Chaos bei der Besteuerung von bestimmten Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezügen bei GmbH und deren Lösungsbemühungen

Einleitung und Vorgeschichte

- Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern

Der VwGH qualifiziert im Beschluss vom 26. September 2000 die einkommensteuerlichen Bestimmungen, wonach die Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern, die mehr als mit 25% an der GmbH beteiligt sind und dadurch DB-, DZ- und kommunalsteuerpflichtig sind, obwohl sie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit darstellen, als unvollziehbares Gesetz.

- Weisungsfreie nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer

Seit 1. Jänner 2001 unterliegen diese Bezüge weder dem DB-, DZ- noch der Kommunalsteuer, weil diese Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer gelten, trotzdem aber Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beziehen. Im einzelnen wird hiezu folgendes ausgeführt:

Unvollziehbares Gesetz, derzeit aber (noch) anzuwenden

Über Anregung des VwGH hat der VfGH das Gesetzesprüfungsverfahren betreffend die einschlägigen Bestimmungen im Einkommensteuergesetz, Familienlastenausgleichsgesetz und Kommunalsteuergesetz eingeleitet, wonach die als selbständige Einkünfte qualifizierten Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers DB-, DZ- und kommunalsteuerpflichtig sind. Die Richter des VwGH haben endlich die schon seit 1996 wiederholt erhobenen Bedenken gegen die widersprüchlichen Bestimmungen geteilt, wonach trotz Weisungsfreiheit ein Dienstverhältnis im Sinne des Familienlastenausgleichsgesetzes und des Kommunalsteuergesetzes vorliegen

soll. Im zitierten Antrag an den VfGH wird vom VwGH wie folgt argumentiert: „Der Gesetzgeber habe Unvollziehbares angeordnet, indem er die Rechtsfolge der Erzielung von Einkünften nach § 22 Zi 2 Teilstr. 2 EStG an das Vorliegen eines Tatbestandes geknüpft hat, dessen Verwirklichung denkunmöglich sei, weil es den vom Gesetzgeber konstruierten Beschäftigungstypus nicht gebe.“ Darüberhinaus sieht der VwGH in dieser Bestimmung auch noch eine Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Gleichheitsgebotes, weil für diese Bezüge die lohnsteuerlichen Begünstigungen des § 67 EStG nicht gelten.

Seit 1. Jänner 2001 systemwidrig geltendes Gesetz

§ 47 Abs. 2 EStG wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2001 neu gefasst. Der bisher enthaltene Verweis auf § 25 Abs. 1 Zi 1 lit b EStG ist entfallen. Laut dieser Bestimmung waren nämlich die Bezüge von nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern auch dann den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen, wenn die Weisungsgebundenheit nicht gegeben war.

Da sowohl § 41 Abs. 2 FLAG als auch § 2 lit a KommStG an die Existenz eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG anknüpfen, besteht im Sinne des FLAG bzw. KommStG kein Dienstverhältnis. Es sind daher weder DB, DZ noch Kommunalsteuer zu entrichten. Der Gesetzgeber hat sich im „unvollziehbaren Verweisungsdickicht des Gesetzesdschungels“ selbst verstrickt. Bei der Novellierung des § 47 Abs. 2 EStG hat der Gesetzgeber einfach auf den dritten Satz der bisherigen Fassung offenbar – geblendet von der Neuaufnahme in das Dienstverhältnis von Politikern (Landes- und Stadträten, Bürgermeistern etc.) sowie bestimmten Vortragenden und Lehrenden – vergessen. Warum gerade Politiker Arbeitnehmer sein sollen, sei dahingestellt. Wer ist deren Arbeitgeber, der ihnen Weisung erteilt? Hier geht es nicht um Systemgerechtigkeit, offensichtlich sind es die steuerlichen Vorteile, die mit dem Dienstverhältnis verbunden sind (13. und 14. Monatsbezug unterliegen dem festen Steuersatz von 6% gegenüber dem Höchsttarif von 50% bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, damit sind 14,3% der Bezüge dem progressiven Einkommensteuersatz entzogen).

Lösungsbemühungen

• **Nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ohne Weisungsgebundenheit**

Die Gesetzesgrotteske, dass ein Nicht-Arbeitnehmer – weil in § 47 EStG nicht

erwähnt - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - weil in § 25 EStG erwähnt - bezieht, hat folgende steuerliche Auswirkungen:

- Die Bezüge sind lohnsteuerpflichtig gemäß § 25 EStG
- Die Bezüge sind nicht DB-, DZ- und kommunalsteuerpflichtig, da die §§ 41 Abs. 2 FLAG bzw. 2a KommStG auf § 47 Abs. 2 EStG verweisen, wonach kein Dienstverhältnis vorliegt.
- die Gesellschaftergeschäftsführer können nicht den Verkehrsabsatzbetrag, Arbeitnehmerabsatzbetrag sowie den Grenzgängerabsatzbetrag in Anspruch nehmen, weil § 33 Abs. 5 EStG für die Inanspruchnahme ein Dienstverhältnis voraussetzt.

Diese Misere hat mittlerweile auch der Gesetzgeber erkannt und im Budgetbegleitgesetz 2002 den Redaktionsfehler behoben. Es gilt wieder altes Recht.

• Wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer als „Dienstnehmer“

Relativ rasch hat der VfGH am 1. März 2001 auf den o.a. Antrag des VwGH vom 26. September 2000 reagiert. Die Verfassungsrichter erblicken in den vom VwGH ungewöhnlich scharf kritisierten Bestimmungen (Unvollziehbarkeit, Denkmöglichkeit des konstruierten Beschäftigungstypus, etc.) keine Verfassungswidrigkeit, weil selbst die Inhaltslosigkeit einer Norm nicht verfassungswidrig sei!

Mit der gesetzlichen Fiktion der Existenz eines Dienstverhältnisses lt. DB und KommSteuer bei fehlender Weisungsgebundenheit aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Tätigkeit werden wir weiter konfrontiert bleiben.