



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 3

GZ. RV/0138-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch XY, vom 16. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 21. November 2002 betreffend Haftung und Zahlung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 sowie Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 schrieb das Finanzamt der Steuer- und Haftungspflichtigen mit Bescheid vom 21. November 2002, zugestellt am 16. Dezember 2002, unter anderem einen Betrag in Höhe von €22.107,08 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und einen Betrag in Höhe von €2.590,35 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vor. Begründend wurde dazu ausgeführt, die an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen wären nicht in die entsprechende Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Mit Eingabe vom 16. Jänner 2003 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und eingewendet, die Geschäftsführerbezüge würden nicht als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen sein. Nach der Rechtsprechung sei für die Annahme einer Dienstnehmereigenschaft vor allem das Fehlen eines Unternehmerrisikos entscheidend. In diesem Zusammenhang werde die Berufungsentscheidung der Stadtgemeinde X betreffend die Kommunalsteuerpflicht der Jahre 1994 und 1995 der gegenständlichen

Geschäftsführerbezüge übermittelt, mit welcher über die Berufung stattgebend entschieden worden sei. Ergänzend sei noch anzufügen, dass im Jahr 2001 auf Grund des schlechteren Geschäftsganges keinerlei Geschäftsführerbezüge gewährt worden wären.

In der Begründung der Berufungsentscheidung der Stadtgemeinde X wurde ausgeführt:

... Bei Gesamtwürdigung der Sachverhaltselemente sprechen vor allem die unregelmäßige Auszahlung des Entgeltes, die Freizügigkeit bei der Wahl der Arbeitszeit und des Arbeitsumfanges sowie –ortes, und vor allem die Möglichkeit, Aufträge nach Belieben anzunehmen oder abzulehnen gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. ...“

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 ersuchte das Finanzamt um Beantwortung weiterer Fragen:

- *Liegen betreffend der beiden Geschäftsführer (Hr. E. und H.) schriftliche Verträge oder Vereinbarungen betr. Geschäftsführertätigkeit vor? Falls zutreffend, bitte um Vorlage derselben.*
- *Wie wird die Höhe der Geschäftsführerbezüge ermittelt?*
- *Wie erfolgt die Aufgabenteilung durch die beiden Geschäftsführer und welche Regelung besteht, wenn beide für längere Zeit gleichzeitig Ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer nicht nachkommen können?*
- *Bitte um kurze Beschreibung des Tätigkeitsfeldes der beiden Geschäftsführer.*
- *Besteht zwischen den beiden Herren eine Regelung bezüglich Urlaub oder Krankheit?*
- *Laut Schriftsatz BVE der Stadtgemeinde X werden die anfallenden Reisekosten zur Gänze von den Gesellschaftern getragen.*
- *In den Bilanzen scheinen für die Jahre 1997 (S 124.817,--), 1998 (S 78.262,--), 1999 (S 157.080,--) und 2000 (S 170.490,--) als Kilometergelder auf. (Fahrkosten Angestellte z.B. 1998 S 3.024,--, 1999 S 0)*
- *An wen wurden diese Kilometergelder bezahlt? Bitte um Aufklärung und Vorlage entsprechender Unterlagen.*
- *Sie führen in der Berufung aus, dass beispielsweise im Jahre 2001 auf Grund des schlechteren Geschäftsganges keinerlei Geschäftsführerbezüge gewährt wurden.*
- *Weshalb blieben in den Jahren 1998 bis 2000 bei schlechterer Ertragslage die Geschäftsführerbezüge gleich hoch bzw. sind sie von S 1.540.000,-- auf S 1.840.000,- erhöht worden.*

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 7. März 2003 gab dieser zu obigem Vorhalt zur Niederschrift an:

- Beide Geschäftsführer würden mit 1. Jänner 2003 ihre Tätigkeit aufgeben und hätten 2001 keine Geschäftsführerbezüge erhalten, was voraussichtlich auch für das Jahr 2002 zutreffen werde.
- Schriftliche Geschäftsführerverträge bestünden nicht.
- Reisekosten bzw. Kilometergelder beträfen nur die Angestellten der Firma. Von den Gesellschaftern würden keine Reisekosten in Rechnung gestellt.
- Der Geschäftsführer E. übe eher kaufmännische Tätigkeiten (Kalkulation, Rechnungswesen) aus, der Geschäftsführer H. sei für die Planung, Konzeption und Umsetzung der Projekte zuständig.
- Hinsichtlich Urlaub und Krankenstand gäbe es keine eigene Regelung.
- Die Erhöhung der Geschäftsführerbezüge wäre erfolgt, da in den Vorjahren jeweils gute Ergebnisse erzielt worden wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert seien und im Prüfungszeitraum eine laufende Entlohnung ohne größere Schwankungen erfolgt sei, was gegen das Vorliegen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerrisikos spreche.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bezog sich wiederum auf die Entscheidung der Stadtgemeinde X und die Nichtbezahlung von Geschäftsführerbezügen in den Jahren 2001 und 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z2 EStG 1988.

