

Überlassung Geschäftsführer

Zweites sozialversicherungs-
rechtliches Dienstverhältnis

VwGH 07.09.2017, R02014/08/0046

ÖGSW – Oberlaa

Salzburg 10. April 2018

Zweites Dienstverhältnis zum Beschäftigten bei Überlassung von Geschäftsführern

Sachverhalt

- Bestellung des Amtsleiters einer Stadtverwaltung zum einzigen Geschäftsführer einer stadteigenen GmbH
- Prozentuelle Festlegung des Ausmaßes der Zuteilung zur GmbH
- Anteilige Verrechnung der entstehenden Personalkosten von der Stadt an die GmbH
- Zeitliche und räumliche Trennung der Geschäftsführungstätigkeit von der Tätigkeit der Stadtverwaltung, unterschiedliche Tätigkeit

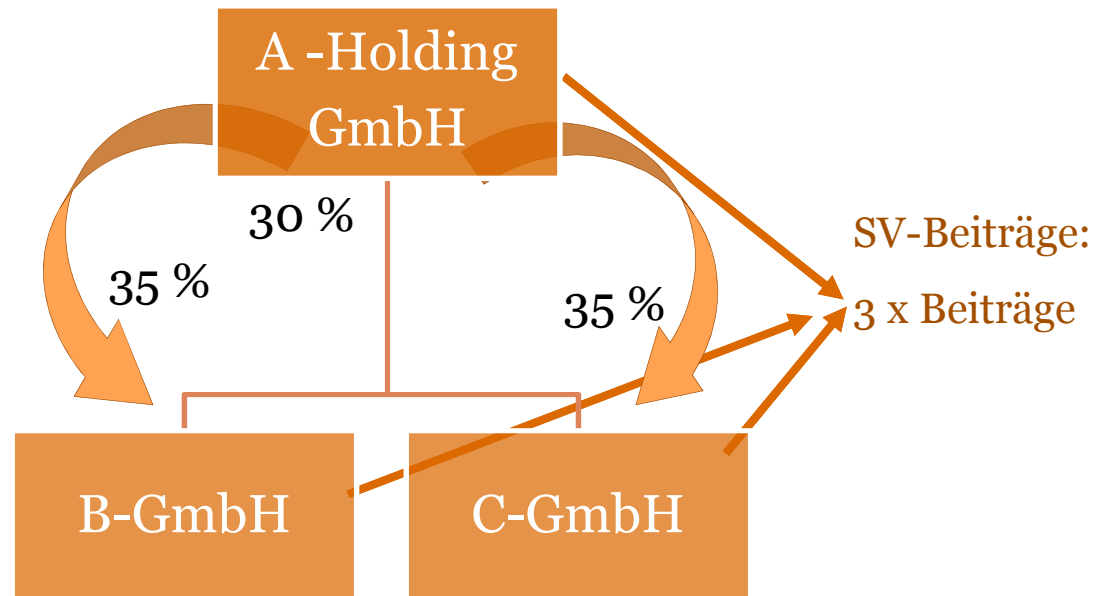
Entscheidung VwGH 07.09.2017, R02014/08/0046

- Bei Leiharbeitsverhältnissen grundsätzlich ausschließlich Überlasser sozialversicherungsrechtlicher Dienstgeber
- ABER: Bei Geschäftsführer einer GmbH hat die GmbH aufgrund der Bestellung ein unmittelbares Recht auf Arbeitsleistung; Dienstvertrag kann auch schlüssig zustande kommen
- Bezüge vom Überlasser = Entgelt von dritter Seite

Zweites Dienstverhältnis zum Beschäftigten bei Überlassung von Geschäftsführern

Bestehendes Dienstverhältnis zur Muttergesellschaft

Geschäftsführertätigkeit in den Tochtergesellschaften in definiertem Ausmaß



- SV- Beiträge je Gesellschaft
- Beitragsrückerstattung der DN-Beiträge über HBG an Geschäftsführer auf Antrag
- **Keine Rückerstattung der DG-Beiträge**

