

---

**Das Krankenversicherungsverhältnis der Geschäftsführer und der  
Nur-Gesellschafter von ZT-Gesellschaften m.b.H.  
(zu Frage 4.1 und 4.2)**

**INHALTSVERZEICHNIS**

**Übersichts-Tabelle A** zur steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der Bezüge der **nicht wesentlich** beteiligten **Geschäftsführer** von ZT-Gesellschaften mbH

**Übersichts-Tabelle B** zur steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der Bezüge der **wesentlich** beteiligten **Geschäftsführer** von ZT-Gesellschaften mbH

**Einführung**

**1. Nicht wesentliche Beteiligung des ZT-Geschäftsführers**

- 1.1 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen besteht ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988
- 1.2 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, sein Anstellungsvertrag ist nicht nur arbeits- sondern auch steuerrechtlich als freier Dienstvertrag zu beurteilen.
  - A. Zuordnung der Geschäftsführer-Bezüge
  - B. Die Judikaturlinie des VwGH zur steuerlichen Abgrenzung „freies Dienstverhältnis – Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988“
- 1.3 Der ZT-Geschäftsführer ist (schon) aufgrund seiner Beteiligung (Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden, es besteht daher ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 3. Satz EStG 1988

**2. Wesentliche Beteiligung des ZT-Geschäftsführers**

- 2.1 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen besteht ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988
- 2.2 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden
  - A. Zuordnung der Geschäftsführer-Bezüge
  - B. Die Judikatur des VwGH zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988

**3. Gesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnis („Nur-Gesellschafter“)**

- 3.1 ZT, die als Nur-Gesellschafter für ihre ZT-GmbH tätig sind
- 3.2 Mittätige berufsfremde Gesellschafter

Tabelle A<sup>1)</sup>

**Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Bezüge der NICHT WESENTLICH beteiligten GESCHÄFTSFÜHRER von ZT-Gesellschaften m.b.H. (bis inkl. 25%) = Pkt. 1.**

Auf gesellschaftsrechtlicher bzw. -vertraglicher Ebene besteht der GV gegenüber	WEISUNGSBINDUNG <sup>2)</sup>		KEINE WEISUNGSBINDUNG infolge Sperrminorität
	WEISUNGSBINDUNG (arbeitsrechtliches Dienstverhältnis) Pkt. 1.1	KEINE WEISUNGSBINDUNG (freies Dienstverhältnis) Pkt. 1.2	
Aufgrund des Anstellungsvertrages zivilrechtlich			Frage der Weisungsbindung nicht relevant (freies Dienstverhältnis) Pkt. 1.3
Zuordnung nach dem ESIG	§ 25 (1) 1 lit. a) iVm. § 47 (2) 1.+ 2. Satz	§ 22 Z 2, 1. Teilstrich oder § 22 Z 1 lit. b) <sup>3)</sup>	§ 25 (1) 1 lit. b) iVm. § 47 (2) 3. Satz
Lohnsteuer	ja	-	ja
Einkommensteuer	-	ja	-
Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer	ja	-	ja
Betriebsausgabenpauschale gem. § 17(1) ESIG	-	6 % oder 12 % <sup>4)</sup>	-
Umsatzsteuer, 1,8 % Vorsteuerpauschale	-	ja	Wahlrecht
Pensionsversicherung	§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG	§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG	§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG
Krankenversicherung	§ 7 Z 1 lit. g) ASVG	"Opting Out" inkl. GKV	"Opting Out" inkl. GKV
Unfallversicherung	§ 7 Z 1 lit. g) ASVG	-	-
Beitrag an BV-Kasse	ja	freiwilliges "Opting In"	- <sup>5)</sup>

1) Vereinfachte Darstellung für eine erste Übersicht: Zur vertiefenden Information (gesetzliche Grundlagen, Praxis der Behörden, Ausnahmen, Judikatur und Literatur, etc.) wird auf die nach den beiden Tabellen folgenden detaillierten Ausführungen verwiesen.  
Insbesondere für die rechtssichere Gestaltung eines freien Dienstverhältnisses ohne Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer und ASVG-Krankenversicherung, um im Rahmen des "Opting Out" insbesondere die Gruppenkrankenversicherung wählen zu können, ist es unerlässlich, sich mit den Ausführungen unter Pkt. 1.2 eingehend zu befassen.

2) Weisungsgebunden gegenüber der Generalversammlung in diesem Sinne ist jeder Geschäftsführer, der kraft seiner Beteiligung an der GmbH die Beschlussfassung in der Generalversammlung in Bezug auf die gewöhnliche Geschäftsführung betreffenden Weisungen (§ 20 Abs. 1 GmbHG) nicht verhindern kann. Das ist – § 39 Abs. 1 GmbHG folgend – solange der Fall, als die Beteiligung nicht 50% erreicht und eine Sperrminorität oder Ähnliches nicht vereinbart ist.  
Andernfalls liegt aufgrund der Beteiligung Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung vor.

3) § 22 Z 1 lit. b) ESIG wenn die Ausübung des ZT-Berufes überwiegt, oder § 22 Z 2, 1. Teilstrich ESIG bei überwiegend vermögensverwaltender Tätigkeit "unternehmensrechtliche Geschäftsführung".

4) 6 %, wenn Einkünfte gemäß § 22 Z 2, 1. Teilstrich, oder 12 %, wenn Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b) ESIG.

5) Siehe dazu Pkt. 1.3 und die FN 28

**Tabelle B<sup>6)</sup>**

**Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Bezüge der WESENTLICH beteiligten GESCHÄFTSFÜHRER von ZT-Gesellschaften m.b.H. (mehr als 25%) = Pkt. 2.**

Auf gesellschaftsrechtlicher bzw. -vertraglicher Ebene besteht der GV gegenüber	WEISUNGSBINDUNG <sup>2)</sup>	KEINE WEISUNGSBINDUNG <sup>7)</sup>
Aufgrund des Anstellungsvertrages zivilrechtlich	arbeitsrechtliches Dienstverhältnis Pkt. 2.1	freies Dienstverhältnis Pkt. 2.2
Zuordnung nach dem EStG	§ 22 Z 2, 2. Teilstrich	§ 22 Z 2, 2. Teilstrich
Lohnsteuer	-	-
Einkommensteuer	ja	ja
Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer	ja	ja
Betriebsausgabenpauschale gem. § 17(1) EStG	6 %	6 %
Umsatzsteuer	-	Wahlrecht
Pensionsversicherung	§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG	§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG
Krankenversicherung	§ 7 Z 1 lit. g) ASVG	"Opting Out" inkl. GKV
Unfallversicherung	§ 7 Z 1 lit. g) ASVG	-
Beitrag an BV-Kasse	ja	freiwilliges "Opting In"

6) Vereinfachte Darstellung für eine erste Übersicht: Zur vertiefenden Information (gesetzliche Grundlagen, Praxis der Behörden, Ausnahmen, Judikatur und Literatur, etc.) wird auf die nach den beiden Tabellen folgenden detaillierten Ausführungen verwiesen.

7) Entweder infolge Sperrminorität (bei einer Beteiligung von mehr als 25 % aber unter 50 %) oder, weil die Beteiligung 50 % und mehr beträgt.

## Das Krankenversicherungsverhältnis der Geschäftsführer von ZT-Gesellschaften m.b.H.

### Einführung

Geschäftsführer und organschaftliche Vertreter einer ZT-GmbH dürfen nur physische Personen sein, die Gesellschafter mit aufrechter Befugnis sind (§ 28 Abs. 1 ZTG), d.h., dass Geschäftsführer einer ZT-GmbH immer „Gesellschafter-Geschäftsführer“ sind. Es müssen aber nicht alle ZT, die an einer ZT-GmbH beteiligt sind, auch deren Geschäftsführer und Vertreter sein (gem. § 26 Abs. 1 iVm § 28 ZTG wird die Stellung als Gesellschafter ohne Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht auf berufsfremde Personen eingeschränkt).

Allgemein ist bei GmbH-Geschäftsführern in jedem Einzelfall zu prüfen, ob der Geschäftsführer

- als Dienstnehmer gemäß § 4 Abs 2 ASVG oder subsidiär
- als Gesellschafter-Geschäftsführer einer der Wirtschaftskammer angehörenden GmbH gemäß § 2 Abs 1 Z 3 GSVG oder subsidiär
- als „freier“ Dienstnehmer gemäß § 4 Abs 4 ASVG oder subsidiär
- als „Neuer Selbständiger“ gemäß § 2 Abs 1 Z 4 GSVG

pflichtversichert ist.

Bei Geschäftsführern einer **ZT-GmbH** reduziert sich diese Prüfreihefolge auf die Pflichtversicherung **nur** in der **Krankenversicherung**

- als „angestellte“ Geschäftsführer einer ZT-Gesellschaft<sup>1</sup> gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG oder subsidiär
- als „Neue Selbständige“ gemäß § 2 Abs 1 Z 4 GSVG, allerdings mit „Opting out“ gem. § 5 GSVG einschließlich Gruppenkrankenversicherung (GKV).

