
INTERNATIONALE PV

Robert Hofmann, LL.M. (ICON)

Dienstnehmer-Überlassung zur Ausübung einer Organfunktion: Ist der Beschäftigte zusätzlicher ASVG-Dienstgeber?

» PVP 2019/13

Erhebliche Aufregung und einen großen (Kosten-)Schock löste im Jahr 2017 ein VwGH-Erkenntnis aus. Das Gericht entschied, dass bei **Personalüberlassungen** von **Dienstnehmern**, die eine Organfunktion (zB als Geschäftsführer) beim **aufnehmenden Unternehmen** ausüben, Letzteres sozialversicherungsrechtlich **Dienstgeber** gemäß § 35 Abs 2 ASVG ist.

Wir berichteten darüber ausführlich in **PVP 2018/18**, 64 (**März-Heft**) in unserem Beitrag „*Grenzüberschreitende Geschäftsführungsgestaltungen: 2 aktuelle Judikate, die Sie unbedingt kennen sollten*“.

Der österreichische **Gesetzgeber** hat nun auf diese VwGH-Rechtsprechung **reagiert** und eine sehr zu **begrüßende Änderung** des sozialversicherungsrechtlichen **Dienstgeber-Begriffs** in § 35 Abs 2 ASVG vorgenommen.

Welche **Konsequenzen** diese gesetzliche Änderung im BGBl I 2019/8 (ausgegeben am 9. 1. 2019) für die **Praxis** hat, darüber informiere ich in diesem **Heft**.

Verwendete Abkürzungen in diesem Beitrag:

DG ... Dienstgeber//**DN** ... Dienstnehmer//**ds** ... das sind//**DV** ... Dienstvertrag bzw Dienstverhältnis//**GF** ... Geschäftsführer//**GKK** ... Gebietskrankenkasse//**idR** ... in der Regel//**iHv** ... in Höhe von//**isd** ... im Sinne des//**KV** ... Kollektivvertrag//**pm** ... pro Monat//**SV** ... Sozialversicherung//**VwGH** ... Verwaltungsgerichtshof

A) Die Entscheidung des VwGH vom 7. 9. 2017, 2014/08/0046 zum sozialversicherungsrechtlichen Dienstgeber bei Geschäftsführer-Überlassungen und die Konsequenzen für die Praxis

1. Multinationale Konzerne und übliche Geschäftsführungsgestaltungen

Innerhalb multinationaler **Konzerne** ist es gängige **Praxis**, DN mittels **Personalüberlassungsvereinbarungen** für einen bestimmten Teil ihrer Arbeitszeit an (ausländische) Konzernunternehmen zu überlassen.

Häufig werden diese DN beim **beschäftigenden Unternehmen** auch als **handelsrechtlicher GF** bestellt, wobei für die Dauer dieser GF-Tätigkeit

- a) das **DV ausschließlich** weiterhin mit dem **entsendenden** Unternehmen besteht.
- b) In vielen Fällen erhält der DN dafür, dass er beim beschäftigenden Unternehmen die **GF-Funktion** ausübt, vom (zivilrechtlichen) DG – neben den laufenden Bezügen – eine sogenannte „**Funktionszulage**“.

2. Die konkreten Konsequenzen für die Praxis aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 7. 9. 2017, Ro 2014/08/0046

a) Das entschied der VwGH

Im Erkenntnis vom 7. 9. 2017, Ro 2014/08/0046 stellte der VwGH fest, dass dann, wenn ein **DN überlassen** wird, um im **Beschäftigerunternehmen** eine **GF-Funktion** auszuüben, ein weiteres, sv-rechtliches DV zum **beschäftigenden Unternehmen** begründet wird bzw dieses als **sv-rechtlicher DG** iSd § 35 ASVG zu qualifizieren ist.

Zwar lag diesem **Erkenntnis** ein rein innerstaatlicher Sachverhalt zugrunde, doch es **erfasste auch** entsprechende Fälle **grenzüberschreitender** Personalüberlassungen.

b) Die Konsequenzen des VwGH-Erkenntnisses

Die Konsequenz des VwGH-Erkenntnisses, wonach das beschäftigende Unternehmen als DG iSd § 35 ASVG des überlassenen GF zu qualifizieren ist, ist, dass die für die GF-Funktion gewährte „**Funktionszulage**“ – bei dem Grunde nach gegebener SV-Pflicht in Österreich nach der VO 883/2004 – der **SV-Beitragspflicht** (DN- und DG-SV-Beiträge) in Österreich unterliegt.

Bei einer **grenzüberschreitenden** Personalüberlassung hätte sich somit das **ausländische** (beschäftigende) Unternehmen

- ✓ in **Österreich** zur SV zu **registrieren** und
- ✓ die auf die Funktionszulage entfallenden **DN- und DG-SV-Beiträge** in Österreich zu entrichten.



