



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Gerhard Grozurek und Mag. Peter Csokay im Beisein der Schriftführerin Monika Holub am 6. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Eckhardt Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH,, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2001 nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Herr A ist seit 24. März 1999 Geschäftsführer (Gf) der Bw. und hält laut Firmenbuchauszug vom 2. August 2000 einen wesentlichen Anteil am Stammkapital von 33 1/3 %.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der ab August 2000 mit 33 1/3 % am Stammkapital beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den in den Jahren 2000 und 2001 ausbezahlten Gf-Bezügen in Höhe von 150.000 S (= 3 x 40.000 S + 30.000 S) und 440.000 S (= 11 x 40.000 S) wurden 4,5 % als DB, das sind 26.550 S und 0,51 % (2000) bzw. 0,5 % (2001) als DZ, das sind 2.965 S (= 765 S + 2.200 S) im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30. August 2002 als Nachzahlung festgesetzt.

Die dagegen erhobene Berufung begründete die Bw damit, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter (Herr A) Werkverträge mit den Gesellschaftern (per 1.8.2000, 1.3.2001 und 1.3.2002) abgeschlossen habe, die inhaltlich mit jenem Werkvertrag übereinstimmen, der dem aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juli 1998, Zl. 97/13/0169, zugrunde gelegen sei, und es den Gesellschaftern überlassen bliebe, nach Ablauf der Werkverträge jeweils einen neuen Vertrag abzuschließen.

Die Bw. verwies auf das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, demzufolge kein Dienstverhältnis vorliege und ein Unternehmerwagnis des wesentlich beteiligten Gesellschafters gegeben sei und beantragte, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass der Gf nur einjährige Werkverträge erhalte und ein Unternehmerwagnis insofern gegeben sei, als für den Fall, dass der Gf gezwungen wäre, sämtliche seiner Anteile zu verkaufen, er plötzlich im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juli 1998, 97/13/0169, ein Unternehmerwagnis tragen würde. Im übrigen werde auch auf das Urteil des Obersten Gerichtshofes zu 7 Ob 315/01a hingewiesen, in welchem der OGH sehr wohl davon ausgehe, dass ein Gf ein Unternehmerwagnis zu tragen habe und für den Fall der

Haftung für Kredite nicht unter die Verbraucherschutzbestimmungen falle. Sollte man die Meinung vertreten, dass der Gf teilweise kein Unternehmerrisiko trage – insofern er ausschließlich die Geschäftsführerbelange erledige – wäre das Entgelt in jenen Teil aufzuteilen, für den eine Eingliederung vorliege, und in den restlichen Teil. Von Seiten des steuerlichen Vertreters wurde darauf hingewiesen, dass der Gf bei der Verlängerung der Werkverträge immer von den restlichen Gesellschaftern abhängig sei. Außerdem habe er eine Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen, da er im Falle eines krankheitsbedingten Ausfalles für seine Vertretung selbst vorsorgen müsste.

Demgegenüber brachte die Vertreterin des Finanzamtes vor, dass der Gf wesentlich beteiligt sei und in das Unternehmen eingegliedert sei. Es liege ein Dauerschuldverhältnis vor, auch die Verrechnung nach Arbeitsstunden spreche für ein Dienstverhältnis. Es sei auch bei freien Dienstverträgen durchaus üblich, dass sich der Dienstnehmer aus triftigen Gründen vertreten lassen könne. Die Betriebsunterbrechungsversicherung spreche dafür, dass die Arbeitskraft des Gf in erster Linie benötigt werde.

Der steuerliche Vertreter der Bw. wies abschließend darauf hin, dass freie Dienstverhältnisse nicht DB- und DZ-pflichtig seien.

Der Senat hat erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Der Gf ist mit 33 1/3 % am Stammkapital beteiligt.
- Jährlich zum 1.3. wird der Werkvertrag auf ein Jahr abgeschlossen. Der Inhalt ist im Wesentlichen gleich lautend.
- Der Werkvertrag sieht vor, dass Herr A die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit bestmöglich besorgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer, an keinerlei Weisungen und an keine feste Arbeitszeit gebunden ist, seine Tätigkeit in seinem eigenen Büro in Neudorf erledigen wird, Herrn A kein Urlaubsanspruch zusteht, die Vorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung finden, Herr A sich auf eigene Kosten eines geeigneten Vertreters bedienen kann und eine Betriebsunterbrechungsversicherung abschließt, sodass im Fall seines Ausfalles die Kosten seiner Vertretung gesichert sind. Als Honorar wurde ein Stundenlohn von 380 S vereinbart, der in monatlichen Teilbeträgen in

Höhe von 25.000 S jeweils am Monatsletzten fällig ist. In Verlustjahren kann das Honorar mittels Mehrheitsbeschluss auf 40 % reduziert werden.

- Ausbezahlt wurden im Jahr 2000: 3 x 40.000 S und 1 x 30.000 S, im Jahr 2001: 11 x 40.000 S.
- Für die Betriebsunterbrechungsversicherung wurden vom Gf Aufwendungen in Höhe von 3.598,05 S (2000) bzw. 7.060 S (2001) getragen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Konten, Werkverträgen, den Einkommensteuererklärungen des Gf und den Ausführungen der Bw. und ihres steuerlichen Vertreters.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche

Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung gehen daher die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach der Gf an keine feste Arbeitszeiten gebunden sei, seine Tätigkeit in seinem eigenen Büro in Neudörfel erledige, keinen Urlaubsanspruch habe und sämtliche Vorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung fänden.

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. das Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag erfolgt nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt. Beim Dienstvertrag steht somit eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung im Vordergrund. Da eine Abrechnung nach geleisteten Arbeitsstunden für sich allein noch keine erfolgsabhängige Entlohnung darstellt und als gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit zu werten ist, weist der Umstand, dass sich die Höhe des Honorars des Gf der Bw. nach einem im sogenannten "Werkvertrag" festgelegten Stundenlohn (380 S bzw. 28 €) bemisst, auf einen Dienstvertrag, der auf die Erbringung einer Arbeitsleistung und nicht auf ein "Werk" ausgerichtet ist hin. Dass sich ein Gf durch einen anderen Gf vertreten lassen kann, ist nicht unüblich und steht einem Dienstverhältnis des Gf nicht entgegen. Leitende Angestellte können üblicherweise Arbeiten auch an andere Dienstnehmer delegieren. Die Möglichkeit "sich eines geeigneten Vertreters zu bedienen", ist somit durchaus auch im Rahmen eines Dienstvertrages üblich.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0179). Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Da wie im Sachverhalt ausgeführt, den Gf-Bezugskonten in jenem Zeitraum, in dem der Gf der Bw. über eine wesentliche Beteiligung am Stammkapital verfügte, eine laufende, nahezu gleichbleibende Entlohnung zu entnehmen ist, trifft den Gesellschafter-Gf kein Wagnis von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen. Selbst die in Punkt 6 des Werkvertrages aufgenommene Kürzungsmöglichkeit der Gf-Bezüge, wonach "in Verlustjahren das Honorar mittels Gesellschafterbeschluss auf 40 % reduziert werden könne" lässt eine Fixbezugsmöglichkeit erkennen. Eine derartige Erfolgsabhängigkeit des Honorars spricht noch nicht für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2002, 2001/13/0202, 0208).

In die Überlegungen hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses sind auch Wagnisse einzubeziehen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Die von der Bw. erwähnte Vereinbarung mit dem Gf "eine Betriebsunterbrechungsversicherung abzuschließen, sodass im Falle seines Ausfalles die Kosten seiner Vertretung gesichert seien", verursachten Herrn A laut Einkommensteuererklärung Ausgaben für eine "Betriebsversicherung" in Höhe von 3.598,05 S (2000) bzw. 7.060 S (2001). Da bereits im Werkvertrag damit die Kosten des Gf für seine eventuelle Vertretung von vornherein limitiert werden, kann auch darin kein Unternehmerwagnis gesehen werden. Es kann wohl zu keiner unterschiedlichen Beurteilung führen, ob die Kosten der Versicherung von der Bw. oder vom Gf getragen werden. Dass es sich bei diesen nicht überwälzbaren Ausgaben um ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis handelt, konnte die Bw. allein schon auf Grund der geringen Höhe nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Auch der Umstand - wie von der Bw. vorgebracht - dass "es den Gesellschaftern überlassen bliebe, nach Ablauf der Werkverträge jeweils einen neuen Vertrag abzuschließen" und mit Beendigung des Gf-Verhältnisses auch der Verlust der Gf-Bezüge verbunden sei, begründet