Nach § 22 Z2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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 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.

Nach § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 57 Abs. 7 Handelkammergesetz (HKG), BGBl. 1994/661, bzw. § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 3 Abs. 2 HKG bzw. § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 57 Abs. 8 HKG bzw. § 122 Abs. 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlten Vergütungen der DB- und DZ-Pflicht unterliegen. Unstrittig ist dabei, dass die beiden Gesellschafter im strittigen Zeitraum wie folgt an dem Unternehmen der Berufungswerberin beteiligt gewesen sind:

J.E.	50%	
W.H.	50%	

Weiters ist sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren und auch davor die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllt haben und für den Betrieb der Berufungswerberin tätig wurden. Dafür erhielten sie im Prüfungszeitraum folgende Bezüge:

Zeitraum	J.E.	W.H.
1997	S 640.000,00	S 900.000,00
1998	S 640.000,00	S 900.000,00
1999	S 940.000,00	S 900.000,00

2000	S 940.000,00	S 900.000,00
------	--------------	--------------

Aus den Bilanzen der Berufungswerberin ergeben sich folgende Beträge:

Zeitraum	Bilanzgewinn	Jahresüberschuss
1997	S 7,600.073,00	S 7,564.666,00
1998	S 6,427.266,00	S 6,525.195,00
1999	S 2,282.307,00	S 2,395.704,00
2000	S 813.861,00	S 1,007.797,00

Im von der Berufungswerberin vorgelegten Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 1975, welcher in der Folge nach den Eintragungen im Firmenbuch mehrfach geändert wurde, wurden in Punkt 7) die beiden gegenständlichen Gesellschafter für die Dauer des Gesellschaftsverhältnisses zu allein zeichnungsberechtigten und vertretungsbefugten Geschäftsführern bestellt. In Punkt 15) wurde darauf hingewiesen, dass für im Gesellschaftsvertrag nicht explizit geregelte Sachverhalte die Bestimmungen „des Gesetzes über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ sowie die übrigen einschlägigen Gesetze gelten.

Eigene Geschäftsführerverträge wurden nicht erstellt.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob auf Grund des vorgelegten Vertrages und der tatsächlichen Gegebenheiten die von den Gesellschafter-Geschäftsführern bezogenen Vergütungen als Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind. Ist eine derartige Einstufung zu treffen, liegt nach den oben angeführten Bestimmungen eine Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die in Rede stehenden Vergütungen vor.

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung bestimmter, auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen, insbesondere des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, abgewiesen. Er hat dazu u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende - Weisungsungebundenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers 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 Indizienwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixer Arbeitsort, fixe Arbeitszeit, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173, und die darin angeführte Vorjudikatur).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem darauf ab, dass - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass

- der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält und
- ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0200 und die darin angeführte Vorjudikatur).

1. organisatorische Eingliederung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung, wobei es auf einen jährlich neuen Abschluss eines "Werkvertrages" nicht ankommt (VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202,0208). Der Umstand, dass der die Geschäftsführungstätigkeit über einen längeren Zeitraum ausübende Gesellschafter-Geschäftsführer diese nicht in den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Betriebsräumen ausübt sondern über eigene Büroräume verfügt und eigene Arbeitsmittel benutzt, vermag an seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ebenso wenig zu verändern (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0092) wie der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich die essenziellen Führungsentscheidungen trifft und die Besorgung des "täglichen Betriebes" anderen Personen überlässt (s. nochmals VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202,0208).

Gegen die Annahme der organisatorischen Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin führt diese im Wesentlichen an, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung ihrer Tätigkeit an keine geregelte Arbeitszeit gebunden sind, sie den Arbeitsort frei bestimmen können und hinsichtlich des Arbeitsumfanges sie die Möglichkeit haben, Aufträge nach Belieben anzunehmen oder abzulehnen. Wie oben ausgeführt, sind alle diese Argumente nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Beantwortung der Frage der organisatorischen Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin nicht von Relevanz, da sie typischerweise mit der Weisungsgebundenheit zusammenhängen (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0133,0134) und gehen somit ins Leere.

Entscheidungswesentlich für die Beantwortung der vorliegenden Rechtsfrage ist vielmehr, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführertätigkeit bereits seit der Gründung der Gesellschaft und auch während des gesamten Prüfungszeitraumes, somit über viele Jahre, kontinuierlich ausübten. Diese Tatsache wird von der Berufungswerberin auch in keiner Weise bestritten. Somit steht eindeutig fest, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer nach der o.a. Judikatur in den Organismus der Berufungswerberin eingegliedert waren.