Zweites Dienstverhältnis zum Beschäftigten bei Überlassung von Geschäftsführern

Empfehlungen

- ❑ Betrifft va unternehmensrechtliche **Geschäftsführer**. Bei Vorständen entsteht SV Pflicht als echter Dienstnehmer nur durch Lohnsteuerpflicht (in der Lohnsteuer noch keine entsprechende Judikatur).
- ❑ Wenn kein gesonderter Anstellungsvertrag mit der GmbH geschlossen, aber Tätigkeit aufgenommen: **schlüssige Annahme** eines Angebots auf Abschluss eines Anstellungsvertrages => **angemessenes Entgelt**.
- ❑ Bei geringem Tätigkeitsumfang unentgeltliche Mandatsübernahme denkbar – am besten **ausdrücklich vereinbaren** (Achtung bei KVs, die auch Geschäftsführer regeln).
- ❑ Wenn Tätigkeit zeitlich, inhaltlich nicht klar zuordenbar evt Argumentation, dass auch sozialversicherungsrechtlich eine **einheitliche Tätigkeit** vorliegt.
- ❑ Entgelt von Dritter Seite setzt voraus, dass die Zahlung nach dem Parteiwillen eine **Gegenleistung** für diese Tätigkeit sein soll.

Checkliste – entstehen zusätzliche SV Beiträge durch SV Dienstverhältnis zum Beschäftiger?

Ist österreichisches Sozialversicherungsrecht anwendbar?

Ist z.B. das Sozialversicherungsrecht eines anderen EU Mitgliedstaates anzuwenden (A1 Formular) ist die Beitragspflicht nach dem Recht dieses Staates zu beurteilen. – Keine Auswirkung der VwGH Judikatur

Wird beim Beschäftiger eine Tätigkeit als unternehmensrechtlicher Geschäftsführer ausgeübt?

Nach aktuellem Stand keine Auswirkung auf gewerberechtliche Geschäftsführer, Vorstände, Prokuristen usw.

Besteht Sozialversicherungspflicht nach dem GSVG (Beteiligungshöhe, Sperrminorität, Weisungsfreiheit, Unternehmerrisiko...)?

Im GSVG keine zusätzlichen Beiträge aufgrund Differenzvorschreibung.

Kann Unentgeltlichkeit vereinbart werden?

Geringer Tätigkeitsumfang (Unterschriftsgeschäftsführer), Kollektivvertrag umfasst nicht Geschäftsführer, es erfolgt keine Verrechnung, kein anteiliges Entgelt aus Vereinbarung ersichtlich?

Action Points

- ❑ Sind Geschäftsführer betroffen? – In welcher Konstellation?
- ❑ Kann Unentgeltlichkeit vereinbart werden? Sind Verrechnungspreisthemen geklärt?
- ❑ Kann im Falle einer GPLA eventuell mit einheitlicher Tätigkeit/Aktivleistung argumentiert werden? Soll durch eine § 43a ASVG Anfrage Rechtssicherheit hergestellt werden?
- ❑ Entscheidung die Beiträge für das zweite Dienstverhältnis zu entrichten? Shadow- Payroll für Sozialversicherungsbeiträge einrichten. Vorfinanzieren Dienstnehmerbeiträge bis zur Beitragsrückerstattung?
- ❑ Entscheidung künftige Handhabung in GPLAs abzuwarten – Risiko: auch die Dienstnehmerbeiträge von 18,12% sind bei nachträglicher Vorschreibung vom Dienstgeber final zu tragen. Verzugszinsen 3,38 % p.a. .
- ❑ Prüfen ob sich die Sozialversicherungszuständigkeit durch das zweite Dienstverhältnis ändert. Sachverhaltsgestaltung vor neuem A1 Antrag?

