

Erbringung von Sachverständigenleistungen durch eine GmbH einkommensteuerrechtlich zulässig?

1. Einleitung

Gerichte und Staatsanwaltschaften greifen zur Bestellung von Sachverständigen regelmäßig auf die Sachverständigenliste gemäß SDG zurück. Dies ist gesetzlich auch so vorgesehen (vgl. zB § 351 Abs 1 ZPO; § 126 Abs 2 StPO). In die Sachverständigenlisten eingetragen werden nur natürliche Personen. Die Leistung des Sachverständigen kann damit als eine höchstpersönliche angesehen werden.¹ Betrachtet man – die hier im Detail nicht erörterten – Pflichten im Zusammenhang mit der prozessualen Stellung des Sachverständigen und der zentralen Rolle der mündlichen Gutachtenserörterung,² so ist die Heranziehung juristischer Personen (zB GmbHs) für den Sachverständigenbeweis auch nur schwer vorstellbar. Kurz gesagt gibt es gute Gründe, warum in die Sachverständigenlisten nur natürliche Personen eingetragen werden und diese in der Folge auch von Gerichten und Behörden bestellt werden. Die Gerichtsgutachtertätigkeit ist damit physischen Personen vorbehalten, bei Privatgutachten kommt auch die Beauftragung von juristischen Personen in Frage.

So entspricht es der Praxis, dass Sachverständige häufig bei juristischen Personen beschäftigt sind oder ihren Zivilberuf über eine juristische Person (zumeist eine GmbH) ausüben. Mitunter werden für die Sachverständigentätigkeit auch Betriebsmittel und Arbeitskräfte der GmbH eingesetzt. So ist es zB für einen Sachverständigen auf dem Gebiet der Liegenschaftsbewertung logisch, dass er zur Gutachtensausfertigung auch die Infrastruktur seiner Immobilienmakler-GmbH heranzieht. Möglich ist auch, dass es einem bei einer GmbH beschäftigten Sachverständigen aufgrund des Dienstvertrages gar nicht gestattet ist auf eigene Rechnung tätig zu sein. Dort, wo Sachverständige ihren Zivilberuf in einer GmbH ausüben, macht es oft keinen Sinn, zwischen Zivilberuf und Sachverständigentätigkeit strikt zu trennen. In solchen Fällen wird es daher wohl häufig zur Abrechnung der Sachverständigengebühren durch die GmbH kommen. Folgerichtig ist dann auch, dass die GmbH, die ja auch die Sachverständigengebühr vereinnahmt hat, diese zu versteuern hat. Was eigentlich logisch klingt, ist jedoch in der einkommensteuerlichen Beurteilung nicht mehr so einfach.

2. Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung

Die Erbringung sogenannter höchstpersönlicher Tätigkeiten durch Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften

ist dem Fiskus schon seit längerer Zeit ein Dorn im Auge. In der Praxis waren es missbräuchliche Gestaltungen bei denen Organe großer Unternehmen ihre Leistungen über eine (zumeist substanzlose) GmbH abrechneten. Anstelle einer zum normalen Einkommensteuertarif zu versteuern- den Tätigkeitsvergütung der natürlichen Person bezog die zwischengeschaltete Gesellschaft die Einkünfte und unterwarf sie der 25%igen Körperschaftsteuer. Der Finanzverwaltung fielen aber auch eine Reihe weiterer Berufsgruppen ein, bei denen die höchstpersönliche Erbringung einer Leistung nur durch eine natürliche Person möglich ist und die Erbringung der Leistung durch eine GmbH gar nicht gewollt oder rechtlich auch gar nicht möglich ist (zB Sportler, Künstler, Vortragende, Universitätsprofessoren als Gutachter). Ein übertriebenes Abstellen auf die Frage „Wer erbringt eigentlich die maßgebliche Leistung: die natürliche Person oder die GmbH?“ würde aber für viele (meist kleine) Wirtschaftstreibende bedeuten, dass sie ihre Leistungen niemals über eine GmbH erbringen könnten. Sind dann etwa die Leistungen eines Rechtsanwalts, der seine Kanzlei in der Rechtsform einer GmbH betreibt, steuerlich nicht der GmbH zuzurechnen? Im steuerrechtlichen Schrifttum entzündete sich eine rege Diskussion³ und letztendlich wurde mit Wirkung ab 1. 1. 2010 in Rz 104 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) folgende für die Praxis durchaus gangbare Lösung gefunden:

Nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung sind Leistungen dann der natürlichen Person und nicht der (abrechnenden und vereinnahmenden) Gesellschaft steuerrechtlich zuzurechnen, wenn

- die Gesellschaft im Hinblick auf die betreffende Tätigkeit Marktchancen selbst gar nicht nutzen kann (dies ist eben bei den typischerweise höchstpersönlich zu erbringenden Leistungen der Fall) und
- die Gesellschaft über keinen eigenen Geschäftsbetrieb verfügt.

Beide Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, wodurch eine abweichende Einkünftezurechnung zur natürlichen Person nur vorgenommen wird, wenn die Leistung (auch wenn sie höchstpersönlicher Natur ist) über eine GmbH ohne eigenen Geschäftsbetrieb (das heißt eine „leere“ GmbH) erbracht wird.

Um steuerlich verpöntes Verhalten plakativ zu beschreiben, enthalten die EStR 2000 in Rz 104 ein Beispiel, das natürlich auf ähnliche Berufsgruppen, wie etwa Sachverständige, übertragen werden kann:

„Ein Universitätsprofessor rechnet Honorare für seine Gutachtenstätigkeit über eine ihm und seiner Ehefrau gehörende GmbH ab. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird.“

Die Regelung der EStR 2000 erwies sich bisher als praktikabel, da sie berechtigerweise auf Extremfälle abzielte.

3. Judikatur des VwGH

Die bisherige Judikatur des VwGH zu dieser Problematik befasst sich mit höchstpersönlich auszuübenden Organfunktionen. Im Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2006/15/0360, ging es um die steuerliche Zurechnung von Aufsichtsratsvergütungen eines bei einem anderen Unternehmen beschäftigten Dienstnehmers. Die Vergütungen wurden nicht beim Dienstnehmer, sondern bei dessen Dienstgeber – dem die Vergütungen auch zufließen – versteuert. Derartige Konstellationen, wonach Dienstnehmer in den Aufsichtsrat eines anderen Unternehmens entsandt werden, kommen häufig im Bankenbereich, im öffentlichen Bereich, bei Konzernen, aber auch bei Wirtschaftstreuhändern, Rechtsanwälten etc vor. Der VwGH trat in diesem Fall für die Besteuerung der Aufsichtsratsvergütungen beim Dienstnehmer ein. Ausschlaggebend war, dass gemäß § 86 Abs 2 Aktiengesetz nur natürliche Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern bestellt werden können und dass im konkreten Fall auch keine Rechtsbeziehung zwischen dem entsendenden Dienstgeberunternehmen und dem Unternehmen, bei dem der Aufsichtsrat eingerichtet war, bestand. Der Hinweis des Beschwerdeführers darauf, dass er gemäß seinem Dienstvertrag die Aufsichtsratsvergütungen gar nicht selbst vereinnahmen durfte, blieb vor dem VwGH erfolglos.

In einem relativ neuen Erkenntnis vom 26. 2. 2013, 2009/15/0016, sprach sich der VwGH gegen die einkommensteuerliche Zurechnung von Vergütungen für Funktionen als Aufsichtsrat und Stiftungsvorstand zu einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH aus. Wiederum wurden die von der GmbH bezogenen Vergütungen der zum Organ bestellten natürlichen Person zugerechnet. Der VwGH stellte fest, dass es wiederum an einer Vereinbarung zwischen der GmbH und dem organbestellenden Unternehmen fehle, und verwies im Übrigen auf oben erwähntes Erkenntnis.

Die Begründung des VwGH ist in beiden Erkenntnissen sehr knapp und sorgt nach wie vor für Diskussionen im steuerlichen Fachschrifttum.⁴ Insbesondere fragt man sich, ob nicht im Endeffekt der VwGH eine strengere Linie vertritt, als es der derzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung (Rz 104 der EStR 2000) entspricht.

4. Schlussfolgerungen für die Privatsachverständigentätigkeit

Sachverständige im gerichtlichen oder behördlichen Auftrag, die als natürliche Person zum Sachverständigen bestellt werden, werden ohnehin in der Regel ihre Leistungen als natürliche Person versteuern.⁵ Sachverständige, die ihre Sachverständigentätigkeit in einer GmbH ausüben und versteuern, sollten die Entwicklung in jedem Fall aufmerksam verfolgen. Änderungen der EStR 2000 durch das Bundesministerium für Finanzen (BMF) können sich in diesem Fall steuerlich negativ auswirken, zumal der VwGH bereits jetzt in seiner Judikatur eine weniger großzügige Linie verfolgt.

Abzuraten ist jedenfalls davon, die Sachverständigentätigkeit derzeit in eine eigene (weitgehend substanzlose) GmbH auszulagern. Diesfalls ist schon nach aktueller Auffassung der Finanzverwaltung das Risiko einer Zurechnungsänderung hoch. Sachverständige, die ihren Zivilberuf gemeinsam mit der Sachverständigentätigkeit in einer GmbH ausüben, die zudem auch über einen nennenswerten Geschäftsbetrieb (Mitarbeiter, Büroinfrastruktur) verfügt, sind nach derzeitiger Meinung des BMF vor einer persönlichen Zurechnung der Sachverständigengebühren geschützt (wobei der VwGH – sollte ein derartiger Fall an ihn herangetragen werden – natürlich nicht an die Rechtsansicht des BMF gebunden ist).

Letztendlich ist zu hoffen, dass die derzeitige Rechtsunsicherheit zukünftig durch eine eindeutige und GmbH-freundliche Regelung im Gesetz beseitigt wird. Es macht nämlich wenig Sinn, wenn der Gesetzgeber auf der einen Seite offensichtlich gerade Klein- und Kleinstunternehmer (unter anderem auch „Ein-Personen-Unternehmen“) durch eine Herabsetzung des gesetzlichen Stammkapitals von € 35.000,- auf € 10.000,- zu einer GmbH-Gründung ermutigen will (Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013), während die einkommensteuerlichen Unsicherheiten gerade Gegenteiliges bewirken.

Anmerkungen:

- ¹ Zudem arbeiten viele Sachverständige auch ohne Gehilfen, deren Leistungen gemäß § 30 GebAG ohnehin nur im unumgänglich notwendigen Ausmaß honoriert werden.
- ² Vgl dazu etwa *Rechberger*, Die Rechtsstellung der Beteiligten beim Sachverständigenbeweis, SV Sonderausgabe 2012 „100 Jahre Hauptverband“, 24.
- ³ Vgl dazu zB den Überblick bei *Laudacher* in *Jakom EStG*⁶ (2013) § 2 Rz 41.
- ⁴ Vgl zB *Marschner/Renner*, Einkünftezurechnung bei Erbringung „höchstpersönlicher“ Leistungen, SWK 16/2013, 741.
- ⁵ Wenngleich hier auf Basis der vom BMF aufgestellten Kriterien eine steuerliche Zurechnung zu einer GmbH möglich ist.

Korrespondenz:

Mag. Dr. Robert Bachl
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Hamerlingstraße 40, 4020 Linz
Tel.: 0732 / 25 77 50
Fax: 0732 / 25 77 50-26
E-Mail: office@rbachl.at