Hinweise

1. **Nicht beantwortet** hat der VwGH in seiner Entscheidung, wie in jenen Fällen vorzugehen ist, in denen dem überlassenen DN **keine gesonderte Funktionszulage** gewährt wird. In derartigen Fällen wäre die **Beitragsgrundlage** für die DN- und DG-SV-Beiträge wohl im (**geschätzten**) **Verhältnis** des jeweiligen Arbeitsaufwandes für den (ausländischen) Beschäftigten und den zivilrechtlichen DG aufzuteilen gewesen.
2. Wir informierten über die **Konsequenzen des VwGH-Erkenntnisses** – wie bereits in der Einleitung erwähnt – ausführlich in der **PVP 2018/18, 64 (März-Heft)** in unserem Beitrag „*Grenzüberschreitende Geschäftsführungsgestaltungen: 2 aktuelle Judikate, die Sie unbedingt kennen sollten*“.

B) Änderung des § 35 Abs 2 ASVG durch den österreichischen Gesetzgeber und die Konsequenzen

In der Praxis sorgte diese **VwGH-Rechtsprechung** sowohl bei den österreichischen, aber auch bei den ausländischen (Konzern-)Unternehmen für viel **Unsicherheit**. Die tatsächliche Umsetzung dieser VwGH-Rechtsprechung hätte dazu geführt, dass sich eine Vielzahl ausländischer Unternehmen in Österreich zur SV registrieren und DN- sowie DG-Beiträge entrichten hätten müssen.

Zwar können die **über** die **ASVG-Höchstbeitragsgrundlage hinaus entrichteten DN-SV-Beiträge rückerstattet** werden, die **DG-SV-Beiträge** wären jedoch als **Kostenfaktor** hängen geblieben.

Der österreichische **Gesetzgeber reagierte** erfreulicherweise überraschend rasch auf diese Problematik und folgte dem Aufruf diverser österreichischer Interessenverbände zu einer **gesetzlichen Änderung**.

Mit BGBl I 2019/8 (ausgegeben am 9. 1. 2019) **fügte** der Gesetzgeber im **§ 35 ASVG** den folgenden **Satz** in Absatz 2 **ein** (Hervorhebungen durch den Autor):

„Bei der **Überlassung** von Arbeitskräften innerhalb eines Zusammenschlusses rechtlich selbständiger Unternehmen unter einheitlicher Leitung insbesondere zur **Übernahme einer Organfunktion** gilt der/die **Beschäftigte/in nicht als Dienstgeber/in**; dies gilt sinngemäß auch für Körperschaften des öffentlichen Rechts.“



Beispiel (in Anlehnung an jenes in PVP 2018/18, 64; März-Heft)

■ Sachverhalt:

- ✓ Eine in **Österreich wohnhafte** Person wird von ihrem österreichischen DG im Ausmaß von **25 %** ihrer **Arbeitszeit** an eine **ungarische Konzerngesellschaft** überlassen.
- ✓ Der DN wird bei der **ungarischen** Konzerngesellschaft zum **handelsrechtlichen GF** bestellt.
- ✓ Der DN ist in der Folge
 - sowohl in seiner Eigenschaft als **GF** der **ungarischen** Konzerngesellschaft, als auch
 - in der Eigenschaft als „gewöhnlicher“ **DN** der **österreichischen** Konzerngesellschaft tätig,
 wobei das Ausmaß der **physisch in Österreich** ausgeübten Tätigkeit **mehr als 25 %** der gesamten Arbeitszeit beträgt.
- ✓ Zusätzlich zu seinem laufenden **Bruttogehalt** iHv **€ 4.500,00** erhält der DN eine vom österreichischen DG gewährte **GF-Funktionszulage** iHv **€ 2.000,00** pm.

? Frage: Wie ist sv-rechtlich vorzugehen?

📌 Lösungen:

a) Lösung nach der alten Rechtslage

- ✓ Es liegt eine **Tätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten** iSd Art 13 Abs 1 lit a VO 883/2004 vor.
- ✓ Da der DN zu **mehr als 25 %** seiner **Arbeitszeit** im **Wohnmitgliedstaat Österreich** tätig ist, unterliegt der DN mit seinen **gesamten Bezügen** den **österreichischen SV-Rechtsvorschriften**.
- ✓ Die **ungarische** Konzerngesellschaft wird dadurch, dass der überlassene DN zum GF bestellt wird, zum (**zusätzlichen**) **sv-rechtlichen DG** iSd § 35 Abs 1 ASVG des DN.
- ✓ Folglich hat sich die **ungarische** Konzerngesellschaft in **Österreich** zur **SV** zu **registrieren** und die auf die **Funktionszulage** iHv € 2.000,00 pm entfallenden **DN- und DG-SV Beiträge zu entrichten**.
- ✓ In Summe sind in Österreich auf Basis eines sv-pflichtigen Bruttogehalts von **insgesamt € 6.500,00 DG-Beiträge** zu entrichten (Beitragsgrundlage für das österreichische Unternehmen: € 4.500,00 + Beitragsgrundlage für das ungarische Unternehmen: € 2.000,00).
- ✓ Die insgesamt (von der österreichischen und der ungarischen Konzerngesellschaft) **über die Höchstbeitragsgrundlage** von € 5.220,00 pm **hinaus entrichteten DN-Beiträge** sind dem DN **rückzuerstatten**.

b) Lösung nach der neuen Rechtslage

- ✓ Gemäß der **neuen Bestimmung** im § 35 Abs 2 Satz 4 ASVG gilt die **ungarische** Konzerngesellschaft **nicht als sv-rechtlicher DG**.
- ✓ Ein **sv-rechtliches (konkludentes) DV** iSd § 4 Abs 2 ASVG zwischen dem österreichischen **DN** und der **ungarischen** Konzerngesellschaft wird somit **nicht** begründet.

- ✓ Im Gegensatz zur alten Rechtslage beträgt die **SV-Beitragsgrundlage** für die DG-SV-Beiträge in Österreich nun **lediglich € 5.220,00**.
- ✓ Die **DN-SV-Beiträge** sind **unverändert** mit der **Höchstbeitragsgrundlage** von € 5.220,00 **gedeckt**.
- ✓ Es erfolgt **keine Rückerstattung** der DN-SV-Beiträge, da **keine** die **Höchstbeitragsgrundlage übersteigenden** Beiträge **eingehoben** wurden.

C) Ab wann gilt die Neuregelung des § 35 Abs 2 ASVG?

Der Gesetzgeber schuf den **neuen § 35 Abs 2 Satz 4 ASVG** als **unmittelbare Reaktion** auf das **VwGH-Erkenntnis** vom 7. 9. 2017, Ro 2014/08/0046.

Nach den **Gesetzesmaterialien** soll es sich bei dieser Neufassung um eine **Klarstellung** handeln, wonach „entsprechend des § 5 AÜG bei der Überlassung von Arbeitskräften zur Ausübung einer Organfunktion innerhalb von Unternehmensverbänden nur der Überlasser sozialversicherungsrechtlicher Dienstgeber ist.“

Die neue Regelung des **§ 35 Abs 2 Satz 4 ASVG** soll **sinngemäß** auch für Überlassungen durch **öffentlich-rechtliche Körperschaften** gelten, sodass auch für diesen Bereich klargestellt ist, dass die Gesellschaft, bei der die Organfunktion ausgeübt wird, nicht als DG gilt (Bericht des Ausschusses für Arbeit und Soziales über die Regierungsvorlage).

Mangels Übergangsbestimmungen ist der neue § 35 Abs 2 Satz 4 ASVG mit dem auf die **Veröffentlichung** im Bundesgesetzblatt folgenden Tag – somit am **10. 1. 2019** – in Kraft getreten.



Hinweis zu „Altfällen“

Fraglich ist somit, wie mit derzeit noch **offenen** (also **bis einschließlich 9. 1. 2019**) bzw **noch nicht „verjährten“** Überlassungsfällen umzugehen ist.

Die Ausführungen in den **Gesetzesmaterialien**, wonach es sich bei der **Neufassung** des § 35 Abs 2 Satz 4 ASVG um eine **Klarstellung** handeln soll, könnten den Anschein und die Hoffnung (bei GPLAs) erwecken, dass auch bei „Altfällen“ der **Beschäftigte nicht** als (zusätzlicher) sv-rechtlicher **DG** gegolten hat. Allerdings wird man sich auf diese Ausführungen in den Gesetzesmaterialien wohl weder im verwaltungsbehördlichen noch im gerichtlichen Verfahren berufen können.

Eine **ausdrückliche Klarstellung** durch eine **Verwaltungsanweisung** an die zuständigen Prüfungsorgane, wonach auch „Altfälle“ nicht iSd VwGH-Erkenntnisses aufgegriffen werden, wäre daher **wünschenswert**.

Foto:ICON



Der Autor:

Robert Hofmann, LL.M. ist Senior Assistant Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Seine Beratungsschwerpunkte sind das steuerliche Projektgeschäft in Europa, Verrechnungspreise, Auslandsentsendung.

✉ robert.hofmann@icon.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Hofmann/Robert