

Gesellschafter-Geschäftsführer: Überblick und Gestaltungstipps für die Praxis

„Alles ist möglich“ gilt abhängig von der konkreten Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und „seiner“ GmbH hinsichtlich der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der Geschäftsführerbezüge. Alles ist möglich, aber nicht alles ist erwünscht. Es gilt daher, den Überblick zu bewahren und die Gestaltungsmöglichkeiten optimierend zu nutzen.

Von Mag. Rudolf Siart und MMag. Karl Temm

A. Entscheidungsbaum zur Einordnung der Geschäftsführerbezüge

Der nachfolgend dargestellte Entscheidungsbaum zeigt, wie die Geschäftsführerbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der aktuellen Judikatur¹ und Literatur² steuerlich und sozialversicherungsrechtlich einzuordnen sind. Die Einordnung kann im Wesentlichen anhand folgender Kriterien erfolgen:

- Höhe der Beteiligung
- Vorliegen einer Sperrminorität
- Vorliegen eines echten oder freien Dienstverhältnisses
- Überwiegen der handelsrechtlichen Geschäftsführertätigkeit oder der produktiven Tätigkeit im Unternehmenszweig der GmbH³

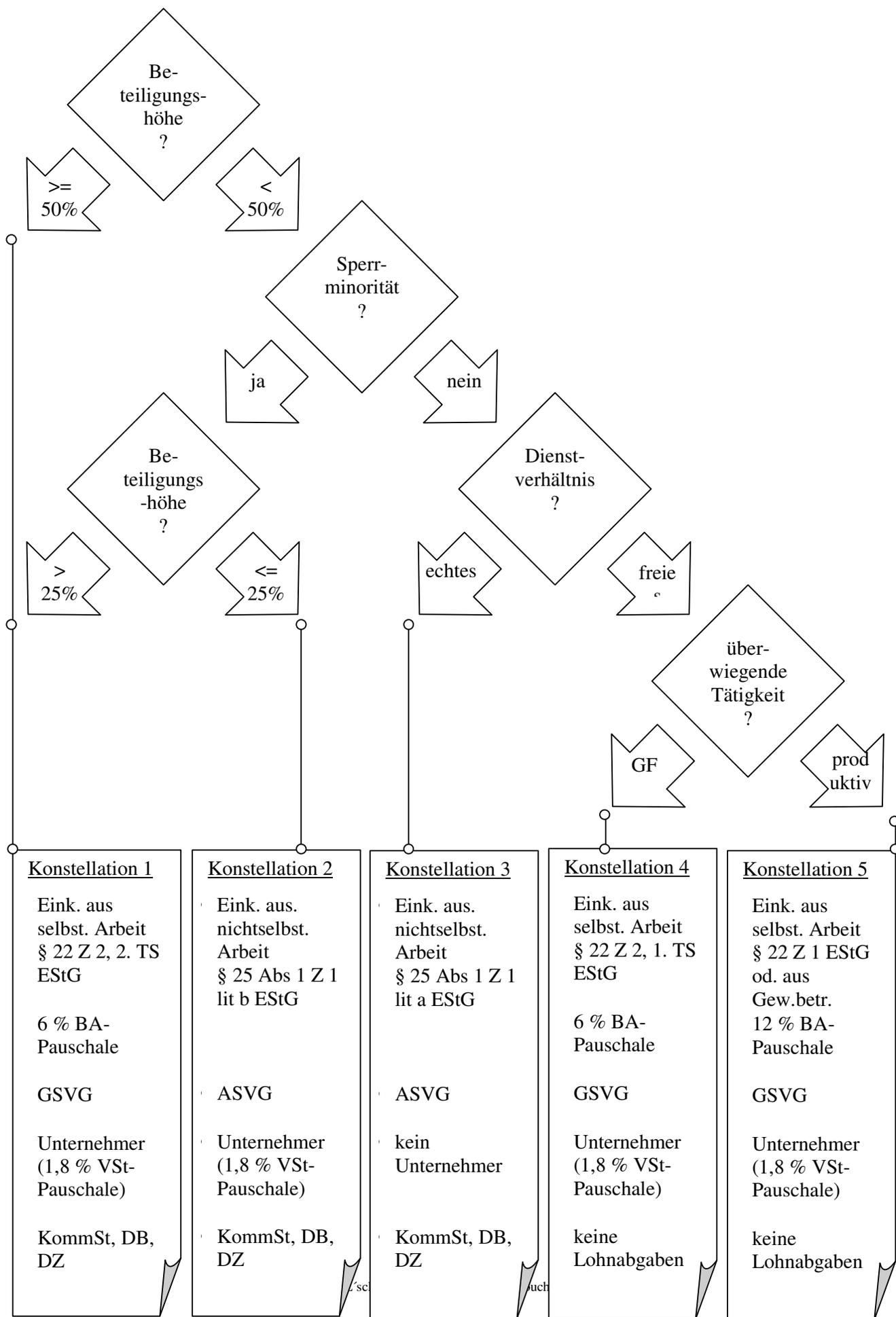
Die Höhe der Beteiligung und das Vorliegen einer Sperrminorität kann wohl abgesehen von Ausnahmefällen (zB nicht aufgedeckte Treuhandschaften) unstrittig festgestellt werden. Das gilt jedoch nicht für das Vorliegen eines echten oder freien Dienstverhältnisses sowie für das Überwiegen einer bestimmten Tätigkeit. Um hier die gewünschte Einordnung zu erreichen, ist neben einer entsprechenden Vertragsgestaltung auch darauf zu achten, dass das vertraglich Vereinbarte tatsächlich gelebt wird und dies auch dokumentierbar ist. Um etwa das Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses in Hinblick auf eine künftige GPLA (gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben) überzeugend argumentierbar zu machen, sollte der – auch so gelebte – freie Dienstvertrag folgende Regelungen enthalten: allgemeiner Hinweis auf die persönliche Weisungsfreiheit, Vertretungsrecht, freie Wahl von Arbeitszeit und Arbeitsort, kein Entgelt während Abwesenheitszeiten (Urlaub, Krankheit), kein Wettbewerbsverbot.⁴