Grenzüberschreitende Geschäftsführerüberlassung

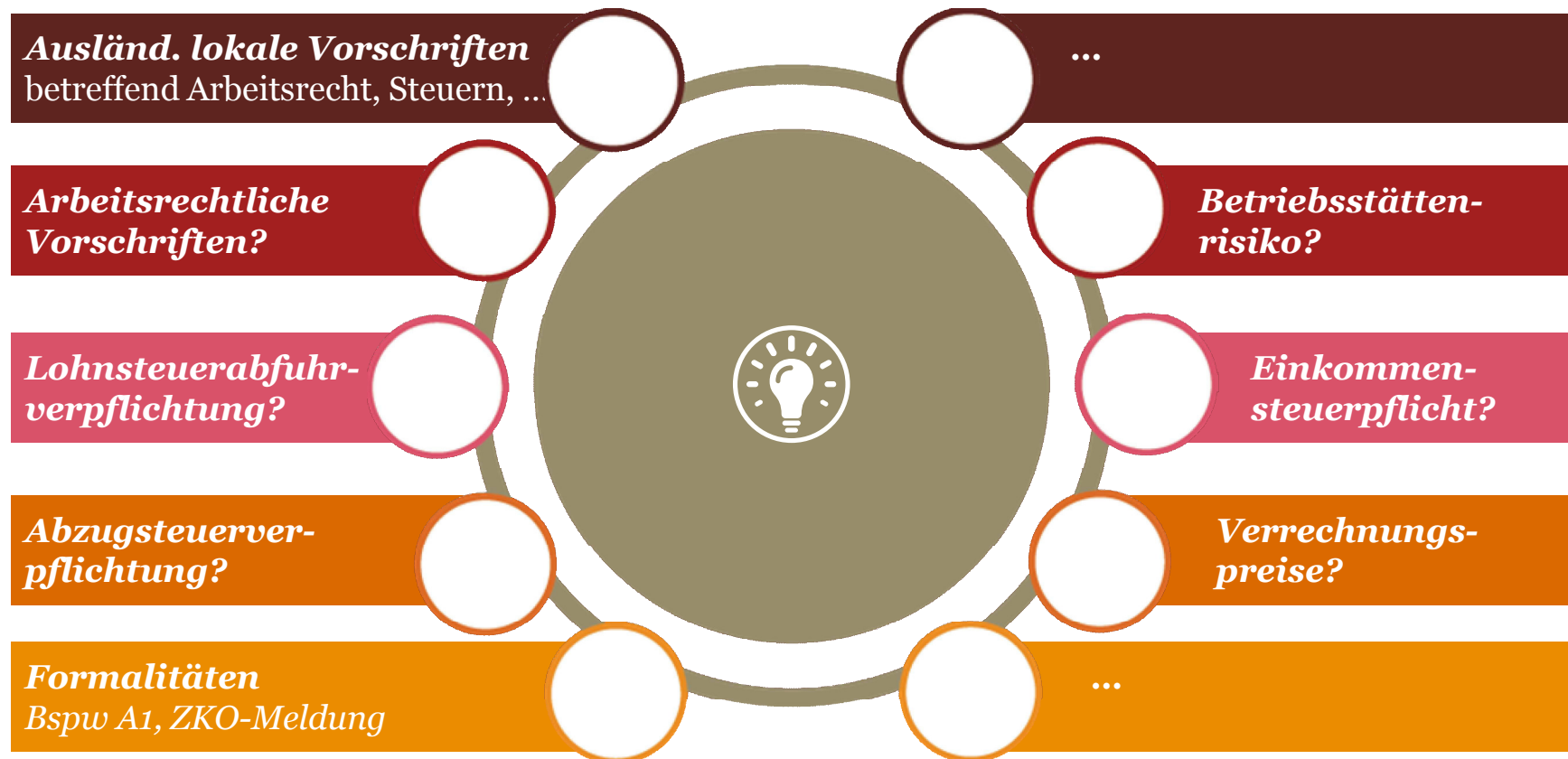
Prüfungsschritte:

- Wirksame Bestellung zum Geschäftsführer?
- Reine Organstellung oder Arbeitsverpflichtung?
- Reine Aufsichts-/Kontrollfunktion oder operative Tätigkeiten?
- Wie wird die Geschäftsführertätigkeit im Tätigkeitsland qualifiziert (unselbständige/selbständige Tätigkeit)?
- Welches Sozialversicherungsrecht ist anwendbar?
 - EU VO 883/2004, SV-Abkommen, ASVG, GSVG

Konsequenzen:

- Annahme eines zweiten SV-rechtlichen Dienstverhältnisses durch die Geschäftsführertätigkeit -> **es liegt keine Entsendung vor!**
- Achtung bei Mehrfachtätigkeit (Multistate-Worker). **SV-Zuständigkeit kann ins Ausland wechseln!**

Was muss noch beachtet werden?



Grundstücksbegriff (EU-Recht)

Art 13 b MWSt- DVO idF VO 1042/2013 ab 1.1.2017
Für Zwecke der Anwendung der Richtlinie 2006/112/EG gilt als
„Grundstück“

- a) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der **Erdoberfläche**, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- b) jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige **Bauwerk**, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- c) jede Sache, die einen wesentlichen **Bestandteil** eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zB Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- d) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder **Maschinen**, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Grundstücksbegriff im ö. UStG

Die wichtigsten Bestimmungen betreffen

§ 3a Abs 9 UStG

„Eine **sonstige Leistung** im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist“

§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG (steuerfreie Umsätze)

ab 1.1.2017: „die **Lieferungen** von Grundstücken“

bis 31.12.2016: „die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987“ – *Grundstücke iSd GrEStG sind solche iSd ABGB einschließlich Zugehör, aber ohne Maschinen und Betriebsvorrichtungen*

§ 6 Abs 1 Z 16 UStG (steuerfreie Umsätze)

„die **Vermietung** und Verpachtung von Grundstücken. Nicht befreit sind:
..... - die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;“

Grundstücksbegriff im ö. UStG

§ 11 Abs 1 Z 1 UStG

„.... Führt der Unternehmer eine steuerpflichtige Werklieferung oder Werkleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer aus, ist er verpflichtet eine **Rechnung** auszustellen.“

§ 12 Abs 10 UStG (Vorsteuerberichtigung)

ab 1.1.2017: „Bei Grundstücken ... (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neunzehn Kalenderjahren.

bis 31.12.2016: „Bei Grundstücken im Sinne des GrEStG“)

§ 18 Abs 10 UStG

„... Die **Aufzeichnungen** und Unterlagen, die Grundstücke im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a betreffen, sind zweiundzwanzig Jahre aufzubewahren.“

Grundstücksleistung

Art 31a MWSt- DVO idF VO 1042/2013 ab 1.1.2017
Auflistung verschiedener Dienstleistungen, die **jedenfalls** als
Grundstücksleistungen gelten, z.B.:

- die Erstellung von Bauplänen,
- Bauaufsichtsmaßnahmen für ein bestimmtes Grundstück,
- die Errichtung von Gebäuden und anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen (z.B. Gas-, Wasserleitungen, Kanal),
- Landbearbeitung und landwirtschaftliche Dienstleistungen,
- die Bewertung von Grundstücken,
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken,
- die Zurverfügungstellung von Unterkünften in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion oder
- Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an Gebäuden
- Installation oder Montage von Maschinen, die als Grundstück gelten

Keine Grundstücksleistung

Art 31a Abs 3 MWSt- DVO idF VO 1042/2013 ab 1.1.2017
Auflistung verschiedener Dienstleistungen, die jedenfalls **NICHT** als Grundstücksleistungen gelten, z.B.:

- die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn dem Kunden kein bestimmter Teil des Grundstücks zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht,
- die Bereitstellung von Werbung, selbst wenn dies die Nutzung eines Grundstücks einschließt,
- Die Vermittlung der Beherbergung
- Bereitstellung eines Standplatzes auf einem Messe- oder Ausstellungsgelände zusammen mit anderen Dienstleistungen
- die Installation oder Montage, Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die kein fester Bestandteil des Grundstücks sind oder sein werden

