

Der Geschäftsführer im Steuer- und Sozialversicherungsrecht

41. ÖGWT-Berufsanwörter-Meeting, 20.11.2008

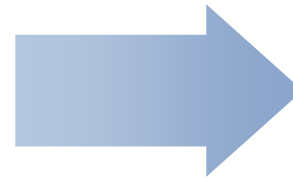
Mag. Gebhard Höller, LL.M.
Steuerberater

| | Page |
|---|------|
| Der Geschäftsführer im Ertragsteuerrecht | 2 |
| Der Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht | 7 |
| Der Geschäftsführer in der Umsatzsteuer | 13 |
| Der Geschäftsführer - praktisches Beispiel im Rahmen der schriftlichen BWL-Klausur | |

- Steuerliche Einordnung

- Steuerliches Dienstverhältnis

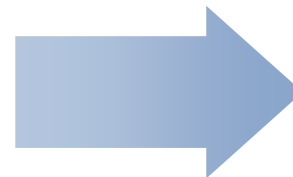
- Dauerschuldverhältnis
- Weisungsbindung
- Organisatorische Eingliederung
- Kein Unternehmerwagnis



§ 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG

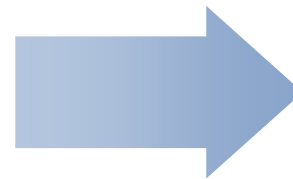
- Werkvertrag/freier Dienstvertrag/Auftrag

- Weisungsfrei
- Keine feste Arbeitszeit
- Kein eigener Urlaubsanspruch
- Vertretungsrecht
- Zeitliche Befristung



**Vermögensverwaltung
gem § 22 Z 2 TS 1 EStG**

- Freiberufliche Tätigkeit



**freiberufliche Tätigkeit
§ 22 Z 1 lit b EStG**

Geschäftsführer ohne wesentliche Beteiligung

| Fremdgeschäftsführer / Gesellschafter-Geschäftsführer Beteiligung ≤ 25 % | | | |
|--|---|--|---|
| Weisungsbindung aus dem Gesellschaftsvertrag gegeben | | | |
| JA | | NEIN | |
| Arbeitsrechtliches Dienstverhältnis | Freies Dienstverhältnis | Freies Dienstverhältnis | |
| | | Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 abs 2 EStG) | |
| Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ Laufende Entlohnung ➤ Kein Unternehmerrisiko | Nein, weil ➤ keine Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ keine laufende Entlohnung ➤ Unternehmerrisiko | Nein, weil keine Eingliederung in Betriebsorganismus Konstellation ohne Relevanz?! | Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus |
| § 25 Abs 1 1a iVm § 47 Abs 2 1. + 2. Satz EStG | § 22 Z 1 / § 22 Z 2 1. TS / § 23 EStG | | § 25 Abs 1b iVm § 47 Abs 2 3. Satz EStG |

Fortsetzung Geschäftsführer ohne wesentliche Beteiligung

| Erhebung Einkommensteuer | Lohnsteuer | Einkommensteuer | Lohnsteuer | Einkommensteuer |
|--------------------------------|------------|-----------------|------------|-----------------|
| DB und Kommunalsteuer | Ja | Nein | Nein | Ja |
| Betriebsaus- gabenpauschale | Nein | 6 % / 12 % | 6 % / 12 % | Nein |
| Umsatzsteuer | Nein | Ja | Wahlrecht | Wahlrecht |

Wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer

| > 25 % | | | |
|--|---|---|---|
| Weisungsbindung aus dem Gesellschaftsvertrag gegeben | | | |
| JA | | NEIN | |
| weil > 25 % bis ≤ 50 % ohne Sperrminorität | | weil ➤ 25 % bis ≤ 50 % mit Sperrminorität ➤ > 50 % | |
| Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) | | Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) | |
| Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ Laufende Entlohnung ➤ Kein Unternehmerrisiko | Nein, weil ➤ keine Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ keine laufende Entlohnung ➤ Unternehmerrisiko | Nein, weil ➤ keine Eingliederung in Betriebsorganismus | Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus |
| § 22 Z 2 2. TS EStG | § 22 Z 1 / § 22 Z 2 1. TS / § 23 EStG | | § 22 Z 2 2. TS EStG |

