrechtliche oder -vertragliche Weisungsungebundenheit nicht vor, weil weder eine Beteiligung größer gleich 50 % gegeben ist noch eine Sperrminorität vereinbart ist, kommt § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG nicht zur Anwendung und die Zuordnung der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers muss nach allgemeinen Regeln, d. h. unabhängig davon, ob eine wesentliche Beteiligung vorliegt oder nicht, erfolgen. Erfolgt daher die Tätigkeit eines wesentlich aber unter 50 % beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers ohne Sperrminorität in der Form eines freien Dienstvertrages (Weisungsfreistellung durch den Dienstvertrag), werden damit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder gegebenenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.<sup>2)</sup> Die Einkünfte unterliegen nicht dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.<sup>3)</sup> Erfolgt jedoch die Tätigkeit in der Form eines echten Dienstvertrages (Weisungsbindung auch aufgrund des Dienstvertrages), liegen auch beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vor. Es liegen in diesem Fall eben nicht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses und damit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG, sondern tatsächlich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses und damit Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vor.

Zu diesem Ergebnis kommt man, wenn man die zutreffende Argumentation von *Sedlacek*<sup>4)</sup> zur Kommunalsteuer- und Dienstgeberbeitragspflicht auch bei der Einkünftezuordnung berücksichtigt. Dadurch ist auch erreicht, dass Lohnsteuerpflicht als Folge des Vorliegens von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und Beitragspflicht nach ASVG stets zusammentreffen. Denn schon bisher stand außer Zweifel, dass im Falle des Vorliegens eines echten Dienstverhältnisses auch beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Beitragspflicht nach ASVG besteht.<sup>5)</sup> Durch das hier dargestellte Ergebnis für die Einkünftezuordnung von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern wird daher vermieden, dass es einerseits zur teuren<sup>6)</sup> Beitragspflicht nach ASVG kommen kann, andererseits aber die Begünstigungen für Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (insbesondere begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Monatsgehalts) nicht zustehen.

---

\*) MMag. Karl *Temm* ist Steuerberater in Wien.

<sup>1)</sup> *Sedlacek*, Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei Weisungsbindung"?, SWK-Heft 6/2005, Seite S 249.

<sup>2)</sup> Bei reiner oder überwiegender handelsrechtlicher Geschäftsführungstätigkeit liegen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2, 1. Teilstrich EStG (Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, 6 % Betriebsausgabenpauschale) vor. Überwiegt dagegen bei einer gemischten Tätigkeit gegenüber der handelsrechtlichen Geschäftsführungstätigkeit die produktive Tätigkeit im Unternehmenszweig der GmbH, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG (Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit) vor (je nach Tätigkeit 6 % oder 12 % Betriebsausgabenpauschale). Vgl. *Sedlacek*, GmbH-Geschäftsführer: 6 % oder 12 % Betriebsausgabenpauschale?, SWK-Heft 35/36/2004, Seite S 973.

<sup>3)</sup> *Sedlacek*, a. a. O.

<sup>4)</sup> *Sedlacek*, a. a. O.

<sup>5)</sup> E-MVB 004-ABC-030.

Quelle: SWK 9/2005 (S 330)