



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der X GmbH in XY, vertreten durch PWC Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Hötzendorfstr. 37 A, vom 31. Oktober 2007, gerichtet gegen die Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch ADir. Hubert Paier, vom 12. Oktober 2007, für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005, nach der am 20. November 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 fand bei der Berufungswerberin eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO in Verbindung mit [§ 86 EStG 1988](#) betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie der Prüfer in seinem abschließenden Bericht vom 12. Oktober 2007 festhielt, ist der Geschäftsführer Mag. Dr. Name zu 47,5% bis März 2004 und zu 48% bis laufend an der

Berufungswerberin beteiligt und zur selbständigen Vertretung der Gesellschaft befugt.

Er ist auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter noch ausgeführt, dass die Honorare des Jahres 2005 in Höhe von € 62.400 eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen und daher nicht DB, DZ und kommunalsteuerpflichtig seien. Diese Aussage wurde dem Finanzamt mit dem Ersuchen um Überprüfung zur Stellungnahme vorgelegt. Mit Schreiben vom 23. August 2012 teilte das Finanzamt mit, dass dieser Betrag nicht als verdeckte Gewinnausschüttung erklärt worden ist, sondern als Aufwendung für Fremdpersonal ausgewiesen wurde.

Dieser Sachverhalt wurde auch im Schreiben vom 12. September 2012 vom Steuerberater bestätigt, in dem ausgeführt wurde, dass die Vortragshonorare als Aufwendungen für Fremdpersonal verbucht worden sind und von Dr. Name als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert wurden.

Mit Abgabenbescheiden vom 16. Oktober 2007 wurden vom Finanzamt Graz-Stadt der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2005 festgesetzt.

Die Berufungswerberin brachte mit Eingabe vom 31. Oktober 2007 eine Berufung gegen diese Bescheide ein. Das Berufungsbegehren wurde wie folgt ausgeführt:

Es ist richtig, dass Herr Dr. Name im Prüfungszeitraum als Geschäftsführer (so auch Frau Mag. Name2) im Firmenbuch eingetragen und mit 47,5 % bis zum März 2004 und 48% bis laufend an der X GmbH beteiligt ist. Es wurden Herrn Dr. Name jedoch keinerlei Geschäftsführerbezüge zur Auszahlung gebracht. Herr Dr. Name hat lediglich für persönlich abgehaltene Vorträge, die Fakturierung über die X GmbH abgewickelt und sohin Rechnungen nicht direkt an den Auftraggeber fakturiert. Diesfalls handelt es sich eindeutig um Einnahmen aus der Vortragstätigkeit des Herrn Dr. Name und sind diese gem. (Einkommensteuergesetz unter § 22 Abs. 1 a EStG zu subsumieren, zumal Herr Dr. Name diese Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens schon Jahre vor Gründung der X GmbH und auch noch laufend ausübt. Des weiteren ist anzuführen, dass Herr Dr. Name im Rahmen seines Einzelunternehmens als Vortragender nicht nur für die X GmbH, sondern auch für andere Unternehmen (z. B. Vortragshonorar A GmbH im September 2003 in Höhe von rd. € 27.600,00 für eine 3tägige Vortragsreihe) tätig war. In den Jahren 2003 bis 2005 wurden folgende Beträge in Rechnung gestellt und auf dem Konto 7300 Vortragshonorare in der Buchhaltung der X GmbH erfasst.

2003 2004 2005 Konto 7300 Vortragshonorare 77.000,00; 7.000,00; 62.400,00

Wie schon in den im Zuge der GPLA-Prüfung vorgebrachten Schriftsätze und mündlichen Stellungnahmen dargelegt, liegt bei Herrn Dr. Name keineswegs ein Arbeits- oder Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG ("Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen") bzw. § 41 Abs. 2 FLAG ("Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 des EStG 1988](#)) vor. Für eine wesentlich beteiligte Person, die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung weisungsgebunden ist (Beteiligung mehr als 25% bis unter 50% ohne Vereinbarung einer Sperrminorität), ist für den Anfall von DB, DZ und KommSt entscheidend, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn

- a) eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Kapitalgesellschaft vorliegt,
- b) eine laufende Entlohnung erhalten wird
- c) kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis zu tragen ist.