Fortsetzung wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer

| Erhebung Einkommen- steuer | Einkommen- steuer | Einkommen- steuer | Einkommen- steuer | Einkommen- steuer |
|----------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| DB und Kommunalsteuer | Ja | Nein | Nein | Ja |
| Betriebsaus- gabenpauschale | 6 % | 6 % / 12 % | 6 % / 12 % | 6 % |
| Umsatzsteuer | Nein | Wahlrecht | Wahlrecht | Wahlrecht |

Der Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht

Mögliche Pflichtversicherungstatbestände

- Möglichkeiten der Einordnung (Prüfung nach dieser Reihenfolge)
 - § 4 Abs 2 ASVG Dienstnehmer
 - § 2 Abs 1 Z 3 GSVG Gesellschafter-Geschäftsführer einer wirtschaftskammerzugehörigen GmbH
 - § 4 Abs 4 ASVG „freier“ Dienstnehmer
 - § 2 Abs 1 Z 4 GSVG „neuer“ Selbständiger

| | Freier Dienstvertrag | Neuer Selbständiger |
|------------------------|------------------------------------|---|
| Eigene Betriebsmittel | Keine Wesentlichen | Eigene unternehmerische Struktur |
| Arbeitszeit | iW Selbsteinteilung | Keine Arbeitszeit |
| Erfolgsabhängigkeit | Keine Erfolgsgarantie | Erfolgsverpflichtung |
| Vertretungsmöglichkeit | iW persönliche Leistungserbringung | Typischerweise Einsatz eigener Mitarbeiter bzw Erfüllungsgehilfen |
| Honorar | Zeitorientiert oder pauschal | Erfolgsabhängig |

Der Geschäftsführer im Sozialversicherungsrecht
Geschäftsführer ohne wesentliche Beteiligung

| Fremdgeschäftsführer / Gesellschafter-Geschäftsführer Beteiligung ≤ 25 % | | | |
|--|---|---|---|
| Weisungsbindung aus dem Gesellschaftsvertrag gegeben | | | |
| JA | | NEIN | |
| Arbeitsrechtliches Dienstverhältnis | Freies Dienstverhältnis | Freies Dienstverhältnis | |
| | | Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) | |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ Laufende Entlohnung ➤ Kein Unternehmerrisiko | <ul style="list-style-type: none"> ➤ keine Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ keine laufende Entlohnung ➤ Unternehmerrisiko | Nein, weil keine Eingliederung Betriebsorganismus Konstellation ohne Relevanz?! | Ja, weil <ul style="list-style-type: none"> ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus |
| § 4 Abs 1 iVm § 4 Abs 2 1. Satz ASVG | 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger | 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger | § 4 Abs 1 iVm § 4 Abs 2 2. Satz ASVG |

Geschäftsführer mit wesentlicher Beteiligung

| > 25% | | | |
|--|---|---|---|
| Weisungsbindung aus dem Gesellschaftsvertrag gegeben | | | |
| JA | | NEIN | |
| weil > 25 % bis ≤ 50 % ohne Sperrminorität | | weil ➤ > 25 % bis ≤ 50 % mit Sperrminorität ➤ > 50% | |
| Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) | | Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) | |
| Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ Laufende Entlohnung ➤ Kein Unternehmerrisiko | Nein, weil ➤ keine Eingliederung in Betriebsorganismus ➤ keine laufende Entlohnung ➤ Unternehmerrisiko | Nein, weil keine ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus | Ja, weil ➤ Eingliederung in Betriebsorganismus |
| 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger | 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger | 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger | 1. GmbH WK-Mitglied 2. Freier DN 3. Neuer Selbständiger |

Belastung Sozialversicherung & Steuer

Übersicht

| | ASVG (DN/DG) | GSVG |
|-------------------------|---------------------------|--------------------|
| KV | $3,82 + 3,83 = 7,65$ | 7,15 |
| UV | 0; 1,4 | 7,65 € |
| PV | $10,25 + 12,55 = 22,8$ | 15,75 |
| Höchstbeitragsgrundlage | 3.930,00 | 4.585,00 |
| Gesamt | 31,85 % | 22,90 % |
| | LSt | ESt |
| Laufende Besteuerung | Laut Tarif | Laut Tarif |
| Begünstigung 13. / 14. | 6 % (Freibetrag 620,00 €) | Keine Begünstigung |
| Pauschale | WK-Pauschale iHv 132,00 € | BA-Pauschale |

- Grundsätze entsprechend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen
 - Publizität
 - Eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt
 - Fremdvergleich
- Probleme mit Fremdüblichkeit
 - Anstieg der Vergütungen, ohne Veränderung der Arbeitszeit
 - Bezug, der weit über dem liegt, was zwischen Fremden vereinbart wird
 - Tantieme, deren Höhe vom Beteiligungsausmaß abhängt
- Folgen einer unangemessenen Vereinbarung
 - Zu niedrige Vergütung → steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage
 - Zu hohe Vergütung → nur der angemessene Teil wird anerkannt; unangemessener Teil vGA

Managementgesellschaft

- Ausübung der GF-Tätigkeit über eigene Management-GmbH
 - Vorteil: Thesaurierte Gewinne mit 25 % Körperschaftsteuer belastet
 - Optimierung des GF-Bezugs durch Kombination von Leistungsbezug und Ausschüttung
 - Insbesondere seit Senkung des Körperschaftsteuersatzes durch SteuerreformG 2005
- Steuerliche Anerkennung?
 - Finanzverwaltung vertritt im Begutachtungsentwurf zum 2. Wartungserlass 2008 zu den EStR 2000 restriktive Meinung (Rz 104)
 - Vergütungen für höchstpersönliche Leistungen sind demjenigen direkt zuzurechnen, der Leistung erbringt
 - Betrifft Schriftsteller, Vortragende, „Drittanstellung“ von Vorständen
 - Kein Unterschied zwischen Vorstand einer AG und Geschäftsführer einer GmbH?

Der Geschäftsführer in der Umsatzsteuer

- Unternehmer setzt Selbständigkeit voraus
 - Beteiligung ≥ 50 %
 - Keine Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen aufgrund Sperrminorität
- Vereinfachung (UStR 2000 Rz 184):
 - Behandlung als Nichtunternehmer
 - Ab 1. 9. 2009 nur möglich, wenn empfangende Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt ist
 - Belastung für Gesellschaften mit steuerbefreiten Umsätzen (Kostenfaktor)
 - UStR Wartungserlass 2008 (Entwurf) → Voraussetzung entfällt
- EuGH vom 18.10.2007 - C-355/ 06 *van der Steen*
 - Ein-Mann-GmbH
 - Übt Tätigkeit nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aus
 - Kein Unternehmer
 - Schlussfolgerung für Österreich: Abstellen auf Beteiligungsverhältnis zur Beurteilung der Selbständigkeit ausreichend?