Grundstücksleistung

Rz 639 x **UStR** (Beispiele für Grundstücksleistungen, auszugsweise)

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (mit Ausnahme der Bereitstellung von Werbung, selbst wenn diese die Nutzung eines Grundstücks einschließt),
- die Beherbergung, die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die Zurverfügungstellung von Unterkünften in Branchen mit ähnlicher Funktion wie der Hotelbranche, wie zB in Ferienlagern oder auf einem Campingplatz
- die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;
- die Erstellung von Bauplänen für Gebäude oder Gebäudeteile für ein bestimmtes Grundstück, ungeachtet der Tatsache, ob dieses Gebäude tatsächlich errichtet wird oder nicht
- Bauaufsichtsmaßnahmen oder grundstücksbezogene Sicherheitsdienste, unabhängig davon, ob sie durch vor Ort anwesende Personen oder aus der Ferne, dh. ohne persönliche Präsenz, etwa durch technische Anlagen, erbracht werden;

Grundstücksleistung

Rz 639 x UStR (Beispiele für Grundstücksleistungen, auszugsweise)

- die Errichtung eines Gebäudes, sofern keine Werklieferung vorliegt, sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten, Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude oder Gebäudeteil einschließlich Reinigung, Verlegen von Fliesen und Parkett sowie Tapezieren – davon umfasst sind auch sonstige Leistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen wie zB Leistungen der Architekten, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften, Sanierungsträger;
- die Errichtung anderer auf Dauer angelegter Konstruktionen sowie Bauleistungen und Abrissarbeiten, Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an anderen auf Dauer angelegten Konstruktionen wie Leitungen für Gas, Wasser, Abwasser und dergleichen
- die Installation oder Montage von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die damit als Grundstück gelten;

Grundstücksleistung

Rz 639 x UStR (Beispiele für Grundstücksleistungen, auszugsweise)

- die Wartung und Reparatur sowie Kontrolle und Überwachung von Maschinen oder Ausstattungsgegenständen, die als Grundstück gelten
- die Landbearbeitung (zB Erschließungsarbeiten wie Planieren vor Beginn der eigentlichen Bauarbeiten oder Gartengestaltung) einschließlich landwirtschaftlicher Dienstleistungen wie Landbestellung, Säen, Bewässerung und Düngung sowie Pflügen, Flächensanierung, Erntearbeiten und Holzschlägerungen
- die Lagerung von Gegenständen (zB in einem Lager- oder Kühlhaus), wenn hierfür ein bestimmter Teil des Grundstückes der ausschließlichen Nutzung durch den Kunden gewidmet ist, unabhängig davon, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Leistung erfolgt (zB Miet- oder Verwahrungsvertrag),
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;

Grundstücksleistung

Rz 639 x UStR (Beispiele für Grundstücksleistungen, auszugsweise)

- die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
- die Vermessung und Begutachtung von Gefahr und Zustand von Grundstücken
- die Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken, zur Ermittlung des Grundstückswerts als Sicherheit für ein Darlehen oder für die Bewertung von Gefahren und Schäden in Streitfällen
- die Hausverwaltung (mit Ausnahme von Portfolioverwaltung in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken), die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht; sowie
- die in den Rz 639y bis Rz 640b aufgezählten Tätigkeiten unter den dort genannten Voraussetzungen.