kein Unternehmerwagnis, zumal jedes Dauerschuldverhältnis früher oder später beendet wird. Dem Argument der Bw, "dass der Gf bei der Verlängerung der Werkverträge immer von den restlichen Gesellschaftern abhängig sei", wird entgegnet, dass im Wirtschaftsleben auch einjährige Dienstverträge durchaus üblich sind und die davon betroffenen Dienstnehmer – im Gegensatz zu einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Gf einer GmbH – überhaupt keinen Einfluss auf ihre weitere Bestellung haben.

Da die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des Gf von der Bw. nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte, war von Seiten der Abgabenbehörde davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den oben angegebenen Gründen (insbesondere spricht für ein Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis des Gf der von der Bw bekannt gegebene Tätigkeitsbereich des Gf, die Zahlung von weder gewinn- noch umsatzabhängigen laufenden Gf-Bezügen) nicht im Vordergrund standen (vgl VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Dem Hinweis auf das Urteil des OGH zu 7 Ob 315/01a, in welchem der OGH sehr wohl davon ausgehe, dass ein Gf ein Unternehmerwagnis zu tragen habe und für den Fall der Haftung für Kredite nicht unter die Verbraucherschutzbestimmungen falle, wird entgegen gehalten, dass es der ständigen Rechtsprechung entspricht, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Gf im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist und damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0060). Aus dem Urteil des OGH vom 11. Februar 2002, 7 Ob 315/01a, ist für den Standpunkt der Bw schon deshalb nichts zu gewinnen, weil das Konsumentenschutzgesetz einen eigenen – anhand seines Regelungszweckes auszulegenden – Unternehmerbegriff kennt (Erkenntnis des VwGH vom 31. März 2003, 2003/14/0023).

Die Ausführungen der Bw. dahingehend, dass für den Fall, dass der Gf gezwungen wäre, sämtliche seiner Anteile zu verkaufen, er plötzlich im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 15. Juli 1998, 97/13/0169, ein Unternehmerwagnis tragen würde, können dahingestellt bleiben, weil nicht ein fiktiver, sondern nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt rechtlich zu beurteilen ist.

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass sich der Sachverhalt des von der Bw. zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 15. Juli 1998, 97/13/0169, von jenem, der der gegenständlichen Berufung zugrunde liegt, dahingehend unterscheidet, dass die Geschäftsführerin im

erwähnten Erkenntnis nicht an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt war, weshalb bei der Einordnung ihrer Einkünfte ein Ausblenden bestimmter Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne der oben wiedergegebenen Judikatur keinesfalls gesetzliche Deckung finden konnte, während Herr A ab August 2000 eine Beteiligung am Stammkapital der Bw. im Ausmaß von 33 1/3 % hielt und die Beurteilung seiner Tätigkeit anhand der angeführten Kriterien zu erfolgen hat.

Auch dem Argument des steuerlichen Vertreters, wonach die Bezüge des Gf aufzuteilen seien, kann nicht gefolgt werden, da für eine als einheitlich zu beurteilende Tätigkeit ein vorher festgelegtes Gehalt bezahlt wurde, und eine Aufteilung in verschiedene Tätigkeitsbereiche im Hinblick auf die Eingliederung in den gesellschaftlichen Organismus nicht ersehen werden kann.

Dass der Gesellschafter-Gf nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen hat, sondern auch im operativen Bereich der GmbH tätig geworden ist, steht eine Übernahme der in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0151 und vom 30.4.2003, 2001/13/0320).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des Gf ist auszusprechen, dass Herrn A in seiner Stellung als Gf ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat.

Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, das der Gf aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.

- Die Tatsache der laufenden Entlohnung steht nicht in Streit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. November 2003