

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Robert Hauser und KomzIR. Oswald Heimhilcher im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger am 14. Jänner 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl, Schwechater Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck/Leitha betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1998 bis 2000 nach in Wien durchgeföhrter 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 der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer DB und DZ zu entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Die Herren A und B sind seit 6. Juli 1993 Geschäftsführer (Gf) der Bw und halten laut Firmenbuchauszug vom 15. Dezember 2003 je einen Anteil am Stammkapital von 50 %.

Bei der Bw fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass die ab Juli 1993 mit 50 % am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 seien.

Von den in den Jahren 1998 bis einschließlich 2000 ausbezahlten Gf-Bezügen in Höhe von 410.000 S, 130.000 S und 84.000 S je Gf wurden 4,5 % als DB, das sind 56.160 S und 0,53 % (1998 und 1999) bzw. 0,52 % (2000) als DZ, das sind 6.598 S mit Bescheid vom 10. Jänner 2002 als Nachzahlung festgesetzt.

Bereits vor Ergehen des angefochtenen Bescheides machte die Bw im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung folgende Ausführung hinsichtlich eines etwaigen Dienstverhältnisses ihrer Gf.:

- die Tätigkeit der Gf bestehe aus Bürotätigkeit, verwaltungsorganisatorischer Tätigkeit, Abwicklung der Gespräche mit Kunden, Einholung neuer Aufträge
- für die beiden wesentlichen Gf bestehe die Möglichkeit, sich im Rahmen ihrer Tätigkeit vertreten zu lassen
- die Tätigkeit unterliege nicht der Geheimhaltung
- die wesentlich Beteiligten könnten für ihre Tätigkeit keine Hilfskräfte heranziehen

- die Entlohnung erfolge erfolgsabhängig: das Honorar für die wesentlich Beteiligten betrage 25 % des Rohertrages abzüglich Personal-, Instandhaltungs- Energie- und Transport- sowie Mietkosten
- im Zuge der Tätigkeit würden keine Auslagenersätze bezahlt
- es bestehe kein Urlaubsanspruch und kein Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall
- es seien keine Vereinbarungen hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden
- die Arbeitszeit sei von 8 bis 12 Uhr und von 13 bis 16 Uhr sowie nach Bedarf
- der Arbeitsort befindet sich am Betriebsort, wo von der Bw ein Schreibtisch zur Verfügung gestellt werde
- die Bezüge der Gf seien nach dem GSVG pflichtversichert
- der Gesellschaftsvertrag wurde vorgelegt.

In der dagegen erhobene Berufung weist die Bw darauf hin, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses wie folgt zusammen gefasst werden können:

- Weisungsgebundenheit
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Fehlen der Vertretungsbefugnis und
- Anspruch und laufende Auszahlung des Lohnes.

Weiters führte die Bw aus, dass nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG es genüge, dass, wenn ein einziges Merkmal eines Dienstverhältnisses nicht vorliege, keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich vorliegen und somit keine DB-Pflicht bestehe.

Zur Weisungsgebundenheit führt die Bw aus, dass alle Gf, die zumindest mit 50 % beteiligt seien oder über eine Sperrminorität verfügten und damit der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden seien, mit ihren Bezügen nicht der Kommunalsteuer unterlägen. Infolge der fehlenden Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung könnten nicht "alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)" und daher de facto auch kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG vorliegen.

Das Kriterium "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus" beinhaltet nach Meinung der Bw die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen, der Abrechnung und Auszahlung des Entgelts) und die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeitszeit durch Dienstgeber oder Aufsichtsperson) sowie die disziplinäre Verantwortung des Dienstnehmers (Ermahnung, Entlassung). Aus diesen Merkmalen müsste geschlossen werden, dass eine "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Gf gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne.

Zum Kriterium des "fehlenden Unternehmerrisikos" führte die Bw aus, dass ein wesentlich beteiligter Gf immer Unternehmerrisiko trage und dieses darin bestehe, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestalten könne.

Zum Kriterium des "Fehlens der Vertretungsbefugnis" teilte die Bw mit, dass Kennzeichen des Dienstverhältnisses die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung sei. Ein Dienstverhältnis liege vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Demgegenüber stehe aber die Tatsache, dass die Gf der Bw sich nach ihrem Gutdünken vertreten lassen könnten.