Lebenslauf Gebhard Höller

| | |
|---------------------------------------|--|
| Name | <ul style="list-style-type: none">● Gebhard Höller |
| Position | <ul style="list-style-type: none">● Manager, Tax |
| Ausbildung und Qualifikationen | <ul style="list-style-type: none">● Mag. rer. soc. oec.● StB● LL.M. |
| Erfahrung | <ul style="list-style-type: none">● 2001 bis 2008: Mitarbeiter Proconsult, Gmunden● Seit 10/2008 bei KPMG<ul style="list-style-type: none">– Manager im Bereich Tax– Generalist Konzernsteuerrecht |
| Kontakt | <ul style="list-style-type: none">● E-Mail: ghoeller@kpmg.at● Tel: +43/732/6938-2350● Mobil: +43/664/81 6 1102 |

Beispiel 2 (30 Punkte)

Gesellschaftergeschäftsführerbesteuerung und Unternehmensverkauf:

Herr Grün (geb. 2.5.1945) ist seit Jänner 2003 zu 100% als Kommanditist am Vermögen einer KG beteiligt, an welcher die H GmbH die Komplementärstellung ohne Vermögensbeteiligung inne hat (Arbeitsgesellschafterin mit Geschäftsführungsfunktion). Herr Grün ist an der H GmbH zu 25% beteiligt und ist Alleingeschäftsführer in der H GmbH, seine Ehefrau hält die restlichen GmbH-Anteile. Der Gewinn der KG in 2006 beträgt EUR 70.000 laut Jahresabschluss.

Berücksichtigen Sie hierzu folgende Zusatzangaben (Werte in EUR):

- 1) Die GmbH erhält eine Geschäftsführervergütung in Höhe der gesamten Aufwendungen für den Geschäftsführer Grün zuzüglich einer Gewinnkomponente (Haftungsprovision) in Höhe von EUR 3.500 (jeweils als Aufwand im Jahresabschluss der KG berücksichtigt); es sind keine Ausschüttungen der GmbH zu berücksichtigen. Für endbesteuerte Kapitalerträge soll nicht von der Option nach § 97 Abs 4 EStG Gebrauch gemacht werden.
- 2) Gesellschafter Grün erhält einen Geschäftsführerbezug von monatlich brutto 9.000,- (14 mal), der als Aufwand in der GmbH verbucht wurde. Als fremdüblich ist ein Monatsbezug von 5.000 anzusehen (Annahme).
- 3) Herr Grün erhält seit Jänner 2003 für die Vermietung eines im Jänner 2002 im Privatvermögen um 250.000 (Verkehrswert 2006: 300.000) angeschafften unbebauten Grundstücks an die KG 10.000 pro Jahr (bereits unter sonstiger Aufwand verbucht).
- 4) Es sind für die Abgabeberechnung die Abgabensätze des Jahres 2006 anzuwenden; im einzelnen vereinfacht SV nach GSVG 24,35 %, nach ASVG DG-Anteil 21,2% (bei Sonderzahlungen 20,7%), DN Anteil (für Geschäftsführer) 17,5% (bei Sonderzahlungen 17,0%), SV-Höchstbeitragsgrundlage stets 52.500 p.a. (bzw. für 14 Gehälter 3.750 pro Monat), DB 4,5%, DZ 0,5%, KommSt; kein AVAB; absetzbare Sonderausgaben: 727.

Aufgabenstellung:

1. Ermitteln Sie die Einkommensteuergesamtbelastung des Herrn Grün gemäß EStG für 2006. **(18 Punkte)**
2. Ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 im Fall des Verkaufes der 100%-igen Kommanditbeteiligung zum 31.12.2006 an einen Dritten um den fremdüblichen Preis von EUR 1 Mio (Zufluss am 3.2.2007), wenn die Anschaffungskosten der Beteiligung EUR 0,6 Mio (Anschaffung im Jänner 2003) und das steuerliche Kapitalkonto zum 31.12.2006 EUR 0,7 Mio betragen. Prüfen Sie auch allfällige steuerliche Begünstigungsmöglichkeiten. **(8 Punkte)**
3. Wie hoch wäre – **im Vergleich** zu Aufgabe 2 – das steuerpflichtige Veräußerungsergebnis, wenn es sich bei der veräußerten Beteiligung nicht um eine Kommandit-, sondern um eine GmbH-Beteiligung bei sonst gleichen Angaben wie unter Aufgabe 2 angeführt (hinsichtlich Kaufpreis,