Im Folgenden wird zu den einzelnen Punkten Stellung bezogen:

Eingliederung in den Organismus

Eine Eingliederung sei gemäß VwGH 18.12.2002, [2001/13/0208](#) dann gegeben, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich auf Dauer angelegt ist und damit die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen betrifft. Eine im operativen Bereich auf Dauer angelegte und Zeitraum bezogene Erbringung von Leistungen kann nicht angenommen werden, da Herr Dr. Name bei seinen persönlichen Vorträgen einen Tagsatz von rd. € 5.000,00 bis rd. € 10.000,00 zur Verrechnung bringen kann und sich sohin lediglich eine zeitpunktbezogene Erbringung von Leistungen vorliegt. Bei den angeführten Tagsätzen lassen sich für 2003 eine Bandbreite von 8 bis max. 15 Seminartage, für 2004 rd. 1 Seminartag und für 2005 rd. 6 bis max. 12 Seminartage ableiten. Aus dieser Tatsache heraus lässt sich keine zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ableiten, vielmehr wurden Seminare im Rahmen von Vortragsreihen geblockt.

Zudem war Herr Dr. Name hauptberuflich Geschäftsführer der Y GmbH und bezog dort ein Gehalt. Eine organisatorische Eingliederung kann schon aus diesem Grunde nicht vorliegen. Weiters ist Frau Mag. Name2 als Geschäftsführerin in der X GmbH eingetragen und wurden

deren Bezüge entsprechend den gesetzlichen Vorschriften abgerechnet und hat diese die essenziellen Führungsentscheidungen getroffen, sowie die Besorgung des "täglichen" Betriebs geleitet, was wiederum für keine Eingliederung des Herrn Dr. Name in den Organismus spricht. Die Abrechnung von Vortragshonoraren auf indirektem Weg mit der Bezeichnung "Provisionen", war lediglich eine abrechnungstechnische Maßnahme, um den Außenauftritt der X GmbH durch die Nutzung der Marke "xxxx" zu verbessern. Daraus eine organisatorische Eingliederung ins Unternehmen abzuleiten, halten wir weiters für verfehlt. Abgestellt auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse lässt sich sohin keine organisatorische Eingliederung ins Unternehmen abzuleiten. Nach außen hin trat stets Herr Dr. Name persönlich, als "Professor Dr. Name" auf und wickelte die entsprechenden Leistungsbeziehungen ab. Lediglich die Fakturierung erfolgte nach Zustimmung der Geschäftsführerin, Frau Mag. Name2, über die X GmbH. Bei diesem "Vertragsverhältnis" zwischen Einzelunternehmen und der GmbH handelt es sich sohin um einen Werkvertrag, sprich Zielschuldverhältnis, und keineswegs um ein Dauerschuldverhältnis.

Im Zuge des GPLA Prüfungsverfahrens wurden weder die tatsächlichen Verhältnisse, dass Herr Dr. Name zwar im Firmenbuch als Geschäftsführer eingetragen aber keineswegs Führungsentscheidungen wahrgenommen hat, berücksichtigt, noch fand eine Trennung zwischen Einkünften aus der Geschäftsführertätigkeit und jener selbständigen Einkünfte als Vortragender, welche im vorliegenden Fall eindeutig zu trennen möglich ist (Einzelunternehmen als Vortragender mit entsprechend ähnlichem Tätigkeitsfeld), statt. Auch aus diesem Grunde ist die Ausübung der Vortragstätigkeit und die daraus resultierenden Einnahmen aus der Vortragstätigkeit, worin der Schwerpunkt seines Einzelunternehmens liegt, als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG zu erfassen.

Laufende Entlohnung und Unternehmerwagnis

Eine laufende Entlohnung ist keineswegs gegeben, zumal Herr Dr. Name lediglich Rechnungen fakturierte, wenn er auch tatsächlich Vorträge absolviert hat. Damit unmittelbar verbunden ist auch das Unternehmerwagnis. Wurde z.B. Herrn Dr. Name kein Auftrag als persönlicher Vortragender für das Unternehmen X tätig zu sein erteilt, dann wurde auch keine Rechnung an die Firma X GmbH fakturiert. Eine Vergütung von Vortragshonoraren lag dementsprechend stets mit den unternehmerischen Fähigkeiten des Herrn Dr. Name im Sinne der persönlichen Aquierirung von Vortragsauftritten und seinem Fleiß zusammen. Einnahmenschwankungen trafen Herrn Dr. Name sohin stets direkt und persönlich. Es ist sohin ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis erkennbar, weil sich sein Honorar bei nicht entsprechendem Erfolg bis auf Null reduziere. Zudem sei hier nochmals erwähnt, dass es sich um eine reine

abrechnungstechnische Maßnahme der indirekten Fakturierung an den Auftraggeber für Vorträge handelte.