Schließlich wies die Bw darauf hin, dass von Seiten der beiden Gf weder Anspruch auf Urlaubsentgelt noch auf Abfertigung bestehe.

Abschließend äußerte die Bw Bedenken dahingehend, dass der angefochtene Bescheid die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie verletze. Steuervorschreibungen stellen Eingriffe in das Eigentum dar und seien dann verfassungswidrig, wenn der Eingriff gesetzlos erfolge, wobei eine zum Schein vorgeschützte oder sonst denkunmögliches Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleichzuhalten sei. Denkunmöglichkeit bedeute, dass von Seiten des Finanz-

amtes dem Gesetz eine ganz offensichtlich nicht zukommende Bedeutung beigemessen werde. Das Finanzamt interpretiere im konkreten Fall die Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG in Abgehung vom klaren Wortlaut des Gesetzes dahingehend, dass nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" im Einzelfall gegeben sein müssten, sondern lediglich die nach Ansicht des Finanzamtes wesentlichsten Merkmale.

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

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw vorgebracht, dass er wohl nicht wisse, ob ein schriftlicher Vertrag bezüglich der Entlohnung der Gf vorhanden sei, die beiden Ges-Gf aber über ein jährliches Fixum verfügt hätten und zwar im Jahr 1998 in Höhe von 30.000 S, 1999 60.000 S und im Jahr 2000 0 S. Die Beträge von 380.000 S (1998), 69.000 S (1999) und 84.000 S (2000) seien erfolgsabhängige Bezüge, die nach der bereits geschilderten Berechnungsformel in den einzelnen Jahren errechnet worden seien. Auf die starke Schwankung dieser erfolgsabhängigen Komponente wurde hingewiesen. Das Berufungsbegehren wurde daher insoweit abgeändert, als lediglich die ausbezahlten Fixbeträge dem DB und DZ zu unterwerfen seien.

Auf die Frage, wann es zur Berechnung der erfolgsabhängigen Komponente der Gf-Bezüge gekommen sei, erklärte der steuerliche Vertreter der Bw, dass diese Berechnung anlässlich der Bilanzerstellung erfolgt sei; es seien laufende Akkordierungen geleistet und diese dann anlässlich der Bilanzerstellung über das Verrechnungskonto abgeglichen worden.

Der Senat hat erwogen:

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

- Die beiden Gf sind zu je 50 % am Stammkapital der Bw. beteiligt und sind seit ihrer Gründung im Jahre 1993 als ihre Geschäftsführer tätig.
- Die beiden Ges-Gf erhielten in den ersten eineinhalb Streitjahren (1/1998 – 6/1999) ihre Gf-Bezüge in Form von laufenden Akontozahlungen, während in den zweiten eineinhalb Streitjahren (7/1999 – 12/2000) nur eine einzige Auszahlung jeweils zum 31.12. vorgenommen wurde.

- Die Tätigkeit der beiden Gf besteht aus Bürotätigkeit, verwaltungsorganisatorischer Tätigkeit, Abwicklung der Gespräche mit Kunden, Einholung neuer Aufträge, wobei die Tätigkeit nicht der Geheimhaltung unterliegt, jedoch die Möglichkeit besteht, sich im Rahmen ihrer Tätigkeit vertreten zu lassen aber keine Hilfskräfte heranzuziehen. Es werden keine Auslagenersätze bezahlt, es besteht kein Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall und es wurde keine Vereinbarung hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen. Die Arbeitszeit ist von 8 bis 12 Uhr und von 13 bis 16 Uhr sowie nach Bedarf, der Arbeitsort befindet sich am Betriebsort, wo von der Bw ein Schreibtisch zur Verfügung gestellt wird, und die Bezüge sind nach dem GSVG pflichtversichert.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Konten, den Jahresabschlüssen 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 (Teilstreich) 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 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 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 – Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung gehen daher nicht nur jene Ausführungen der Bw ins Leere, die nach deren Ansicht gegen ein Dienstverhältnis sprechen (Pflichtversicherung der Bezüge der Gf nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz-GSVG, fehlender Anspruch auf Urlaub sowie Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall, fehlende Möglichkeit der Heranziehung von Hilfskräften), sondern auch jene Ausführungen, die laut Verfassungsgerichtshof zwar ebenso wenig für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, brauchbar sind, denen aber durchaus Indizwirkung für ein Dienstverhältnis zukommt (Festlegung der Arbeitszeit von 8 bis 12 Uhr und von 13 bis 16 Uhr wie auch nach Bedarf, Identität von Arbeits- und Betriebsort mit zur Verfügung Stellung eines Schreibtisches durch die Bw).

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 Arbeitgebers 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. 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 im Rahmen ihrer Tätigkeit vertreten zu lassen", ist somit durchaus auch im Rahmen eines Dienstvertrages üblich (vgl VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, 22.9.2000, 2000/15/0089, 27.1.2000, 98/15/0200). Das Argument der Bw, wonach sich die Gf nach ihrem Gutdünken vertreten lassen könnten, geht somit auch ins Leere.

Im Hinblick auf das jahrelange Tätigwerden der beiden Gf für die Bw. ist daher jedenfalls von einer Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus auszugehen.

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 Merkmals 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).

Die in verschiedener Höhe, über den Streitzeitraum verteilt verbuchten Akontozahlungen der Gf-Honorare wiesen für beide Gf jeweils die gleiche Höhe auf. Da ein Unternehmerwagnis u.a. dann vorliegt, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeit und seinem Fleiß abhängt, die Gf-Honorare jedoch beiden Gf in gleicher Höhe ausbezahlt wurden, gelangte der Berufungssenat zu der Auffassung, dass es unwahrscheinlich ist, dass beide Gf im jeweils selben Ausmaß ihre unternehmerischen

Fähigkeiten und ihren Fleiß in die Bw eingebracht haben, um schließlich das selbe Honorar zu ziehen, was in der Folge als wesentlicher Umstand gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu werten ist. Weiters erachtet der Berufungssenat das Vorbringen der Bw, wonach sich die jährlichen Gf-Bezüge aus einer erfolgsabhängigen Entlohnung, berechnet nach der bereits oben wieder gegebenen Kennziffer, und einem jährlichen Fixbetrag zusammen setze, als unglaublich; vielmehr wird davon ausgegangen, dass die laufenden Akontozahlungen zunächst monatlich und in späterer Folge dann nach Bedarf der Gf bzw. Geschäftslage der Bw. überwiesen wurden. Die Formel für die Berechnung erfolgsabhängiger Gf-Bezüge wurde demnach erst im nachhinein konstruiert und die Differenz zwischen der Summe der überwiesenen Akontozahlungen und den nach der Formel errechneten erfolgsabhängigen Bezügen als jährliches Fixum bezeichnet. Der Berufungssenat begründet seine Auffassung damit, dass die Höhe der jährlichen Fixbeträge weder im vorhinein noch im Rahmen einer schriftlichen Vereinbarung festgelegt wurde. Darüber hinaus konnte auch nicht nachvollziehbar dargelegt werden, warum ein sogenannter Fixbetrag jedes Jahr in einer anderen Höhe festgelegt wurde. Es ist daher zwar richtig, dass die Gf offensichtlich bei der Auszahlung ihrer Bezüge auf den Geschäftsgang der Bw. Rücksicht genommen haben, eine derartige Erfolgsabhängigkeit der Honorare spricht jedoch noch nicht für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, zumal auch in Verlustjahren am Anspruch auf eine Gf-Entlohnung festgehalten wurde.

In die Überlegungen hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses sind auch Wagnisse einzubeziehen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Da von der Bw diesbezüglich keine Aufwendungen, die die Gf. zu tragen gehabt hätten, angeführt hat, ist auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko jedenfalls auszuschließen.

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 davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den oben angegebenen Gründen nicht im Vordergrund standen (vgl VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

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 der Gf ist auszuschließen, dass die Herren A und B in ihrer 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 die Gf aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.
- Die Tatsache der laufenden Entlohnung ergibt sich bereits aus der zunächst monatlichen und später einmal jährlich erfolgten Auszahlung der Bezüge.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 1. März 2004

Die Vorsitzende:

Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek