

Steuerliche Einkünfte eines nicht wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafters

Ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer an der Kapitalgesellschaft wesentlich (mehr als 25%) beteiligt, sind in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit gegeben. Bei einer geringeren Beteiligung liegen typischerweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sofern die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Sollten Personen mit Minderheitenanteil gesellschaftsrechtlich ein Recht auf Sperrminorität ausüben können, liegen laut § 25 Abs. 1 Z 1 EStG trotzdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, sofern die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sind.

Bei einem dem VwGH vorliegenden Fall (GZ Ra 2018/13/0061 vom 19.5.2020) war im Gesellschaftsvertrag der GmbH festgelegt, dass Gesellschafterbeschlüsse nur mit einer Mehrheit von 90% gefasst werden können. In der GmbH gab es eine Gesellschafter-Geschäftsführerin (mit 25,25% Beteiligung) sowie drei Gesellschafter mit jeweils 23,25% und einen Gesellschafter mit einer 5%-igen Beteiligung. Fraglich war insbesondere, wie die Gesellschafter mit 23,25% steuerrechtlich zu behandeln sind, die alle jedoch nicht Geschäftsführer der GmbH waren. Durch den Gesellschaftsvertrag war faktisch sichergestellt, dass nur einstimmig Beschlüsse in der GmbH gefasst werden können. Insofern kam sogar dem Gesellschafter mit lediglich 5% Beteiligung ein Vetorecht zu. Alle Gesellschafter hatten eine Gewerbeberechtigung und einen gleichlautenden Vertrag mit der Gesellschaft abgeschlossen, wonach sie IT-Dienstleistungen für die Kunden der GmbH erbrachten - aber ohne Verpflichtung zur Arbeitsleistung und ohne fixen Arbeitsort bzw. ohne fixe Arbeitszeit. Die Gesellschafter konnten aber die Infrastruktur der GmbH nützen. Die Entlohnung erfolgte mit gesondertem Stundensatz aufgrund einer monatlichen Rechnung.

Strittig war die Einordnung der Einkünfte der drei Gesellschafter mit einer nicht wesentlichen Beteiligung (jeweils 23,25%) und ohne Geschäftsführerbefugnis (jedoch mit Sperrminoritätsrecht). Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht teilten die Auffassung, dass die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter aufgrund der Sperrminorität steuerlich nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG als

Dienstnehmer der GmbH anzusehen waren, weshalb die Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen wären.

Der VwGH hob diese Entscheidung jedoch auf und stellte klar, dass der angesprochene Spezialtatbestand nur für Gesellschafter-Geschäftsführer anzuwenden ist, da per Definition nur auf Fälle abgezielt wird, in denen eine Weisungsgebundenheit von vornherein (wegen der Sperrminorität) nicht gegeben sein kann. Im vorliegenden Fall konnten die Gesellschafter, welche nicht als Geschäftsführer tätig waren, zwar aufgrund ihrer vertraglichen Sperrminorität Generalversammlungsbeschlüsse verhindern, aber es war ihnen aufgrund ihrer Beteiligungsverhältnisse nicht möglich, sich den Weisungen der einzigen Gesellschafter-Geschäftsführerin zu widersetzen (d.h., sie konnten nicht über die Geschäftsführerin bestimmen, um deren Anweisungen nicht folgen zu müssen). Da der Verweis auf § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG im konkreten Fall ins Leere ging (da nicht alle Merkmale für diese Sonderbestimmung erfüllt waren), konnten auch die Einkünfte der Gesellschafter nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Schließlich lagen auch die sonst typischen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vor, sodass die Gesellschafter Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielten.