

Der GmbH-Geschäftsführer als Unternehmer

Auch bei einer Beteiligung unter 50 % und ohne Sperrminorität kann Unternehmereigenschaft vorliegen

VON MMAG. KARL TEMM*)

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Nachfolgend wird untersucht, unter welchen Umständen die Geschäftsführungstätigkeit eines GmbH-Geschäftsführers als unternehmerische Tätigkeit im Sinn des UStG anzusehen ist und dem Geschäftsführer damit Unternehmereigenschaft zukommt.

Bei der Tätigkeit eines GmbH-Geschäftsführers handelt es sich im Allgemeinen zweifellos um eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Es liegt ein Leistungsaustausch zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH vor. Das gilt auch für den Gesellschafter-Geschäftsführer. Bei der GmbH liegt keine Selbstorganschaft vor. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbringt daher seine Leistung (Geschäftsführungstätigkeit) nicht für die Gesellschaft (Leistungsvereinigung), sondern jedenfalls an die Gesellschaft (Leistungsaustausch). Er ist bei Ausführung der Geschäftsführungstätigkeit selbst als natürliche Person nachhaltig tätig. Das Kriterium des nachhaltig Tätigseins zur Einnahmenerzielung (Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 UStG) für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ist daher jedenfalls erfüllt. Es kommt daher nur noch darauf an, ob die Tätigkeit auch selbstständig ausgeübt wird.

Gemäß Rz. 184 der UStR ist der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann als selbstständig und somit als Unternehmer anzusehen, wenn aufgrund der Höhe seines Geschäftsanteils (50% oder mehr) oder aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können.¹⁾ Die UStR nehmen somit bei der Beurteilung, ob Selbstständigkeit vorliegt, auf die sich aus der Beteiligung ergebende gesellschaftsrechtliche oder -vertragliche Weisungsungebundenheit Bezug.

Zu beachten ist aber auch eine Weisungsungebundenheit, die sich nicht aus der Beteiligung ergibt, sondern mit der Art des Tätigwerdens als solche verbunden ist. Es wird daher immer auch dann eine selbstständige Tätigkeit vorliegen, wenn der Geschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses ausübt, sondern ein freies Dienstverhältnis vorliegt. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 UStG dann nicht selbstständig ausgeübt, wenn natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Gerade das ist aber dann nicht der Fall, wenn der Geschäftsführungstätigkeit ein freier Dienstvertrag zugrunde liegt, aufgrund dessen der Geschäftsführer seine Tätigkeit weisungsfrei ausüben kann und auch tatsächlich weisungsfrei ausübt.²⁾

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer³⁾ wird im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit für die GmbH also immer dann unternehmerisch tätig, wenn er seine Geschäftsführungstätigkeit entweder aufgrund seiner Beteiligung ($\geq 50\%$ oder Sperrminorität) oder aufgrund eines freien Dienstvertrages weisungsungebunden ausübt. Die Geschäftsführerhonorare unterliegen dann grundsätzlich der Umsatzsteuer, dem Geschäftsführer steht der Vorsteuerabzug (das Vorsteuerpauschale) zu.⁴⁾ Die zusätzlich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer wird bei der GmbH im Regelfall, sofern sie nicht unecht steuerbefreite Umsätze ausführt, keinen Kostenfaktor darstellen.

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

¹⁾ Zur diesbezüglich im Vorjahr erfolgten Richtlinienänderung siehe *Kolacny/Caganek/Kraus*, Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien, SWK-Heft 13/2004, Seite S 485.

²⁾ Auch *Ruppe* (USt-Kommentar, 2. Auflage, § 2, Tz. 83) sieht allgemein im Falle eines freien Dienstvertrages die Unternehmereigenschaft als gegeben an.

³⁾ Auch ein Fremd-Geschäftsführer, wenn ausnahmsweise kein echtes, sondern ein freies Dienstverhältnis vorliegt.

⁴⁾ Laut Rz. 184 der UStR besteht ein Wahlrecht: Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung kann jedoch auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden.

Quelle: SWK 10/2005 (T 051)