¹ insbesondere VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat.

² Zur Einkünftezuordnung vgl. *Temm*, Auch ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer kann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, SWK 9/2005, Seite S 330. Zur Höhe des Betriebsausgabenpauschales vgl. *Sedlacek*, GmbH-Geschäftsführer: 6 % oder 12 % Betriebsausgabenpauschale?, SWK 35/36/2004, Seite S 973. Zur sozialversicherungsrechtlichen Einordnung vgl. *Steiger/Schrenk*, Der Geschäftsführer im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht, taxlex 2/2005, Seite 74. Zur Unternehmereigenschaft vgl. *Temm*, Der GmbH-Geschäftsführer als Unternehmer, SWK 10/2005, Seite T 51.

³ Diese Unterscheidung ist nur dann relevant, wenn es sich bei der produktiven Tätigkeit nicht um kaufmännische oder technische Beratung bzw. eine schriftstellerische, vortragende, wissenschaftliche, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit handelt und somit gegebenenfalls das Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 12 % zusteht.

⁴ Vgl. *Sedlacek*, GmbH-Geschäftsführer: 6 % oder 12 % Betriebsausgabenpauschale?, SWK 35/36/2004, Seite S 973.



Konstellat ion 1

Eink. aus selbst. Arbeit § 22 Z 2, 2. TS EStG

6 % BA-Pauschale

GSVG

Unternehmer (1,8 % VSt-Pauschale)

KommSt, DB, DZ

Konstellat ion 2

Eink. aus. nichtselbst. Arbeit § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG

ASVG

Unternehmer (1,8 % VSt-Pauschale)

KommSt, DB, DZ

Konstellat ion 3

Eink. aus. nichtselbst. Arbeit § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG

ASVG

kein Unternehmer

KommSt, DB, DZ

Konstellat ion 4

Eink. aus selbst. Arbeit § 22 Z 2, 1. TS EStG

6 % BA-Pauschale

GSVG

Unternehmer (1,8 % VSt-Pauschale)

keine Lohnabgaben

Konstellat ion 5

Eink. aus selbst. Arbeit § 22 Z 1 EStG od. aus Gew.betr. 12 % BA-Pauschale

GSVG

Unternehmer (1,8 % VSt-Pauschale)

keine Lohnabgaben

B. Auswirkung der unterschiedlichen Einordnung auf die Abgabenbelastung

Die nachfolgend dargestellten Tabellen zeigen die zahlenmäßige Auswirkung der unterschiedlichen steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Einstufung des Geschäftsführerbezuges. Bei der Berechnung der in den Tabellen dargestellten Abgabenbelastung wurden folgende Annahmen getroffen:

- Dem Gesellschafter-Geschäftsführer steht ein Gewinnanteil von EUR 100 Tsd. vor Steuern zu.
- Der Gesellschafter-Geschäftsführer kann frei darüber verfügen, in welchem Ausmaß er den Gewinnanteil als Geschäftsführerbezug bzw. als Gewinnausschüttung ausbezahlt erhalten will. Eine Thesaurierung erfolgt nicht.
- Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht sonst keine Einkünfte.

Dargestellt wird die gesamte Abgabenbelastung, bestehend aus:

- Einkommensteuer für den Geschäftsführerbezug unter Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in Höhe des Betriebsausgabenpauschales bzw. Werbungskostenpauschales,
- Körperschaftsteuer für den Gewinnanteil nach Abzug des Geschäftsführerbezuges und allfälliger Lohnnebenkosten,
- Kapitalertragssteuer für die Gewinnausschüttung,
- allfälligen Lohnnebenkosten (KommSt, DB, DZ)
- Sozialversicherungsbeiträgen
- abzüglich eines allfälligen wie eine Steuergutschrift wirkenden Vorsteuerpauschales

Es wird die Abgabenbelastung für jede der fünf unterschiedlichen Konstellationen, die sich aus obigem Entscheidungsbaum ergeben, dargestellt:

- *Konstellation 1:* ESt mit 6 % BA-Pauschale – GSVG – Vorsteuerpauschale – Lohnnebenkosten
- *Konstellation 2:* LSt – ASVG – Vorsteuerpauschale – Lohnnebenkosten
- *Konstellation 3:* LSt – ASVG – kein Vorsteuerpauschale – Lohnnebenkosten
- *Konstellation 4:* ESt mit 6 % BA-Pauschale – GSVG – Vorsteuerpauschale – keine Lohnnebenkosten
- *Konstellation 5:* ESt mit 12 % BA-Pauschale – GSVG – Vorsteuerpauschale – keine Lohnnebenkosten

In Tabelle 1 werden die Abgabenbelastung und ihre Zusammensetzung bei der jeweils „optimalen“ Höhe des Geschäftsführerbezuges für jede der fünf angeführten Konstellationen dargestellt. Daraus ist zu ersehen mit welcher Abgabenbelastung bei jeder Konstellation mindestens zu rechnen ist und wie sich die Abgabenbelastungen der einzelnen Konstellationen unterscheiden, wenn die Höhe des Geschäftsführerbezuges jeweils optimal festgesetzt wird. Die optimale Höhe des Geschäftsführerbezuges wurde dabei aus Sicht der Abgabenminimierung bestimmt.⁵ Bei der Bestimmung der optimalen Höhe des Geschäftsführerbezuges aus Sicht der Abgabenminimierung wurde entsprechend dem geltenden Recht (§ 25 Abs 1 letzter Satz GSVG) davon ausgegangen, dass im Anwendungsbereich des GSVG auch die Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer bis zum Erreichen der Höchstbeitragsgrundlage der Beitragspflicht unterliegen.⁶ Im Anwendungs-

⁵ Für weitere Überlegungen zur optimalen Höhe des Geschäftsführerbezuges siehe *Kanduth-Kristen/Stipsits*, Geschäftsführerbezug oder Gewinnausschüttung – das ist ab 2005 die Frage, taxlex 2/2005, Seite 44.