Ein Geschäftsführerbezug gelang deshalb nicht zur Auszahlung, da Herr Dr. Name keinerlei Geschäftsführungsfunktionen in der X GmbH ausübte, anders bei der Y GmbH. Mit der kompletten Leitung des Unternehmens, den üblichen Tätigkeiten eines handelsrechtlichen Geschäftsführers, war stets Frau Mag. Name2 betraut.

Mit Bericht vom (ohne Datum), eingelangt am 13. Dezember 2007, legte das Finanzamt Graz Stadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF [BGBl. 818/1993](#) ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in [§ 57 Abs. 4 und 5 HKG](#) idF [BGBl. 958/1993](#) bzw. [§ 57 Abs. 7 und 8 HKG](#) idF [BGBl. 661/1994](#).

Nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988](#), dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die

Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen.

Ein Dienstverhältnis liegt nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, [90/14/0184](#)). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, [94/15/0123](#), und die dort zitierte Judikatur).

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. [2003/13/0018](#), welches in einem nach [§ 13 Abs. 1 Z 1 VwGG](#) gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) im Hinblick auf [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes

des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünftezielung nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4.1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach [§ 22 Z 1 EStG 1988](#), geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berufungswerberin erbracht wurden.

So ist es auch unerheblich, wie in der Berufung unter „Eingliederung in den Organismus“ angeführt worden ist, dass eine im operativen Bereich auf Dauer angelegte und zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen nicht angenommen werden kann, da es sich bei

den persönlichen Vorträgen von Dr. Name lediglich um eine zeitpunktbezogene Erbringung von Leistungen handelt.

Herr Dr. Name ist gewerberechtlicher Geschäftsführer der Berufungswerberin.

Für den gewerberechtlichen Geschäftsführer sind laut Wirtschaftskammer Österreich (der gewerberechtliche Geschäftsführer – WKO.at) folgende Voraussetzungen erforderlich:

1. Vorliegen der auch für den Gewerbeinhaber geltenden allgemeinen persönlichen Voraussetzungen, Befähigungs nachweis bei reglementierten Gewerben,
2. Entsprechende Position im Unternehmen
3. Entsprechende tatsächliche Betätigung im Betrieb

Zur tatsächlichen Betätigung im Betrieb ist weiters ausgeführt, dass der gew. Geschäftsführer auch physisch durch entsprechende Anwesenheit und konkrete Überwachung des Betriebes in der Lage sein muss, seinen Überwachungsaufgaben nachzukommen. ...

Zum Vorliegen der Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Wenn nun von der Berufungswerberin eingewendet wird, dass keine organisatorische Eingliederung vorgelegen sein kann, weil Herr Dr. xxxx hauptberuflich Geschäftsführer der xxxx Software GmbH ist und auch dort sein Gehalt bezog, wird dem entgegen gehalten, dass der VwGH in seiner Entscheidung vom 23.5.2007, 2004/13/0073, dazu ua. Folgendes ausgeführt hat: Dienstnehmer sind nach § 2 KommStG Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen im Sinne des [§ 22 Z. 2 EStG 1988](#). Die zuletzt genannten Personen sind nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) an einer Kapitalgesellschaft wesentlich (zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft) Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung.

Die Bestimmung des [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) knüpft somit nicht an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten an.

Nachdem Herr Dr. Name auch Geschäftsführer der xxxx Software GmbH ist, wurde im Internet recherchiert und der Firmenname „xxxx Software GmbH“ eingegeben. Diese Abfrage erbrachte folgendes Ergebnis: „www.xxx.com“

Wenn Sie sich für die Philosophie, für Vorträge oder Literatur von Dr. Name interessieren, dann klicken Sie bitte hier: „www.zzzz.com“

Von dieser Adresse wurde man wiederum auf X GmbH weitergeleitet.

Die X GmbH bildet somit die Plattform für die Vorträge von Dr. Name. Eine Eingliederung in den Organismus der Berufungswerberin ist auch aus dieser Sichtweise gegeben.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war und bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches als sogenannter "Einzelunternehmer" (Gestaltung von Vorträgen) dem betrieblichen Ablauf der Berufungswerberin zugeordnet werden muss.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 20. November 2012