Grundstücksleistung

Weitere Grundstücksleistungen lt. Rz 639y bis 640a UStR:

- Vermietung von Sachen, die als Grundstück anzusehen sind
- Vermittlung einer der folgenden Leistungen
 - des Kaufs oder Verkaufs von Grundstücken;
 - der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
 - der Übertragung von dinglichen Rechten an Grundstücken
- Zurverfügungstellung von Ausrüstung zur Durchführung von Arbeiten an einem Grundstück, wenn der Leistungserbringer für die Durchführung der Arbeiten verantwortlich ist (Indiz: auch Beistellung von Bedienpersonal)

Beispiel:

A stellt B ein aufgebautes Gerüst (zB zur Errichtung, Reparatur oder Reinigung eines Gebäudes) zur Verfügung. Diese Leistung gilt nicht als Grundstücksleistung. Ist A jedoch für die Durchführung der Arbeiten (zB den Bau, die Reparatur oder die Reinigung des Gebäudes) verantwortlich, insbesondere deshalb, weil er auch ausreichendes Bedienpersonal für die Durchführung der Arbeiten zur Verfügung gestellt hat, handelt es sich um eine Grundstücksleistung.

Grundstücksleistung

Weitere Grundstücksleistungen lt. Rz 640b UStR:

- Gewährung und Übertragung von Nutzungsrechten an einem Grundstück oder Grundstücksteil, einschließlich der Erlaubnis, einen Teil des Grundstücks zu nutzen, wie zB die Gewährung von Fischerei- und Jagdrechten oder die Zugangsberechtigung zu Warteräumen in Flughäfen, oder die Nutzung von Infrastruktur, für die Maut gefordert wird, wie Brücken oder Tunnel
- Einräumung dinglicher Rechte, zB Grunddienstbarkeiten, Fruchtgenussrecht, sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, zB Beurkundungsleistungen eines Notars.
- Festmachen, Ankern, Docken und die Bereitstellung von Liegeplätzen in Häfen oder auf Flughäfen sowie die Bereitstellung von Nutzungsrechten an bestimmten Hafen- oder Flughafenbereichen
- juristische Dienstleistungen (zB von Rechtsanwälten, Notaren), die auf die Veränderung des rechtlichen Status eines bestimmten Grundstückes gerichtet sind (insb. Verfassen eines Kauf-, Miet-, Pachtvertrages eines Grundstücks, Beurkundungsleistungen, Grundbuchseintragung)

Keine Grundstücksleistung

KEINE Grundstücksleistungen

- juristische Dienstleistungen (zB von Rechtsanwälten, Notaren), sofern sie nicht direkt mit der Begründung oder Übertragung von Eigentum oder Rechten an einem bestimmten Grundstück zusammenhängen; z.B.:
 - Juristische Beratung über die Vertragsbedingungen (zB Grundstücksübertragungsvertrag) oder über die Streitbeilegung iZm mit Eigentum;
 - die Durchsetzung eines solchen Vertrags oder der Nachweis, dass ein solcher Vertrag besteht;
 - Steuerberatung über Abschreibungsmöglichkeiten iZm einem Grundstück;
 - Rechtsberatung in steuerlichen Fragen iZm Grundstücksveräußerungen;
 - Juristische Dienstleistungen in Verbindung mit der Finanzierung eines Grundstückskaufs;
 - Juristische Dienstleistungen iZm der Gewährung von Rechten iZm Bürgschaften und Hypotheken o.a. Leistungen bei Insolvenzverfahren;
 - Anlageberatung.

Grundstücksleistung - Beispiele

Beispiel Grundstücksleistung:

Der Elektriker Ö2 aus Linz bekommt von einem Tischler D in Rosenheim (Bayern) den Auftrag, die durch einen Blitzschlag durchgeschmorten Kabelverbindungen bei sämtlichen Tischlereimaschinen (beweglich) zu reparieren. Ö2 beauftragt wiederum den Elektriker Ö1 aus Salzburg als Subunternehmer. Fakturenkette: Ö1 an Ö2, Ö2 an D

Lösung:

- Sowohl Ö1 als auch Ö2 erbringen keine Grundstücksleistung
- Beide Umsätze steuerbar im Empfängerstaat (Generalklausel B2B)
- Ö2 (Elektriker aus Linz) an D (Tischler Rosenheim): Reverse Charge in D, ZM in Ö
- Ö1 (Elektriker aus Salzburg) an Ö2 (Elektriker aus Linz): Empfängerort Österreich (Linz), daher 20% öUST

Grundstücksumsätze

Steuerbefreiung gem. § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG (Verkauf, Eigenverbrauch)

Grundstücksbegriff wie oben (Grundstücksleistung)

- Übertragung von **Realservituten oder –rechten**
- Übertragung von **Baurechten**
- Ist eine **Betriebsvorrichtung** (siehe Rz 894a UStR) ein Grundstück, fällt die Lieferung dieser ebenfalls unter die Steuerbefreiung.