Nur in der Krankenversicherung deshalb, weil alle ZT bis 31.12.2012 im Rahmen des Pensionsfonds der Wohlfahrtseinrichtungen der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten (bAIK) pensionsversichert waren und seit 01.01.2013 gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>2</sup> in der gesetzlichen **Pensionsversicherung** pflichtversichert sind: Dies gilt hinsichtlich Pensionsversicherung auch für ZT, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses für eine ZT-GmbH tätig werden<sup>1</sup>, weil § 5 Abs. 1 Z 15 ASVG<sup>2</sup> alle „gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG pflichtversicherten ZT“ von der Vollversicherung als Dienstnehmer gem. § 4 ASVG ausnimmt, die Pflichtversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG aber an die per-

<sup>1</sup> ZT dürfen aufgrund ihres Berufsrechtes nur selbständig und nicht im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses tätig werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur für Arbeitsverhältnisse, die ZT zu einer ZT-Gesellschaft eingehen, in welcher sie selbst Gesellschafter sind (§ 14 Abs. 4 und 5 ZTG).

<sup>2</sup> IdF des Pensionsfonds-Überleitungsgesetzes (PF-ÜG), BGBl. I Nr. 4/2013.

sönliche Kammermitgliedschaft anknüpft und somit alle Mitglieder der bAIK – auch als unselbständig tätige Geschäftsführer oder als Nur-Gesellschafter einer ZT-Gesellschaft – nach dem FSVG pensionspflichtversichert sind.<sup>3</sup> Auch die Pflichtversicherung nach dem ASVG als „freie“ Dienstnehmer kann nicht eintreten, weil gem. § 4 Abs. 4 lit. c) ASVG die Mitglieder aller Kammern der Freien Berufe von dieser Pflichtversicherung nach dem ASVG ausgenommen sind.

Für Geschäftsführer einer ZT-GmbH kommt daher in Bezug auf ihre **Krankenversicherung** nur die Pflichtversicherung als „angestellte“ Geschäftsführer gemäß § 7 Z 1 lit. g) ASVG oder, wenn diese nicht zutrifft, als „Neue Selbständige“ gemäß § 2 Abs 1 Z 4 GSVG mit Opting out gemäß § 5 GSVG einschließlich GKV in Betracht.

Zu beachten ist, dass das Sozialversicherungsverhältnis von GmbH-Geschäftsführern weitgehendst von der steuerlichen Zuordnung ihrer Bezüge abhängt und ein steuerliches Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 eher feststellbar ist als die sozialversicherungs- oder arbeitsrechtliche Dienstnehmer(Arbeitnehmer)eigenschaft. Die Prüfer versuchen daher im Rahmen von GPLA immer wieder, über die leichtere und schnellere Feststellung eines steuerlichen Dienstverhältnisses nicht nur zur Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht sondern unter Heranziehung des dritten Satzes des § 4 Abs. 2 ASVG<sup>4</sup> auch zur ASVG-Pflicht von Geschäftsführungsvergütungen zu kommen, ohne das Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2 ASVG, 1. Satz,<sup>5</sup> prüfen zu müssen. Letztere kann allerdings im Falle von Geschäftsführern einer ZT-GmbH nicht zutreffen, weil – wie bereits ausgeführt – alle ZT von der Vollversicherung als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG ausgenommen sind und nur für im arbeitsrechtlichen Sinne „angestellte“ Geschäftsführer einer ZT-GmbH Teilpflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung gem. § 7 Abs. 1 lit. g) ASVG besteht<sup>6</sup> (siehe dazu Pkt. 1.1 und Pkt. 1.3).

<sup>3</sup> Siehe dazu u.a. *Rath*, Pensionsfonds-Überleitungsgesetz – Überführung der Wohlfahrtseinrichtung der ZT in das FSVG, ASoK 2013, 473; *Neumann/Seidenberger*, Das neue Pensionsrecht der ZT, ASoK 2013, 7; *Kowaschitz/Wisleitner*, Zur Einbeziehung der ZT in das FSVG, ASoK 2013, 132; *Sedlacek*, Die Auswirkungen des PF-ÜG auf die Krankenversicherung der Ziviltechniker, ASoK 2013, 127; *Höfle/Sedlacek* in GS Bruckner, 624.

<sup>4</sup> „Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, ...“.

<sup>5</sup> „Dienstnehmer im Sinne dieses Bundesgesetzes ist, wer in einem Verhältnis persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegen Entgelt beschäftigt wird; hiezu gehören auch Personen, bei deren Beschäftigung die Merkmale persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber den Merkmalen selbständiger Ausübung der Erwerbstätigkeit überwiegen.“

<sup>6</sup> Brief des Sozialministeriums vom 07.11.2005 an den ÖRAK, GZ: 21105/0052-II/A/2/2005; Aktenvermerk des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger über die Referentenbesprechung vom 14.09.2005: Nur dieses dem Wort „angestellt“ im § 7 Z 1 lit. e) bzw. lit. g) ASVG gegebene Verständnis macht Sinn: Nachdem § 7 ASVG die „Teilversicherung von den im § 4 genannten Personen“ normiert, würden in seiner lit. e) bzw. lit. g) nicht ausdrücklich die „angestellten“ Rechtsanwälte bzw. Geschäftsführer von ZT-Gesellschaften genannt sein, wenn der „Gesetzgeber“ alle vom Dienstnehmer-Begriff des § 4 Abs. 2 ASVG erfassten Rechtsanwälte bzw. Geschäftsführer von ZT-Gesellschaften in die Teilpflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung hätte einbeziehen wollen. Auch aus der Tatsache, dass in § 7 Z 1 lit. g) ASVG ausdrücklich die „angestellten Geschäftsführer von Ziviltechnikergesellschaften“ genannt sind, bestätigt, dass das Wort „angestellt“ auf das Arbeitsrecht hinweist, da Ziviltechniker ihre Befugnis im Rahmen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses nur unter der Voraussetzung

Um die individuelle Planung des Steuer- und Sozialversicherungsverhältnisses für Geschäftsführer einer ZT-GmbH zu erleichtern, werden daher nachstehend die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Bezüge von Geschäftsführern einer ZT-GmbH unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung und des besonderen Pensions- und Krankenversicherungsverhältnisses der ZT dargestellt.

**Wichtig!**

Für die nachstehende Darstellung muss steuerlich zwischen nicht wesentlicher (bis inkl. 25%) und wesentlicher (mehr als 25%) Beteiligung an der ZT-GmbH und – insbesondere im Falle nicht wesentlicher Beteiligung – zwischen Weisungsgebundenheit und Weisungsungebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung der GmbH aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Beziehung zur GmbH – also aufgrund seiner Beteiligung – einerseits und aufgrund seines schuldrechtlichen Anstellungsverhältnisses andererseits – also in einer zweistufigen Prüfung – unterschieden werden.

Ist der Geschäftsführer infolge seiner Beteiligung (ohne Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden<sup>7</sup>, kommt es – zumindest beim nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer – für die richtige steuerliche Zuordnung ausschließlich darauf an, ob er nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen und den tatsächlichen Verhältnissen in einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 zur GmbH steht oder deshalb als weisungsungebundener freier Dienstnehmer tätig wird, weil der Generalversammlung das ihr gegenüber dem Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung zustehende Weisungsrecht mit dem schuldrechtlichen Anstellungsvertrag ausdrücklich wieder genommen worden ist<sup>8</sup> oder der Anstellungsvertrag andernfalls zumindest keine explizite Vereinbarung darüber enthält, dass sich das Weisungsrecht der Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 GmbHG) auch auf persönliche Weisungen im arbeitsrechtlichen Sinne hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und sonstiges arbeitsbezogenes Verhalten bezieht (siehe dazu nachstehend unter Pkt. 1.2 B, sechster Teilpunkt).

Bei schon aufgrund ihrer nicht wesentlichen Beteiligung (mit Sperrminorität) gegenüber der Generalversammlung **nicht** weisungsgebundenen

---

ausüben dürfen, dass – wie in der FN 1 bereits ausgeführt - dieses Dienstverhältnis zu einer Ziviltechnikergesellschaft besteht, in welcher der Ziviltechniker selbst Gesellschafter ist (§ 14 Abs. 4 und 5 ZTG).

<sup>7</sup> Weisungsgebunden gegenüber der Generalversammlung in diesem Sinne ist jeder Geschäftsführer, der kraft seiner Beteiligung an der GmbH die Beschlussfassung in der Generalversammlung in Bezug auf die die gewöhnliche Geschäftsführung betreffenden Weisungen (§ 20 Abs 1 GmbHG) nicht verhindern kann. Das ist – § 39 Abs 1 GmbHG folgend – solange der Fall, als die Beteiligung nicht 50% erreicht und eine Sperrminorität oder Ähnliches nicht vereinbart ist. Andernfalls liegt aufgrund der Beteiligung Weisungsungebundenheit gegenüber der Generalversammlung vor.

<sup>8</sup> Siehe dazu *Sedlacek*, „Geschäftsführer müssen nicht zwingend ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis (samt Lohnabgaben und ASVG-Pflicht) haben“, SWK-Heft 2007/13, S452ff (mit ausführlichen Judikatur- und Literaturhinweisen); *Sedlacek/Höfle* in GS Arnold, Die GmbH & CoKG, Linde-Verlag, Wien 2011, 447ff. und im AnwBl., Oktober 2013.