⁶ Auch wenn in der Praxis bisher von Gewinnausschüttungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer keine Sozialversicherungsbeiträge einbehalten wurden, erscheint dies aus folgenden Gründen geboten: In den meisten Fällen wird in Hinblick auf die Pensionsbemessung ohnehin eine Beitragsleistung von der Höchstbeitragsgrundlage erwünscht sein. Im Übrigen wäre eine Abgabenoptimierung, die die klare Rechtslage aufgrund einer in der Vergangenheit unter anderen Voraussetzungen (50,5 % statt 43,75 % Steuerbelastung für den ausgeschütteten Gewinn) geübten Verwaltungspraxis außer Acht lassen würde, mit zu großer Unsicherheit verbunden.

bereich des ASVG unterliegen Ausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht der Beitragspflicht. Bei den ASVG-Konstellationen ergibt sich daher aus Sicht der Abgabenminimierung ein optimaler Geschäftsführerbezug, bei dem die Sozialversicherungshöchstbeitragsgrundlage nicht erreicht wird. Um die Vergleichbarkeit mit den GSVG-Konstellationen, bei denen jeweils Sozialversicherungsbeiträge von der Höchstbeitragsgrundlage anfallen, herzustellen, wird bei den ASVG-Konstellationen ein zweiter optimaler Wert für den Geschäftsführerbezug angeführt. Es handelt sich dabei um die optimale Höhe des Geschäftsführerbezuges unter der Voraussetzung, dass die Sozialversicherungshöchstbeitragsgrundlage erreicht werden soll.

Angaben in Tsd. EUR	Konstel- lation 1	Konstel- lation 2		Konstel- lation 3		Konstel- lation 4	Konstel- lation 5
Est/LSt	Est	LSt		LSt		Est	Est
BA-Pauschale	6%	-		-		6%	12%
ASVG/GSVG	GSVG	ASVG		ASVG		GSVG	GSVG
KommSt, DB, DZ	ja	ja		ja		nein	nein
VSt-Pauschale	ja	ja		nein		ja	ja
optimaler GF-Bezug	51,9	14,0	68,5	14,0	68,5	67,3	100,0
Est	10,8	-0,2	17,2	-0,2	17,2	17,1	29,5
KöSt	11,0	20,5	3,8	20,5	3,8	8,2	0,0
KESt	8,2	15,4	2,9	15,4	2,9	6,1	0,0
KommSt, DB, DZ	4,1	1,1	5,4	1,1	5,4	0,0	0,0
SV	12,2	5,4	19,6	5,4	19,6	12,2	12,2
USt	-0,9	-0,3	-1,2	0,0	0,0	-1,2	-1,8
Summe Abgabenbel.	45,4	41,9	47,7	42,1	48,9	42,4	39,9

Tabelle 1

Tabelle 2 zeigt die Abgabenbelastung der einzelnen Konstellationen für unterschiedlich hoch angenommene Geschäftsführerbezüge. Es ist zu ersehen, wie sich die Abgabenbelastung der einzelnen Konstellationen abhängig von der Höhe des Geschäftsführerbezuges verändert. Interessant ist dabei auch ein Vergleich mit der jeweiligen minimalen Abgabenbelastung bei optimaler Höhe des Geschäftsführerbezuges laut Tabelle 1. Es kann auf diese Weise bei jeder Konstellation der Nutzen einer allfälligen Anpassung des Geschäftsführerbezuges abgeschätzt werden.

Angaben in Tsd. EUR	Konstel- lation 1	Konstel- lation 2	Konstel- lation 3	Konstel- lation 4	Konstel- lation 5
Est/LSt	Est	LSt	LSt	Est	Est
BA-Pauschale	6%	-	-	6%	12%
ASVG/GSVG	GSVG	ASVG	ASVG	GSVG	GSVG
KommSt, DB, DZ	ja	ja	ja	nein	nein
VSt-Pauschale	ja	ja	nein	ja	ja
GF-Bezug	Abgabenbelastung				
10,0	51,9	42,4	42,6	51,4	51,4
20,0	47,8	42,7	43,0	46,9	46,9
30,0	45,9	44,3	44,8	44,6	43,9
40,0	45,4	46,0	46,8	43,6	42,7
50,0	45,4	48,0	48,9	43,2	41,9
60,0	45,4	48,0	49,0	42,7	41,2
70,0	45,6	47,7	49,0	42,5	40,5
80,0	46,2	48,0	49,4	42,6	40,2
90,0	46,8	-	-	42,8	40,1
100,0	-	-	-	42,9	39,9