Beispiele:

a) Ein Grundstück wird samt Rohrleitungen, Umzäunungen, Straßen- und Platzbefestigungen veräußert. Die steuerfreie Grundstückslieferung umfasst die Veräußerung als Gesamtes (Option zur Steuerpflicht).

b) Ein Grundstück wird samt einer sich darauf befindlichen, mobilen, leicht entfernbarer Maschine verkauft. Die steuerfreie Grundstückslieferung erstreckt sich nicht auf den Verkauf der Maschine. Grundstück 0% (Option 20%), Maschine 20%.

Vermietung von Grundstücken

Steuerbefreiung gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG

Betriebsvorrichtungen, die Bestandteil des Grundstücks sind, sind ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen, selbst wenn sie Grundstück sind. Einrichtungsgegenstände sind nur dann dem Grundstück zugehörig, wenn sie derart eng damit verbunden sind, dass sie entweder gar nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten.

Rz 894a UStR neu (auszugsweise):

Die Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen....

Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht.

Vermietung von Grundstücken

Beispiel Grundstücksvermietung:

Ein Betriebsgebäude (Fabrik) wird samt Betriebsvorrichtungen (Maschinen, Rohrleitungen, Umzäunung, Platzbefestigung) vermietet.

Lösung:

a) Vermietung Grund und Boden samt Gebäude:

0%, mit Option zur Steuerpflicht, wenn Mieter zu mindestens 95% zum Vorsteuerabzug berechtigt

b) Vermietung Betriebsvorrichtungen:

20% (auch an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Mieter)

Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken

§ 12 Abs 10 UStG (Rz 2081a UStR)

- Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren gilt für alle Gegenstände des Anlagevermögens, die den Grundstücksbegriff des UStG erfüllen.
- Dies gilt auch für Gegenstände, die vor 2017 erstmals in Verwendung genommen wurden und bei der ersten Inverwendungnahme noch einer Vorsteuerberichtigungsfrist von 4 Jahren unterlagen (Gegenstände, die zwar den Grundstücksbegriff des Art. 13b VO (EU) 282/2011 idF VO (EU) 1042/2013 erfüllen, nicht aber Grundstücke iSd § 2 GrEStG 1987 sind).
- Diesfalls sind die auf die vor 2017 bereits abgelaufenen Fünftel-Zeiträume entfallenden Vorsteuerbeträge abzuziehen und der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen.
- Ist der ursprüngliche 5-Jahreszeitraum bereits abgelaufen, dann kommt es zu keiner Berichtigung mehr.

Vorsteuerberichtigung bei Grundstücken

§ 12 Abs 10 UStG (Rz 2081a UStR)

Beispiel 1:

Eine 2013 angeschaffte, fest eingebaute Windturbine wird 2017 gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei veräußert. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer 5-Jahresberichtigung unterlag (kein Grundstück, da Betriebsvorrichtung), sind die bereits abgelaufenen vier Fünftel (2013, 2014, 2015, 2016) abzuziehen.

Der Restbetrag (ein Fünftel der gesamten Vorsteuern) wird aufgeteilt auf die noch offenen 16 Jahre berichtigt. Da der Gegenstand geliefert wird, kommt es 2017 zu einer Berichtigung des gesamten noch offenen Vorsteuerbetrags.

Beispiel 2 (Verkauf Silo): siehe Arbeitsbuch Oberlaa, Seite 83