ZT-Geschäftsführern ist überdies die Besonderheit zu berücksichtigen, dass sie trotz Lohnsteuerpflicht gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 und der mit dieser aufgrund der Fiktion des § 4 Abs. 2, 3. Satz ASVG verbundenen Dienstnehmereigenschaft<sup>4</sup> nicht nach dem ASVG krankenpflichtversichert sind, weil ZT (siehe vorstehend) von der Vollversicherung als Dienstnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG ausgenommen sind und nur für im arbeitsrechtlichen Sinne „angestellte“ Geschäftsführer einer ZT-GmbH – also in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu ihrer GmbH stehende Geschäftsführer – die Teilpflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung gem. § 7 Abs. 1 lit. g) ASVG besteht<sup>6</sup>, ein solches aber aufgrund der mit der Sperrminorität verbundenen Weisungsungebundenheit des Geschäftsführers nicht denkbar ist (siehe dazu Pkt. 1.3).

Vorweg sei weiters festgehalten, dass Geschäftsführer schon aufgrund ihrer Organstellung und des damit in aller Regel auf (un)bestimmte Zeit abgeschlossenen Anstellungsvertrages in einem Dauerschuldverhältnis – und nicht in einem Zielschuldverhältnis (= Werkvertrag) – zur GmbH stehen, es daher für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Zuordnung ihrer Bezüge darauf ankommt, ob sie im Rahmen eines weisungsgebundenen oder eines (weisungs-)„freien“ Dienstverhältnisses tätig sind, dh, es ist die Abgrenzung zwischen weisungsgebundenem und „freiem“ Dienstverhältnis maßgeblich (siehe Pkt. 1.2/B.) und nicht die Abgrenzung „weisungsgebundenes Dienstverhältnis – Werkvertrag“.

## 1. Nicht wesentliche Beteiligung des ZT-Geschäftsführers

Bei nicht wesentlich (bis zu 25 %) beteiligten Geschäftsführern einer ZT-GmbH können in Bezug auf ihre Krankenversicherung folgende Konstellationen auftreten:

- Aufgrund der Beteiligung (ohne Sperrminorität) Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung:<sup>7</sup> Nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen besteht ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis und damit auch ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988.

Der Geschäftsführer ist „angestellter“ ZT, daher lohnsteuer-, dienstgeberbeitrags-, kommunalsteuer- und nach dem ASVG kranken- und unfallversicherungspflichtig sowie damit verbunden arbeitslosenversicherungspflichtig (siehe Pkt. 1.1 inklusive den Ausnahmefall, dass zwar ein steuerliches nicht jedoch ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis besteht).

- Aufgrund der Beteiligung (ohne Sperrminorität) Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung:<sup>7</sup> Der Anstellungsvertrag ist als freier Dienstvertrag zu beurteilen.

Der Geschäftsführer ist nicht „angestellter“ ZT, daher einkommensteuerpflichtig, er ist im Rahmen des Opting out verpflichtend krankenversichert und kann somit auch an der GKV teilnehmen (siehe Pkt. 1.2), es besteht auch keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht.

- Schon aufgrund der Beteiligung (mit Sperrminorität) keine Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung:<sup>7</sup> Für den ZT-Geschäftsführer besteht zwar Lohnsteuer-, Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht nicht jedoch Kranken- und Unfallpflichtversicherung nach dem ASVG, weil er nicht „angestellter“ ZT ist, sowie Krankenversicherungspflicht im Rahmen des Opting Out einschließlich der Möglichkeit, an der GKV teilzunehmen (siehe Pkt. 1.3).

### 1.1 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden<sup>7</sup>, nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen besteht ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988

Bei dieser Konstellation, von der die Abgabenbehörde derzeit – immer wieder ohne Beachtung der besonderen Judikatur des VwGH zu GmbH-Geschäftsführern (siehe nachstehend Pkt. 1.2/B.) und daher sehr oft zu Unrecht – ausgeht, bezieht der ZT-Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a) EStG 1988, seine Bezüge unterliegen daher sowohl dem Lohnsteuerabzug als auch dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.

**Sozialversicherungsverhältnis:** Es besteht Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup> und in der Kranken- und Unfallversicherung als angestellter ZT-Geschäftsführer gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG (und damit verbunden in der Arbeitslosenversicherung gem. § 1 Abs. 1 lit. a) AIVG), der BVK-Beitrag ist abzuführen.

Nur im **Ausnahmefall**, dass zwar ein steuerliches Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 nicht jedoch ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis besteht, der Geschäftsführer also arbeitsrechtlich nicht als „angestellter“ Geschäftsführer anzusehen ist, tritt die Pflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG einschließlich Arbeitslosenversicherungspflicht nicht ein, das Sozialversicherungsverhältnis entspricht in diesem Fall jenem, das nachstehend unter 1.2/A. dargestellt ist.

<sup>9</sup> Ausgenommen von dieser Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung sind jedoch jene ZT, die bereits zum 01.01.2013 Anspruch auf Eigenpension nach dem Statut der Wohlfahrtseinrichtungen gehabt haben (§ 33 Abs. 4 FSVG).



## 1.2 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden<sup>7</sup>, sein Anstellungsvertrag ist nicht nur arbeits- sondern auch steuerrechtlich als freier Dienstvertrag zu beurteilen

### A. Zuordnung der Geschäftsführer-Bezüge

Ist der Anstellungsvertrag als freier Dienstvertrag zu beurteilen (siehe nachstehend unter B.), sind die Geschäftsführerbezüge je nach Überwiegen der im Rahmen der Geschäftsführung der ZT-GmbH ausgeübten Tätigkeiten den Einkünften aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 1 lit b) EStG 1988 (es überwiegt die Ausübung des ZT-Berufes) oder aus vermögensverwaltender Tätigkeit gemäß § 22 Z. 2, 1. Teilstrich EStG 1988 (es überwiegt die vermögensverwaltende Tätigkeit „unternehmensrechtliche Geschäftsführung“) zuzuordnen.<sup>10</sup>

Der Geschäftsführer ist nicht lohn- sondern einkommensteuerpflichtig, die Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988 kann mit 12% (wenn die Ausübung der des ZT-Berufes überwiegt) oder mit 6% (bei überwiegender vermögensverwaltender Tätigkeit) der Umsätze – nach oben begrenzt mit EUR 26.400,-- bzw. EUR 13.200,-- in Anspruch genommen werden, wenn die Umsätze des vorangegangenen Jahres EUR 220.000,-- nicht überstiegen haben. Es besteht Umsatzsteuerpflicht mit der Möglichkeit, die 1,8%-ige Vorsteuerpauschale gemäß § 14 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (nach oben begrenzt mit EUR 3.960,--) unter den gleichen Bedingungen wie die Betriebsausgabenpauschale geltend zu machen.<sup>11</sup>

Die seit 01.01.2010 auch für freie Dienstnehmer geltende Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht tritt nicht ein, weil von dieser gem. § 41 Abs. 2 FLAG und des § 5 Abs. 2 lit. a) KommStG („*Dienstnehmer sind: ....freie Dienstnehmer iSd. § 4 Abs. 4 ASVG, ...*“) nur jene freien Dienstnehmer erfasst sind, die der Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 4 ASVG unterliegen, ZT sind jedoch – wie bereits einleitend ausgeführt – gem. § 4 Abs. 4 lit. c) ASVG von dieser Pflichtversicherung ausgenommen.

**Sozialversicherungsverhältnis:** Unter den vorstehenden Voraussetzungen ist der Geschäftsführer nicht als „angestellt“ im Sinne des § 7 Z 1 lit. e) ASVG anzusehen. Für solche Geschäftsführer einer ZT-GmbH besteht daher folgendes Sozialversicherungsverhältnis: Pensionspflichtversicherung gemäß

<sup>10</sup> Die Tätigkeit des Geschäftsführers einer ZT-GmbH kann – wie bei allen GmbH-Geschäftsführern – aufgrund der zeitlichen Verknüpfung und des wirtschaftlichen Zusammenhanges der beiden Tätigkeiten – der Geschäftsführer ist zu jeder Zeit Geschäftsführer und gleichzeitig auch immer ZT – nicht getrennt werden, der Geschäftsführer erzielt daher aus seiner unternehmensrechtlichen Geschäftsführung einerseits und der Ausübung des ZT-Berufes andererseits einheitliche Einkünfte, deren steuerliche Zuordnung sich nach der Tätigkeit richtet, die zeitmäßig überwiegt (EStR 2000, RZ 5285; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 24 f).

<sup>11</sup> Siehe dazu Sedlacek, SWK-Heft 35/36/2004, S 973.

§ 2 Abs. 1 Z 3 FSVG,<sup>9</sup> verpflichtende Krankenversicherung im Rahmen des „Opting out“ und keine Unfallversicherung, weil die ZT im § 8 Abs. 1 Z 3 lit. a) ASVG iVm. § 3 Abs. 2 FSVG nicht genannt sind. Bezüglich BVK-Beitrag gilt für freiberuflich tätige Mitglieder der ZT-Kammern seit 01.01.2008 der 5. Teil des BMSVG („Opting in“).

*(Zur Beitragsgrundlage bei Wahl der Krankenversicherung gem. §§ 14a/14b GSVG siehe den „Hinweis“ unter Pkt. 2.2./A.)*

## **B. Die Judikaturlinie des VwGH zur steuerlichen Abgrenzung „freies Dienstverhältnis – Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988“**

Um das vorstehend dargestellte Ergebnis zu erreichen, muss sorgfältig darauf geachtet werden, dass der Anstellungsvertrag sowohl von den getroffenen Vereinbarungen als auch von den tatsächlich „gelebten“ Verhältnissen her nicht nur arbeitsrechtlich sondern insbesondere auch steuerlich als freier Dienstvertrag anzusehen und dies so abgesichert ist, dass er als solcher auch von einer späteren „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) anerkannt bleibt.