Tabelle 2

C. Überlegungen und Tipps für die Praxis

1. Grundsätzliches

Die im Entscheidungsbaum dargestellte steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Geschäftsführerbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich aus der in der jüngsten Literatur⁷ vertretenen in Hinblick auf die Abgabenminimierung günstigsten Rechtsauslegung. Insbesondere hinsichtlich der Konstellationen 4 und 5, bei denen die Lohnnebenkosten vermieden werden, könnten von den Verwaltungsbehörden auch andere Rechtsauffassungen vertreten werden. Es besteht daher in diesem Bereich nach wie vor eine gewisse Rechtsunsicherheit, deren man sich bewusst sein muss bzw. auf die man als Berater hinweisen muss. Der Rechtsunsicherheit muss durch Offenlegung der eigenen Rechtsauslegung begegnet werden. Wenn neue Gestaltungen vorgenommen werden, sollten immer auch außersteuerliche Gründe dafür dokumentierbar sein.

2. Beteiligung ab 50 %

Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des VwGH⁸ gibt es hier im Allgemeinen keinen Gestaltungsspielraum mehr hinsichtlich der steuerlichen Behandlung. Wie aus dem Entscheidungsbaum zu ersehen ist, liegt hier **immer Konstellation 1** vor (ESt, 6% BA-Pauschale, GSVG, USt, Lohnnebenkosten). Gestaltungsmöglichkeiten gibt es somit nur hinsichtlich der Höhe des Geschäftsführerbezuges. Aber auch hier zeigt sich, dass durch Absenken des Geschäftsführerbezuges und erhöhte Ausschüttungen nicht viel zu gewinnen ist. Wie aus Tabelle 1 und Tabelle 2 zu ersehen ist, bringt etwa ein Absenken des Geschäftsführerbezuges von EUR 90 Tsd. auf den optimalen Geschäftsführerbezug von rund EUR 52 Tsd. nur eine Minderung der Abgabenbelastung im Ausmaß von rund EUR 1,4 Tsd. pro Jahr. Ob dadurch allfällige Probleme, die ein Absenken des Geschäftsführerbezuges (etwa im Zusammenhang mit alineaen Gewinnausschüttungen) mit sich bringen kann⁹, aufgewogen werden, ist fraglich. Im Bereich eines Geschäftsführerbezuges zwischen EUR 40 Tsd. und EUR 70 Tsd. bleibt die Abgabenbelastung nahezu unverändert (siehe Tabelle 2).

Wenn in der Vergangenheit (aufgrund der bisherigen VwGH-Judikatur mit der Argumentation des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses beim Geschäftsführer) keine Lohnnebenkosten abgeführt wurden, sollte dies in Hinblick auf die unklare Rechtslage und die erst Ende 2004 geänderte Rechtsprechung des VwGH¹⁰ jedenfalls finanzstrafrechtlich ohne Konsequenzen bleiben. Man muss sich aber im Klaren darüber sein und dies als Berater auch seinen Klienten bewusst machen, dass eine Abgabennachforderung droht.

Wenn – abweichend von der im Entscheidungsbaum vorgenommenen Einstufung – weiterhin für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung größer gleich 50 % keine Lohnnebenkosten – mit der Argumentation, dass keine klar erkennbare Eingliederung in den Organismus des Betriebes vorliege (was laut VwGH¹¹ nur ausnahmsweise zutreffen wird) – abgeführt werden, sollte dies jedenfalls offengelegt werden, um finanzstrafrechtliche Konsequenzen auszuschließen. Angesichts der recht klaren Aussagen des VwGH im bereits mehrfach zitierten Erkenntnis vom 10.11.2004¹² („hievon in aller Regel aber nicht auszugehen sein wird“) sind die Erfolgchancen eines solchen Vorgehens realistischer Weise als sehr gering einzuschätzen.

3. Beteiligung unter 50 %

Der Entscheidungsbaum zeigt, dass bei Beteiligungen unter 50 % unterschiedliche Konstellationen hinsichtlich der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Behandlung der

⁷ Siehe Fußnote 2.

⁸ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat.

⁹ Vgl. *Kanduth-Kristen/Stipsits*, Geschäftsführerbezug oder Gewinnausschüttung – das ist ab 2005 die Frage, *taxlex* 2/2005, Seite 44.

¹⁰ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat.

¹¹ VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat.

¹² VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat.