**Der VwGH gibt mit seiner Judikatur zu nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern folgende Judikaturlinie zur Entscheidung der Frage vor, ob im Einzelfall von einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis oder einem einkommensteuerpflichtigen freien Dienstvertrag auszugehen ist:**

- Ein Geschäftsführer wird nur unter der Voraussetzung im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses tätig, dass die beiden Merkmale der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, kumulativ vorliegen, dh., der Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert ist.<sup>12</sup>
- Da Geschäftsführer schon aufgrund ihrer Organstellung regelmäßig als „eingegliedert“ gelten<sup>13</sup>, kommt es auf das Merkmal „Weisungsgebundenheit“ an.

<sup>12</sup> VwGH 99/13/0223 vom 20.12.2000, 2001/14/0219 vom 22.10.2002, 2005/15/0143 vom 02.09.2009. Der VwGH stellt seit seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 nur mehr auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, ergebenden Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) ab. Lediglich in jenen Fällen, in denen diese „im Gesetz festgeschriebenen Kriterien ... noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen“, sei – so der VwGH – auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien (insbesondere fehlendes Unternehmerwagnis) Bedacht zu nehmen (für viele VwGH 2005/15/005 vom 02.09.2009, 2009/15/0200 vom 22.03.2010 und zuletzt 2012/15/0025 vom 21.11.2013). Unternehmerrisiko wird daher regelmäßig nicht mehr als entscheidendes Indiz gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses angesehen.

<sup>13</sup> VwGH 2001/14/0054 vom 23.04.2001, 2004/14/0009 vom 28.04.2004; 2003/13/0018 vom 10.11.2004, 2004/13/0073 vom 23.05.2007, allerdings ist der VfGH mit diesem bezüglich des Merkmales „Eingliederung“ strengen funktionalen Verständnis, das der VwGH erst nach den dieses Merkmal der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 betreffenden VfGH-Erkenntnissen G 109/00 vom 01.03.2001 und G 110/00 vom 07.03.2001 judiziert hat, noch nicht befasst worden (zur möglichen Verfassungswidrigkeit dieser strengen VwGH-Judikatur siehe *Höfle/Sedlacek*, GS Arnold, 461).

Ob diese im Einzelfall besteht oder nicht, muss mit folgender zweistufiger Prüfung geklärt werden:

- Ist der Geschäftsführer aufgrund seiner gesellschaftsvertraglichen Beziehung (Beteiligung ohne gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung, zB. Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden<sup>7</sup> (= 1. Stufe) **und**
  - besteht das arbeitsbezogene Verhalten betreffend persönliche Weisungsbindung auch aufgrund der im Anstellungsvertrag getroffenen schuldrechtlichen Vereinbarungen (= 2. Stufe)?
- Sind beide Fragen mit „Ja“ zu beantworten, besteht ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, das zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. **a**) EStG 1988 einschließlich Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht führt (siehe vorstehenden Pkt. 1.1).
  - Ist der Geschäftsführer aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung (Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden<sup>7</sup>, liegt in aller Regel – unabhängig von den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen – ein steuerliches Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, dritter Satz, mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. **b**) EStG 1988 einschließlich Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht vor (siehe nachstehend Pkt. 1.3).<sup>14</sup>
  - Ist der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung ohne gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung (Sperrminorität) hingegen weisungsgebunden<sup>7</sup> und ist dieses Weisungsrecht der Generalversammlung aber aufgrund der im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen genommen oder enthält anderenfalls der Anstellungsvertrag zumindest keine explizite Vereinbarung, dass sich das Weisungsrecht der Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 GmbHG) auch auf – das arbeitsbezogene Verhalten betreffende – persönliche Weisungen bezieht (siehe dazu nachstehend), kommt ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, mangels schuldrechtlicher Weisungsunterworfenheit nicht in Betracht<sup>15</sup>, der Geschäftsführer erzielt

<sup>14</sup> Siehe dazu u.a. VwGH 2004/13/0073 vom 23.05.2007 oder 2007/15/0181 vom 25.11.2009 i.V.m. dem Erkenntnis 2001/13/0258 vom 24.09.2003, dem folgend die strengere Judikatur des VwGH zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)“ in § 22 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, zweiter Teilstrich, auch auf § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 anzuwenden ist.

<sup>15</sup> Siehe u.a. die in der FN 12 genannten Erkenntnisse. Solange nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber aufgrund ihrer Beteiligung ohne gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung (Sperrminorität) weisungsgebunden sind, ist die Frage, ob ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, nach den allgemein für § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a) i.V.m. § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, maßgebenden Kriterien zu beurteilen und nicht nach jenen, die in den Fällen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b) i.V.m. § 47 Abs. 2 EStG, dritter Satz, anzuwenden sind (siehe VwGH 2001/14/0015 vom 23.02.2005 und 2005/14/0104 vom 20.09.2006).

einkommensteuerpflichtige – nicht dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterliegende – Einkünfte (siehe vorstehend Pkt. A.).

- Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, vorliegt oder nicht, ist somit nicht die auf Grund der Beteiligung gegenüber der Generalversammlung bestehende gesellschaftsrechtliche Weisungsgebundenheit<sup>7</sup> entscheidend, *“ob ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schuldet, ist (Anm.: im Falle gesellschaftsrechtlicher Weisungsbindung) **allein** aufgrund des zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisses zu beurteilen“*.<sup>16 17</sup>

Warum der VwGH dies so sieht, erklärt er auch in einem neueren Erkenntnis<sup>18</sup> wieder damit, dass *„die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers herstellt, die sich lediglich auf den Erfolg der Arbeitsleistung der Geschäftsführung bezieht und von einer sich in der persönlichen Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnete Weisungsgebundenheit zu unterscheiden ist“*.

In einem schon früher ergangenen Erkenntnis<sup>19</sup> setzt sich der VwGH mit der Frage „gesellschaftsrechtliches versus schuldrechtliches Weisungsrecht“ ausführlich auseinander und führt dazu u.a. aus:

*„...Hinsichtlich der zu unterscheidenden Gegenstände der Weisungsbefugnis, nämlich des gesellschaftsrechtlichen und des arbeitsrechtlichen, ist der Verwaltungsgerichtshof mit der herrschenden Lehre stets davon ausgegangen, dass ... das kraft Gesetzes bestehende Weisungsrecht der Generalversammlung nach § 20 Abs. 1 GmbHG nicht notwendig auch die Berechtigung zur Erteilung persönlicher Weisungen (also von Weisungen in den für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belangen) umfasst; ...“*. Auf den zu entscheidenden Fall bezogen kommt er dann zur Auffassung: *„Diese Vereinbarungen sprechen zunächst entschieden dagegen, dass dem Weisungsrecht der Gesellschafter im Sinne des § 20 GmbHG ein solches im hier maßgeblichen arbeitsrechtlichen Sinne, d.h., eine Weisungsbindung der Erstbeschwerdeführerin hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenes Verhalten*

<sup>16</sup> VwGH 2002/13/0175 vom 28.06.2006; 2008/15/0090 vom 25.06.2008; 97/13/0169 vom 15.07.1998; BFH VIII R 34/08 vom 20.10.2010.

<sup>17</sup> Nur unter dieser Voraussetzung ist es denkbar, dass auch ein AG-Vorstand in einem Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen kann: Die Frage, ob ein AG-Vorstand seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schuldet – und damit in einem steuerlichen Dienstverhältnis steht – ist *“allein aufgrund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages unabhängig von den aktienrechtlichen Bestimmungen (vgl. §§ 70ff AktG) über die Unabhängigkeit des Vorstands von den andern Organen der Aktiengesellschaft zu beurteilen, weil es für die Frage nach dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen Vorstandsmitglied und Aktiengesellschaft ankommt. Entsprechendes gilt für die Geschäftsführer einer GmbH“* (2008/15/0090 vom 25.06.2008; 1997/13/0234 vom 24.02.1999).

<sup>18</sup> 2010/08/0240 vom 19.12.2012, siehe dessen Besprechung durch Sedlacek, SWK-Heft 7/2013, 372.

<sup>19</sup> VwGH 2005/08/0051 vom 21.11.2007

*angelagert wurde, sodass zu untersuchen ist, ob die Feststellungen der belangten Behörde eine von diesen vertraglichen Vereinbarungen abweichende tatsächliche Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses erweisen“.*

- Unter „Weisungsbindung“ aufgrund des Anstellungsvertrages versteht der VwGH wörtlich: *„In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfanges als solcher liegt keine Weisungsunterworfenheit. Weisungsunterworfenheit bedeutet vielmehr, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann“.*<sup>20</sup>

Das Wort „kann“ weist darauf hin, dass das Weisungsrecht für die Feststellung der „Weisungsgebundenheit“ ausreicht, unabhängig davon, ob die Generalversammlung ihr Weisungsrecht dem Geschäftsführer gegenüber tatsächlich ausübt oder nicht („stille Autorität“), das heißt, **es muss der Generalversammlung das ihr aufgrund der Beteiligung zustehende Weisungsrecht so ausdrücklich genommen sein,**<sup>21</sup> dass für den Geschäftsführer keine Verpflichtung besteht, etwaige „individuell-konkrete“ Anweisungen der Generalversammlung sein arbeitsbezogenes Verhalten betreffend befolgen zu müssen.

**Um ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, erster und zweiter Satz, auf diese Weise zu vermeiden, ist daher jedenfalls der Abschluss eines entsprechenden schriftlichen Anstellungsvertrages erforderlich!**

Darüberhinaus ist darauf zu achten, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen weiteren Vereinbarungen nicht im Widerspruch zu der auf diese Weise vereinbarten Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers stehen und auch – gegebenenfalls dokumentierbar – in der vereinbarten Form „gelebt“ werden. Voraussetzung dafür wird aber wohl sein, dass die im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag vereinbarte Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers dem tatsächlichen Willen der Vertragspartner entspricht.

**Kein steuerliches Dienstverhältnis sondern ein freier Dienstvertrag wird daher nur unter der Voraussetzung vorliegen können,** dass die in einem schriftlichen Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende „individuell-konkrete“ Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen, dabei muss es um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechtes gehen, die sachliche Weisungsfreiheit alleine reicht nicht aus (siehe vorstehend die beiden letzten Teilpunkte).

<sup>20</sup> 2001/14/0219 vom 22.10.2002, 2003/14/0039 vom 07.06.2005 und 2002/13/0175 vom 28.06.2006.

<sup>21</sup> Darauf, dass dem vorstehend unter Pkt. 1.6. zitierten Erkenntnis vom 21.11.2007 entnommen werden könnte, dass – umgekehrt – eine persönliche, d.h., das arbeitsbezogene Verhalten betreffende Weisungsbindung des Geschäftsführer nur unter der Voraussetzung besteht, dass diese – zusätzlich zum gesellschaftsrechtlich bestehenden Weisungsrecht der Generalversammlung – im schuldrechtlichen Anstellungsvertrag ausdrücklich vereinbart („angelagert“) wird, würde sich der Autor nicht verlassen.

Im Anstellungsvertrag sollte daher ausdrücklich vereinbart sein, dass der Geschäftsführer seine Leistungen weisungsungebunden und frei von jeder persönlichen Abhängigkeit erbringt und daher insbesondere das Recht hat,

- sich den Arbeitsablauf selbst frei einteilen und jederzeit so abändern zu können, dass auch seine „Freizeit“ für ihn frei einteilbar wird,
- sich vertreten zu lassen und Hilfskräfte einsetzen zu können (diese Merkmale sind allerdings nur dann ein gewichtiges Indiz gegen ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988, wenn die Vertretungsmöglichkeit nicht auf Personen des eigenen Unternehmens eingeschränkt ist, die Vertretung – sowie auch der Einsatz von Hilfskräften – auf eigene Kosten des Geschäftsführers erfolgt und auch dokumentierbar tatsächlich „gelebt“ wird),
- Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, weil auch damit dem Geschäftsführer die Möglichkeit gegeben wird, den eigenen Arbeitsumfang und damit wieder seine „Freizeit“ selbst bestimmen zu können.<sup>22</sup>

Entscheidend ist, dass sich die Weisungsfreiheit schon von vornherein aus dem (schriftlichen) Vertrag ergibt und so gestaltet ist, dass die Generalversammlung nach Abschluss des Vertrages nicht mehr die Möglichkeit hat, sie durch konkrete Anordnungen zu unterlaufen, zu ändern oder gar zu beseitigen. Überdies müssen – wie schon mehrmals betont – die tatsächlichen Verhältnisse (dokumentierbar) den getroffenen Vereinbarungen entsprechen.

Auch wenn dies kein entscheidendes Abgrenzungskriterium mehr ist<sup>12</sup>, empfiehlt sich, den freien Dienstvertrag zusätzlich aus der Sicht des „Unternehmerwagnisses“ in Form einer erfolgsabhängigen Entlohnung abzusichern, zumindest aber so, dass der Geschäftsführer für die Zeiten seiner Abwesenheit (insbesondere Urlaub und Krankheit) keinen Anspruch auf Entgelt hat. Ein solcher Anspruch wäre an sich ein Indiz für ein Dienstverhältnis.

Ein weiteres sehr starkes Indiz gegen ein Dienstverhältnis und für einen freien Dienstvertrag wäre es auch, auf die Vereinbarung eines Wettbewerbsverbotes zu verzichten, um dem Geschäftsführer die Möglichkeit zu geben, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen.<sup>23</sup>

**Bei Beachtung der vorstehend dargestellten Grundsätze und Empfehlungen wird der Anstellungsvertrag des Geschäftsführers als freier Dienstvertrag zu beurteilen sein und damit das unter A. zusammengefasste Steuer- und Sozialversicherungsverhältnis eintreten.**

<sup>22</sup> VwGH vom 24.09.2003, 2000/13/0182.

<sup>23</sup> Siehe dazu LStR 2002, RZ 945.

**Wichtiger  
Hinweis für  
die Praxis!**

Die Abgabenbehörde geht – wie einleitend bereits darauf hingewiesen – bei nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern – entgegen der vorstehend dargestellten Judikaturlinie des VwGH – insbesondere unter Zitierung eines Erkenntnisses 2007/15/0095 vom 26.07.2007 immer wieder vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 und der damit verbundenen Dienstgeberbeitrags-, Kommunalsteuer- und in der Regel auch ASVG-Pflicht aus, unabhängig davon, welche der vorstehend unter Pkt. 1. einleitend aufgelisteten und unter Pkt. 1.1 – 1.3 detailliert dargestellten Konstellationen vom Sachverhalt her im zu beurteilenden Einzelfall tatsächlich vorliegt.

Die Aussagen des VwGH in diesem Erkenntnis betreffen aber nur die im Rahmen der Punkte 1.1 (Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988) und 1.3 (Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 3. Satz EStG 1988) besprochenen Anstellungsverhältnisse von GmbH-Geschäftsführern, nicht jedoch den unter Pkt. 1.2 ausführlich dargestellten Fall, dass der GmbH-Geschäftsführer zwar aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden ist, dieses Weisungsrecht der Generalversammlung aber nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen wieder genommen worden ist!

Nochmals: Ob im Einzelfall tatsächlich ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 des aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebundenen Geschäftsführers vorliegt, ist - der vorstehend dargestellten ständigen Rechtsprechung des VwGH zu nicht wesentlich (ohne gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung) beteiligten Geschäftsführern und auch Vorstandsmitgliedern folgend - alleine aufgrund des schuldrechtlichen Verhältnisses zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft zu beurteilen, also aufgrund des Anstellungsvertrages<sup>24</sup>.

Das Erkenntnis vom 26.07.2007<sup>25</sup> lässt daher nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer betreffend deshalb keine andere Auslegung zu, weil es

- nicht auf Geschäftsführer zutrifft, die aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Beziehung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden und (erst) nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen weisungsungebunden sind, und
- nur unter der Voraussetzung, dass ihm dieses Verständnis beigegeben wird, nicht im Widerspruch zur unter B. wiedergegebenen Judikaturlinie des VwGH steht.

<sup>24</sup> Dieses Ergebnis entspricht auch der diesbezüglichen Aussage von *Mayr/Herzog/Blasina/Schlager* im SWK-Spezial „Körperschaftsteuer 2010“ aus Juni 2010, Seite 36, 1. Teilstrich, sowie dem Entscheidungsbaum auf Seite 37.

<sup>25</sup> Siehe die Besprechung dieses Erkenntnisses durch *Sedlacek* SKW-Heft 3/2012, 115, und *Sedlacek/Höfle* in der GS Arnold, Pkt. 2.1.2.3., 452 sowie im AnwBl., Oktober 2013.

**Vermutung der Richtigkeit von schriftlichen Verträgen**

Der VwGH hat zuletzt – wenn auch nicht im Zusammenhang mit Anstellungsverträgen von GmbH-Geschäftsführern – ausdrücklich judiziert, dass schriftliche Verträge „*die Vermutung der Richtigkeit für sich haben*“<sup>26</sup>. Von diesem Grundsatz ausgehend hat die Behörde sich mit den tatsächlich „gelebten“ Verhältnissen eingehend auseinanderzusetzen und nur unter der Voraussetzung, dass sie nachweisen kann, dass die tatsächlichen Verhältnisse von den vertraglichen Vereinbarungen abweichen, darf sich die Behörde über die vertraglichen Vereinbarungen hinwegsetzen.

Zu den Sachverhalten, die den in der Fußnote genannten Erkenntnisse zugrunde gelegen sind, hat der VwGH diesen Grundsatz („Vermutung der Richtigkeit von schriftlichen Verträgen“) als nicht von der Behörde widerlegt angesehen:

- Entgelt, das mit einem Prozentsatz des für vollendete Werkverträge vereinnahmten Honorars bemessen wird, ist als erfolgsabhängig anzusehen und spricht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988, insbesondere wenn der Leistungserbringer für die von ihm erbrachten Leistungen die uneingeschränkte Haftung trägt, wobei „*das Bestehen einer – im Wirtschaftsleben durchaus üblichen – Haftpflichtversicherung dabei noch nicht den Ausschluss jedes finanziellen Risikos bedeutet*“.

Wenn auch das „Unternehmerwagnis“ als Abgrenzungskriterium in den Hintergrund getreten ist<sup>12</sup>, so kann ein bestehendes Unternehmerwagnis dazu beitragen, die schriftlich in Form eines „Werkvertrages“ oder „freien Dienstvertrages“ getroffenen Vereinbarungen zu unterstützen.