Geschäftsführerbezüge möglich sind. Aus den Tabellen 1 und 2 ist zu ersehen, dass damit auch unterschiedlich hohe Abgabenbelastungen verbunden sind. So ergeben sich etwa bei einem als Geschäftsführerbezug von rund EUR 70 Tsd. Abweichungen hinsichtlich der Abgabenbelastung im Ausmaß von rund EUR 8,5 Tsd. pro Jahr. Das entspricht dem anteiligen Nettobezug für 2 Monate! Auf den Punkt gebracht heißt das: **Man arbeitet jedes Jahr 2 Monate umsonst, wenn man nicht die – aus Sicht der Abgabenminimierung – richtige Gestaltung wählt.**

Folgende Überlegungen sind daher anzustellen:

➔ **Vereinbarung einer Sperrminorität?**

Die Vereinbarung einer Sperrminorität wird in der Regel aus außersteuerlichen Gründen erfolgen. Wenn zwar außersteuerliche Gründe für oder gegen eine Sperrminorität sprechen, diese aber nicht als zwingend anzusehen sind, ist Folgendes zu beachten: Eine Sperrminorität engt die steuerlichen Möglichkeiten ein. Sie schafft damit aber auch Sicherheit, weil die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung dann nur noch von der Höhe der Beteiligung abhängt (siehe Entscheidungsbaum). Im Fall einer wesentlichen Beteiligung (> 25%) liegt dann Konstellation 1 (ESt, 6% BA-Pauschale, GSVG, USt, Lohnnebenkosten) vor. Hinsichtlich der Lohnnebenkosten sind in diesem Fall die Ausführungen unter C.2 (Beteiligung ab 50 %) zu beachten. Die Abgabenbelastung kann als durchschnittlich angesehen werden. Für wesentlich Beteiligte, die Rechtssicherheit wünschen und das Abgabenminimierungspotential nicht voll ausschöpfen möchten, empfiehlt sich daher die Vereinbarung einer Sperrminorität, wenn keine zwingenden außersteuerlichen Gründe dagegen sprechen.

➔ **echtes oder freies Dienstverhältnis?**

Wie aus dem Entscheidungsbaum und den Tabellen 1 und 2 zu ersehen ist, ist das bei einer Beteiligung unter 50 % ohne Sperrminorität die entscheidende Frage für die Einordnung der Geschäftsführerbezüge und die sich daraus ergebende Abgabenbelastung. Ob man als Gesellschafter-Geschäftsführer jährlich zwei Monate umsonst arbeitet, wie oben dargestellt, kann allein davon abhängen, ob die Tätigkeit als echtes oder freies Dienstverhältnis qualifiziert wird. Es wurde bereits unter Punkt A. darauf hingewiesen, dass die Zuordnung strittig sein kann. Für die Praxis bedeutet das, dass die Dienstverträge der betroffenen Geschäftsführer genau zu prüfen sind und sorgfältig dokumentiert wird, dass der (freie) Dienstvertrag auch so gelebt wird.

➔ **Absenken des Geschäftsführerbezuges?**

Aus den Tabellen 1 und 2 ist zu ersehen, dass ein Absenken des Geschäftsführerbezuges und vermehrte Ausschüttungen nur bei den ASVG-Konstellationen (Konstellation 2 und 3) zu einer nennenswerten Minderung der Abgabenbelastung führen. So kann etwa durch eine Reduktion des Geschäftsführerbezuges von EUR 80 Tsd. auf die optimale Höhe von EUR 14 Tsd. die Abgabenbelastung um rund EUR 6 Tsd. (Konstellation 2) bzw. rund EUR 7 Tsd. (Konstellation 3) verringert werden. Zu beachten ist aber, dass die geringere Abgabenbelastung auf geringere Sozialversicherungsbeiträge zurückzuführen ist. Es müssen daher neben grundsätzlichen Problemen, die das Absenken des Geschäftsführerbezuges mit sich bringen kann (zB im Zusammenhang mit alineaen Gewinnausschüttungen),¹³ zusätzlich die Auswirkungen auf die Pensionsbemessung berücksichtigt werden.

¹³ Vgl. *Kanduth-Kristen/Stipsits*, Geschäftsführerbezug oder Gewinnausschüttung – das ist ab 2005 die Frage, taxlex 2/2005, Seite 44.