- Ein Ziviltechniker darf „*Statikerleistungen berufsrechtlich nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbringen, was, wenn sich dieser Einwand als berechtigt erweist, für über das Berufsrecht im engeren Sinne hinausgehende Folgen (etwa für die Frage der De-*

<sup>26</sup> VwGH 2012/15/0025 vom 21.11.2013 zum Honorarvertrag eines Ingenieurkonsulenten für das Bauingenieurwesen (Aufhebung der Bescheide hinsichtlich Dienstgeberbeitrag wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) und 2012/08/0233 vom 26.05.2014 zum freien Dienstvertrag einer Steuerberaterin (Aufhebung des Bescheides mit dem die Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2 ASVG festgestellt wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes), wobei der VwGH im Rahmen dieses Erkenntnisses detailliert darstellt, wie die Behörde im Rahmen der Prüfung, ob im Einzelfall unter Heranziehung des vorliegenden schriftlichen Vertrages Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2 ASVG, 1. Satz, vorliegt oder nicht, vorzugehen hat. Unverständlich ist, dass sich das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 06.10.2014, RV/3100868/2010, über die ständige Judikatur des VwGH zu nicht bzw. nicht wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführern, wie sie unter Pkt. 1.2/B. ausführlich dargestellt ist, hinwegsetzt, wie wenn es sie nicht geben würde!?

**Diese Entscheidung des BFG zeigt, dass es für die Anerkennung von Geschäftsführer-Verträgen durch die Behörden unumgänglich ist, bei deren Verfassung genau der Judikatur des VwGH zu folgen und den jeweiligen Vertrag auch in der schriftlich vereinbarten Form tatsächlich zu „leben“.**



*ckung von Schadensfällen durch eine Haftpflichtversicherung oder der ordnungsgemäßen Erfüllung der – Statikerleistungen umfassenden – Verträge zwischen der Auftraggeberin und deren Kunden) Bedeutung haben kann“.*

Die Abgabenbehörde hätte sich mit dieser berufsrechtlichen Vorgabe „*fundiert auseinandersetzen müssen, weil sich daraus durchaus Indizien für den rechtlichen Hintergrund der Betätigung des Leistungserbringers ergeben können*“.

Damit können auch berufsrechtliche Vorgaben – wie im vom VwGH entschiedenen Fall eines ZT das grundsätzliche Verbot des § 14 ZTG, den ZT-Beruf im Rahmen eines Dienstverhältnisses auszuüben – zur Anerkennung der getroffenen schriftlichen Vereinbarungen durch die Abgabenbehörde beitragen: Dieser obliegt es, nachzuweisen, dass die tatsächlich „gelebten“ Verhältnisse nicht den getroffenen Vereinbarungen entsprechen und damit möglicherweise gegen das Berufsrecht verstoßen wird (worden ist).

- Auch die Feststellung, dass persönliche Arbeitspflicht besteht, entkräftet alleine noch nicht die Vermutung der Richtigkeit eines freien Dienstvertrages, für die Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2 ASVG müssen „*bei Erfüllung der übernommenen Arbeitspflicht die Merkmale persönlicher Abhängigkeit einer Person vom Empfänger der Arbeit gegenüber jenen persönlicher Unabhängigkeit überwiegen*“.

Es ist somit nicht nur aus steuer- sondern auch aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht von der Vermutung der Richtigkeit des in jedem einzelnen Fall vorgelegten schriftlichen Vertrages auszugehen, die von der Behörde anhand der tatsächlichen Verhältnisse erst widerlegt werden muss, um – wie im vom VwGH entschiedenen Fall einer Steuerberaterin<sup>26</sup> – einen schriftlich vereinbarten freien Dienstvertrag oder Werkvertrag in einen Arbeitsvertrag „umqualifizieren“ zu können.

### 1.3

**Der ZT-Geschäftsführer ist (schon) aufgrund seiner Beteiligung (Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden<sup>7</sup>, es besteht daher ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2, 3. Satz EStG 1988**

Ist der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung – insbesondere infolge der Vereinbarung einer Sperrminorität – der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden, lässt sich die Zuordnung seiner Bezüge zu § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988 (iVm § 47 Abs. 2, 3. Satz EStG 1988) – um mit dem VwGH zu sprechen – „in aller Regel“ nicht mehr vermeiden, unabhängig davon, wie der Anstellungsvertrag aussieht.<sup>14</sup>

Bei der aufgrund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebundenen Gruppe von Geschäftsführern, deren Beschäftigungsverhältnis – und dies wird auf Grund der diesbezüglichen VwGH-Rechtsprechung (siehe Pkt. 2.2/B.) „in aller Regel“ der Fall sein – „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist, fingiert § 47 Abs 2, 3. Satz EStG 1988 ein steuerliches Dienstverhältnis, ihre Bezüge sind als Folge einer weiteren steuerlichen Fiktion, nämlich der des § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sodass sie gemäß § 47 Abs 1 EStG 1988 dem Lohnsteuerabzug unterliegen und ebenso dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer.

In Bezug auf die Umsatzsteuer besteht für den Geschäftsführer das Wahlrecht, entweder als Unternehmer (mit Umsatzsteuerpflicht) oder als Nichtunternehmer behandelt zu werden (UStR 2000, Rz 184). Die 1,8%ige Vorsteuerpauschale kann unter den schon zu Pkt. 1.2 genannten Bedingungen, unabhängig davon, dass die Betriebsausgabenpauschale infolge Lohnsteuerpflicht nicht in Betracht kommt, beansprucht werden, allerdings nur im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Geschäftsführer-Bezüge. Die Umsatzsteuer ist als Durchlaufer nicht Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer.<sup>27</sup>

**Sozialversicherungsverhältnis:** Es besteht Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup>, verpflichtende Krankenversicherung im Rahmen des „Opting Out“ und keine Unfallversicherung, weil die ZT im § 8 Abs. 1 Z 3 lit. a) ASVG iVm § 3 Abs. 2 FSVG nicht genannt sind.

Der BVK-Beitrag fiel bis 31.12.2007 mangels arbeitsrechtlichem Dienstverhältnisses nicht an, seit 1.1.2008 ist die Frage nach dieser Beitragspflicht eher zu verneinen, weil diese Gruppe von Geschäftsführern vom BMSVG nicht ausdrücklich erfasst ist<sup>28</sup>.

*(Zur Beitragsgrundlage bei Wahl der Krankenversicherung gem. §§ 14a/14b GSVG siehe den „Hinweis“ unter Pkt. 2.2/A.)*

<sup>27</sup> BMF-Info vom 25.10.2010 zur Kommunalsteuer, GZ BMF-010222/0167-VI/7/2010, RZ 81

<sup>28</sup> Siehe in diesem Sinne Hofer, „Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorge: Benachteiligung bestimmter Geschäftsführer?“, ASOK 2008, 52ff; a.A. Neubauer/Rath, PV-Info 02/2008, 19ff.

Dass bei dieser Gruppe von Geschäftsführern einer ZT-GmbH – trotz Lohnsteuerpflicht – keine Pflichtversicherung in der Krankenversicherung gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG besteht, lässt sich wie folgt erklären:

Da die Lohnsteuerpflicht gemäß „§ 47 Abs 1 iVm Abs. 2 EStG 1988“ besteht, sind die mit ihren Bezügen unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 fallenden Geschäftsführer - aufgrund der dritten sich auf solche Geschäftsführer auswirkenden Fiktion (§ 4 Abs. 2, 3. Satz ASVG) – grundsätzlich als Dienstnehmer ASVG-pflichtig.

Diese Verknüpfung des § 4 Abs. 2, 3. Satz ASVG („*Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist*“) mit der Lohnsteuerpflicht kommt jedoch für an einer ZT-GmbH beteiligte Geschäftsführer nicht in Betracht, die aufgrund einer „gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung“ (insbesondere Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden und ihre Bezüge daher § 25 Abs. 1 Z 1 lit b) EStG 1988 zuzuordnen sind.

Alle ZT sind – wie bereits einleitend ausgeführt – deshalb gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG pensionspflichtversichert, weil das FSVG undifferenziert an die Kammernmitgliedschaft anknüpft, und daher gem. § 5 Abs. 1 Z 14 ASVG auch von der Vollversicherung – also von der Pflichtversicherung in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung – nach dem ASVG ausgenommen.

Im Gegensatz zur Pensionsversicherung werden allerdings die „angestellten“ Geschäftsführer einer ZT-GmbH gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG in die Teilversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung einbezogen.

Da unter der Wortfolge „angestellte“ Geschäftsführer in § 7 Z 1 lit. g) ASVG nur im Sinne des Arbeitsrechtes angestellte Geschäftsführer zu verstehen sind<sup>6</sup> und die mit ihren Bezügen unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b) EStG 1988 fallenden Geschäftsführer einer ZT-GmbH infolge fehlender Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung nicht in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zur GmbH stehen können, sind sie auch nicht in der Kranken- und Unfallversicherung nach dem ASVG teilversichert sondern – trotz Lohnsteuerpflicht – im Rahmen des Opting out verpflichtend krankenversichert und können somit auch an der Gruppenkrankenversicherung teilnehmen<sup>29</sup>.

## 2. Wesentliche Beteiligung des ZT-Geschäftsführers

Wesentlich (also zu mehr als 25 % an ihrer ZT-GmbH) beteiligte Geschäftsführer sind niemals lohnsteuer- sondern immer nur einkommensteuerpflichtig, sodass für sie die Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2, 3. Satz ASVG („*Als Dienstnehmer gilt jedenfalls auch, wer nach § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 lohnsteuerpflichtig ist, ...*“) schon deshalb nicht in Betracht kommt. Sie sind

<sup>29</sup> Art. 4, Abs. 9 GKV; siehe dazu schon Sedlacek/Brunner, AnwBl. 2005, Heft 09

auch nur unter der Voraussetzung ausnahmsweise gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG in der Kranken- und Unfallversicherung teilpflichtversichert, dass sie bei einer Beteiligung von mehr als 25 % aber unter 50 % (ohne Sperrminorität) der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden und aufgrund der im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen als arbeitsrechtlich „angestellte“ Geschäftsführer anzusehen sind (siehe nachstehenden Pkt. 2.1).

Für wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer ZT-GmbH besteht daher in der Regel Krankenversicherungspflicht nach den Bestimmungen des § 5 GSVG („Opting out“), sodass sie die GKV wählen können.

Die Bedeutung der nachstehenden Ausführungen zu den wesentlich beteiligten Geschäftsführern einer ZT-GmbH besteht daher im Wesentlichen darin, die bisherige Darstellung der steuerlichen Behandlung der Bezüge von nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern auch hinsichtlich der Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern zu ergänzen.

## **2.1 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, nach den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen besteht ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988**

Wesentlich beteiligte Geschäftsführer können der Generalversammlung gegenüber nur unter der Voraussetzung weisungsgebunden sein, dass ihre Beteiligung zwar höher als 25 % beträgt jedoch 50% nicht erreicht und sie über keine Sperrminorität verfügen<sup>7</sup>. Die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte solcher Geschäftsführer sind § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 zuzuordnen: Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer fallen an, die Betriebsausgabenpauschale kann gem. § 17 Abs. 1, 1. Teilstrich EStG 1988 mit 6%, nicht aber mit 12% in Anspruch genommen werden. Umsatzsteuerpflicht besteht nicht.

**Sozialversicherungsverhältnis:** Es besteht Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup> und in der Kranken- und Unfallversicherung als angestellter ZT-Geschäftsführer gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG.

In der Praxis herrscht allerdings die Tendenz, nach dem Motto „Lohnsteuer = ASVG, Einkommensteuer = GSVG“ vorzugehen, sodass die GKK bei einkommensteuerpflichtigen Geschäftsführern eine möglicherweise bestehende Dienstnehmereigenschaft gem. § 4 Abs. 2 ASVG, 1. Satz - bzw. bei ZT-Geschäftsführern das Vorliegen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses im Sinne des § 7 Z 1 lit. g) ASVG - erfahrungsgemäß nicht oder kaum mehr prüfen. Es ist daher denkbar, dass das Sozialversicherungsverhältnis auch dieser Geschäftsführer so aussieht, als wären sie im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses tätig: Pensionspflichtversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup>, verpflichtende

Krankenversicherung im Rahmen des Opting out, keine Unfallversicherung. Unabhängig davon besteht Beitragspflicht an die BV-Kasse.

*(Zur Beitragsgrundlage bei Wahl der Krankenversicherung gem. §§ 14a/14b GSVG siehe den „Hinweis“ unter Pkt. 2.2/A.)*

Für den Fall, dass ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis nicht besteht, der Geschäftsführer also arbeitsrechtlich nicht als „angestellter“ Geschäftsführer anzusehen ist, tritt die Pflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG jedenfalls nicht ein, sodass das Sozialversicherungsverhältnis so aussieht, wie bei den unter Pkt. 1.2, Pkt. 1.3 und Pkt. 2.2 besprochenen Gruppen von ZT-Geschäftsführern: Pensionspflichtversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup>, verpflichtende Krankenversicherung im Rahmen des Opting out, keine Unfallversicherung. Bezüglich BVK-Beitrag gilt für Mitglieder der ZT-Kammern seit 01.01.2008 der 5. Teil des BMSVG („Opting in“).

*(Zur Beitragsgrundlage bei Wahl der Krankenversicherung gem. §§ 14a/14b GSVG siehe den „Hinweis“ unter Pkt. 2.2/A.)*

## **2.2 Der ZT-Geschäftsführer ist aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden**

### **A. Zuordnung der Geschäftsführer-Bezüge**

Ist der Geschäftsführer an der GmbH zu 50% und mehr beteiligt oder verfügt er bei einer Beteiligung von mehr als 25% aber unter 50% über eine Sperrminorität, so ist er schon aufgrund seiner Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden<sup>7</sup>. Die Zuordnung der Bezüge solcher Geschäftsführer zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 lässt sich seit dem VwGH-Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, „in aller Regel“ nicht mehr vermeiden (siehe nachstehend unter B.) – unabhängig von den im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen.

Es unterliegen somit die Bezüge und Vergütungen, die Geschäftsführer einer GmbH für ihre Tätigkeit erhalten<sup>30</sup>, der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht, die Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG 1988 kann infolge der Zuordnung der Bezüge zu § 22 Z 2 EStG 1988 nur mit 6% nicht aber mit 12% beansprucht werden und in Bezug auf die Umsatzsteuer besteht für

<sup>30</sup> Zu den Bezügen und Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 zählen nicht nur die als Gegenleistung für die unternehmensrechtliche Geschäftsführung und gewerbliche/berufliche Tätigkeit im Gegenstand der GmbH an den Geschäftsführer gewährten Bezüge (siehe „Wichtig!“ nachstehend unter B.) sondern auch alle Vergütungen, die an einem Geschäftsführer als Ersatz für die bei ihm anfallenden Betriebsausgaben (Reisespesen, Versicherungen, Telefonkosten etc.) geleistet werden (VwGH 2008/15/0260 vom 04.02.2009). Dies gilt allerdings nicht für solche Betriebsausgaben, die als „durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988“ anzusehen sind, da diese im Sinne des § 125 BAO keine Umsätze darstellen, wie insbesondere nicht pauschalierte Kostenersätze im Bereich der Reisekosten sowie Kilometergelder, jeweils unter der Voraussetzung, dass dem Kostenersatz Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen (siehe EStR 2000, Rz 4109a).

den Geschäftsführer das Wahlrecht, entweder als Unternehmer (mit Umsatzsteuerpflicht und 1,8% Vorsteuerpauschale) oder als Nichtunternehmer behandelt zu werden (UStR 2000, Rz 184). Die Umsatzsteuer ist als Durchlaufer nicht Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer<sup>27</sup>.

**Sozialversicherungsverhältnis:** Pensionspflichtversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG<sup>9</sup>, verpflichtende Krankenversicherung im Rahmen des Opting out, keine Unfallversicherung. Bezüglich BVK-Beitrag gilt für Mitglieder der ZT-Kammern seit 01.01.2008 der 5. Teil des BMSVG („Opting in“).

**Hinweis** Beitragsgrundlage bei Wahl der Krankenversicherung gem. §§ 14a/14b GSVG:

Bei allen nach dem GSVG pflichtversicherten Gesellschafter-Geschäftsführern sind gemäß § 25 Abs 1 GSVG zur Ermittlung der Beitragsgrundlage nicht nur die Einkünfte aus der Geschäftsführungstätigkeit (Geschäftsführerbezüge) heranzuziehen sondern auch die Einkünfte als Gesellschafter (Gewinnausschüttungen). Da diese Gewinnausschüttungen als endbesteuerter Einkünfte aus Kapitalvermögen idR nicht im Einkommensteuerbescheid aufscheinen und daher auch nicht in den von der Abgabenbehörde an die SVAgW übermittelten Daten enthalten sind, berücksichtigte die SVAgW in der Praxis solche Gewinnausschüttungen im Rahmen der Beitragsgrundlagenbildung bisher meist nur unter der Voraussetzung, dass der Versicherte diese von sich aus meldet. Derzeit schreiben die eine oder andere Landesstelle der SVAgW (z.B. die oberösterreichische) GmbH-Geschäftsführer diesbezüglich an, andere Landesstellen nicht. **Aus der SVAgW ist zu hören, dass es nach Absprache mit dem Finanzministerium zu einer diesbezüglichen Gesetzesänderung kommen wird, die es zukünftig (ab 2016?) ermöglichen wird, auch Gewinnausschüttungen an Gesellschafter-Geschäftsführer amtswegig in deren Beitragsgrundlage einzubeziehen.**

#### B. Die Judikatur des VwGH zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988

Die vorstehende Zuordnung der Bezüge von wesentlich beteiligten Geschäftsführern, die aufgrund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden sind, zu § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 lässt sich deshalb „*in aller Regel*“ nicht mehr vermeiden, weil der VwGH seit seinem Erkenntnis 2003/13/0018 vom 10.11.2004 (verstärkter Senat) in ständiger

Rechtsprechung § 22 Z 2, 2. Teilstrich in Verbindung mit § 47 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt auslegt:

- Für die Beurteilung, ob im Einzelfall ein Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf den § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses ausdrücklich verweist, vorliegt oder nicht, ist nur mehr auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 ergebenden Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) abzustellen.<sup>12</sup>
- Im Rahmen des § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 kommt von den beiden Merkmalen der Legaldefinition des § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz, EStG 1988 nur mehr der „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers“ Bedeutung zu, da *„der Gesetzgeber mit dem Wort „sonst“ den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführer (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 beseitigen wollte“*<sup>31</sup>.
- Geschäftsführer sind aber schon aufgrund ihrer Organstellung *„in aller Regel“* als in den Organismus der GmbH eingegliedert, sodass beide maßgeblichen Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung) gesetzlich (ob weisungsgebunden oder –ungebunden ist nicht zu fragen) bzw. nach der Judikatur (Eingliederung liegt „in aller Regel“ vor) eine Gestaltung, die nicht zu Einkünften gem. § 22 Z 2, 2. Teilstrich sondern – wie im Falle der unter Pkt. 1.2 besprochenen Gruppe von ZT-Geschäftsführern – zu Einkünften gem. § 22 Z 2, 1. Teilstrich EStG 1988 führt, nicht zulassen.<sup>32</sup>

**Wichtig!** Zu beachten ist auch, dass der VwGH unter „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art“ im § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 1988 alle Bezüge, die ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer für die im Rahmen seiner Anstellung als Geschäftsführer erbrachten Leistungen erhält, versteht: Diese Sonderbestimmung stelle – so der VwGH – auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab, sodass sie nicht nur die unternehmensrechtliche Geschäftsführung im engeren Sinne umfasst sondern auch die Tätigkeit des Geschäftsführers im Rahmen des Gegenstandes der

<sup>31</sup> Ua. VwGH 2005/15/0155 vom 28.05.2008 und 2007/15/0095 vom 26.07.2007.

<sup>32</sup> Siehe dazu die FN 13 und bezüglich der Frage, ob diese Tatsache nicht verfassungswidrig ist, Höfle/Sedlacek, GS Arnold, 461.

GmbH<sup>33</sup>.

Es ist also nicht möglich, die Tätigkeit eines wesentlich an einer ZT-GmbH beteiligten Geschäftsführers in die Ausübung seines ZT-Berufes einerseits und in die unternehmensrechtliche Geschäftsführung andererseits zu trennen, dies ist auch durch getrennte Verträge nicht erreichbar.<sup>34</sup>

### **3. Gesellschafter ohne Geschäftsführungsbefugnis („Nur-Gesellschafter“)**

#### **3.1 ZT, die als Nur-Gesellschafter für ihre ZT-GmbH tätig sind**

Für ZT, die an einer ZT-GmbH beteiligt sind, ohne auch deren Geschäftsführer zu sein, gilt Folgendes:

3.1.1 ZT dürfen zwar nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig werden, eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht jedoch für Dienstverhältnisse, die ZT zu einer ZT-Gesellschaft eingehen, in welcher sie selbst Gesellschafter sind (§ 14 Abs. 4 und 5 ZTG).

Der Nur-Gesellschafter einer ZT-GmbH kann somit zur ZT-GmbH, an der er beteiligt ist, in einem Dienstverhältnis stehen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn er – z.B. als Prokurist – in das Unternehmen entsprechend eingebunden und weisungsgebunden tätig ist.

3.1.2 Der seit 01.01.2013 bestehenden Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG unterliegen aufgrund dessen Wortlautes nicht nur die ihren ZT-Beruf selbständig ausübenden ZT sondern auch alle ZT, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses für ihre ZT-GmbH tätig sind.

Da aber alle nach dem FSVG pensionspflichtversicherten ZT gem. § 5 Abs. 1 Z 15 ASVG von der Vollversicherung nach dem ASVG ausgenommen und gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG nur die „angestellten“ Geschäftsführer einer ZT-Gesellschaft in die Teilpflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung nach dem ASVG einbezogen wurden, sind die im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätigen Nur-Gesellschafter einer ZT-GmbH nicht von der ASVG-Pflichtversicherung erfasst, weder von der Pflichtversicherung in der Pensions- noch von der Pflichtversicherung in der Kranken- und Unfallversicherung (*siehe dazu die vorstehende Einführung zu den Geschäftsführern einer ZT-GmbH*).

<sup>33</sup> VwGH 2010/15/0048 vom 07.07.2011, 2005/15/0143 vom 02.09.2009, 2008/15/0083 vom 19.03.2008, 2004/13/0073 vom 23.05.2007, 2001/13/0219 vom 26.11.2003, EStR 2000, Rz 5267; siehe dazu auch FN 30.

<sup>34</sup> Das „Trennungsprinzip“ kann nur unter der Voraussetzung greifen, dass ein ZT neben seiner eigenen Kanzlei auch Geschäftsführer einer ZT-GmbH wird und er seine freiberuflichen Leistungen für die GmbH nicht im Rahmen seiner Anstellung als Geschäftsführer sondern von seiner Einzelkanzlei mit entsprechender Struktur (Büro, Mitarbeiter, etc.) aus erbringt. Beim Vertragsverhältnis zwischen der Einzelkanzlei und der GmbH wird es sich wohl um einen Werkvertrag (Zielschuldverhältnis) und nicht um ein freies Dienstverhältnis (Dauerschuldverhältnis), wie dies einem Anstellungsvertrag entspricht, handeln müssen (siehe in diesem Sinne EStR 2000, Rz 5275).



- 3.1.3 Nur-Gesellschafter einer ZT-GmbH unterliegen daher mit den Einkünften aus ihrer Tätigkeit für die GmbH der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung gem. § 2 Abs. 1 Z 3 FSVG, unabhängig davon, in welcher Art von Rechtsverhältnis sie für die GmbH tätig sind, also auch im Falle eines lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnisses.

Im Gegensatz dazu sind nur die für ihre ZT-GmbH selbständig tätigen Nur-Gesellschafter im Rahmen des Opting Out krankenversicherungspflichtig, während sie für den Fall, dass sie in einem Dienstverhältnis zur ZT-GmbH stehen, weder von der Teilpflichtversicherung gem. § 7 Z 1 lit. g) ASVG (weil dort nicht genannt) noch vom Opting Out (weil die Voraussetzung „selbständige Erwerbstätigkeit“ im Sinne des Grundlage des Opting Out darstellenden § 5 GSVG nicht erfüllt ist) erfasst sind und daher keiner Krankenpflichtversicherung bzw. Krankenversicherungspflicht unterliegen.

- 3.1.4 Als Beitragsgrundlage zur Pensionsversicherung nach dem FSVG bzw. zur Krankenversicherung im Rahmen des Opting Out dürfen bei Nur-Gesellschaftern lediglich die Tätigkeitsvergütungen herangezogen werden, nicht aber – anders als bei Geschäftsführern (siehe den Kasten „Hinweis“ unter Pkt. 2.2) – etwaige Gewinnausschüttungen.

- 3.1.5 ZT, die für eine ZT-GmbH tätig werden, an der sie auch beteiligt sind, haben zu dieser meist – insbesondere als Prokuristen – eine solche Nahebeziehung, dass ihr Vertragsverhältnis nicht als Werkvertrag sondern als freier Dienstvertrag oder Arbeitsvertrag anzusehen ist.

Für die Abgrenzung, ob im Einzelfall ein im Rahmen des Opting Out krankenversicherungspflichtiger (einkommensteuerpflichtiger) freier Dienstvertrag oder ein (lohnsteuerpflichtiger) und damit im Sinne der vorstehenden Ausführungen nicht krankenpflichtversicherter Arbeitsvertrag vorliegt, ist auf die übliche Abgrenzung zwischen arbeitsrechtlichem Dienstverhältnis und freiem Dienstverhältnis abzustellen. Die in der Anlage 9 unter Pkt. 1.2/B. dargestellte, ausschließlich für Geschäftsführer entwickelte Judikaturlinie des VwGH kommt hier nicht zur Anwendung, wohl aber die Ausführungen im Kasten „Vermutung der Richtigkeit von schriftlichen Verträgen“ unter Pkt. 1.2/B. und in der FN 26.

Da solche Nur-Gesellschafter in der Regel in die Organisation der Gesellschaft eingegliedert sein werden, insbesondere wenn es sich dabei um Prokuristen handelt, kommt es somit im Einzelfall darauf an, ob der Gesellschafter im Rahmen seiner Tätigkeit aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Beziehung (Beteiligung) und des schuldrechtlichen Vertrages dem (den) – die Dienstgeberfunktion ausübenden - Geschäftsführer(n) gegenüber weisungsgebunden ist oder nicht.

Weisungsbindung des Nur-Gesellschafters wird aber jedenfalls dann nicht mehr bestehen (können), wenn er aufgrund seiner Beteiligung dem (den) Geschäftsführer(n) Weisungen erteilen kann, die dieser (diese) zu befolgen hat (haben).

Eine solche gesellschaftsvertragliche Weisungsgebundenheit wird bei einem Nur-Gesellschafter daher jedenfalls unter der Voraussetzung nicht vorliegen,

---

dass die Beschlussfassung der die gewöhnliche Geschäftsführung betreffenden Weisungen gem. § 20 Abs. 1 GmbHG mit einfacher Mehrheit zu erfolgen hat, die Beteiligung des Nur-Gesellschafters mehr als 50 % beträgt und eine Sperrminorität zugunsten des Geschäftsführers (der Geschäftsführer) nicht vereinbart ist.

### **3.2 Mittätige berufsfremde Gesellschafter**

Die vorstehenden Ausführungen – insbesondere das Pensions- und Krankenversicherungsverhältnis betreffend – treffen nur auf solche Nur-Gesellschafter zu, die als berufsbefugte Ziviltechniker einer der ZT-Kammern angehören.

Bei mittätigen berufsfremden Gesellschaftern – wie auch Ehegatten – richtet sich das Sozialversicherungsverhältnis nach den für Dienstnehmer und selbständig tätige Personen allgemein geltenden Bestimmungen. Die Tatsache der Beteiligung hat in diesem Zusammenhang – abgesehen von einer etwaigen Prüfung der Fremdüblichkeit der Bezüge im Sinne der für „nahe Angehörige“ geltenden Grundsätze (siehe EStR 2000, Rz 1127ff) – keine Bedeutung.