2. laufende Entlohnung

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten für ihre Geschäftsführungstätigkeit in den Kalenderjahren 1996 bis 2000 unbestritten die eingangs dargestellten Vergütungen. Diese wurden ein Mal jährlich dem jeweiligen Verrechnungskonto gutgeschrieben. Den Geschäftsführern stand es jedoch jederzeit frei, während des Jahres Akontozahlungen über das Verrechnungskonto zu beheben, wovon sie auch regelmäßig Gebrauch machten.

Eine derartige Vorgangsweise erfüllt das Merkmal der "laufenden Lohnzahlungen", da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

3. Unternehmerwagnis

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmerwagnis vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Allerdings haben die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich - wie im vorliegenden Fall - bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführern insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des

Selbstkontrahierens ergeben, zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0107).

Im vorliegenden Fall liegen keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor, durch welche die Höhe der Geschäftsführerbezüge geregelt wurde. Auch wurde während des gesamten Verwaltungsverfahren keinerlei Aussage darüber getroffen, in welcher Art und Weise die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom wirtschaftlichen Erfolg der Berufungswerberin abhängig war. Tatsache ist aber, dass der Geschäftsführer W.H. während des gesamten Prüfungszeitraumes eine gleichbleibende Vergütung in Höhe von jährlich S 900.000,00 bezogen hat. Der Geschäftsführer J.E. bezog in den Jahren 1997 und 1998 eines Jahresvergütung von S 640.000,00. In den Jahren 1999 und 2000 wurde der Geschäftsführerbezug auf jährlich S 940.000,00 erhöht, obwohl sich gerade in diesen Jahren der Gewinn der Berufungswerberin drastisch verringerte. Es ist somit in keinsten Weise ersichtlich, in welcher Art die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig war.

Bei diesem Sachverhalt kann ein die Gesellschafter-Geschäftsführer auf der Einnahmenseite treffendes ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089, und die darin zitierte Vorjudikatur) lassen nämlich sogar – im vorliegenden Fall nicht vorhandene - Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers - in seiner Stellung als Geschäftsführer - zu. Wenn aber wie im gegenständlichen Fall trotz in den Jahren 1999 und 2000 stark sinkenden Gewinnen Geschäftsführervergütungen in gleicher bzw. stark steigender Höhe ausbezahlt werden, widerspricht diese Tatsache einer Erfolgsabhängigkeit und deshalb dem Vorliegen eines einnahmenseitig vorhandenen Unternehmerrisikos im Prüfungszeitraum (VwGH 22.5.2002, 2002/15/0078). Dass in der Folge in den Jahren 2001 und 2002 keine Geschäftsführerbezüge mehr ausbezahlt wurden, ändert nichts an diesen Überlegungen. Einerseits hat bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass für die Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen in diesen Jahren private Gründe ausschlaggebend waren. Diese Aussage blieb unwidersprochen. Zum anderen hat der steuerliche Vertreter anlässlich seiner Vorsprache beim Finanzamt selbst darauf hingewiesen, dass die beiden Geschäftsführer mit Ende des Jahres 2002 ihre Tätigkeit aufgegeben haben. Wenn somit in den Jahren 2001 und 2002 keine entsprechenden Leistungen für die Gesellschaft erbracht wurden, ergibt sich aus der

Nichteinbuchung von Geschäftsführerbezügen auf dem Verrechnungskonto ebenfalls kein entsprechender Anhaltspunkt für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Aber selbst wenn die Geschäftsführer ihrer Tätigkeit in den Jahren 2001 und 2002 unvermindert nachgegangen wären, kann für den Prüfungszeitraum nur die oben getroffene Einstufung erfolgen, da die Geschäftsführerbezüge in diesem Zeitraum offensichtlich und unbestreitbar erfolgsunabhängig zur Auszahlung gelangten. Eine später in den Folgejahren vorgenommene Änderung der internen Vereinbarungen, die wiederum in keinsten Weise nach außen in Erscheinung getreten sind und möglicherweise auch durch die Judikatur veranlasst sein könnten, kann für die Vergangenheit keine Bedeutung haben.

Ausgabenseitig werden von den Gesellschafter-Geschäftsführern die Pflichtversicherungsbeiträge selbst getragen. Die Tragung der auf den Geschäftsführungsentgelten lastenden Sozialversicherungsbeiträge vermag jedoch ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089). Hinsichtlich weiterer von den Gesellschafter-Geschäftsführern zu tragenden Aufwendungen wurde seitens der Berufungswerberin auf die Reisekosten verwiesen. Diese wurden jedoch in keiner Weise quantifiziert und somit ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben nicht dargetan. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Es ist somit auch in diesem Punkt dem Finanzamt beizupflichten, wenn es aus dem vorliegenden Sachverhalt kein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko erblickt.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die beiden an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung ihrer Geschäftsführungstätigkeit weder einnahmen- noch ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko tragen. Weiters sind sie in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert und erhalten eine laufende Entlohnung. Die von der Berufungswerberin an sie für die Besorgung ihrer Tätigkeit ausbezahlten Entgelte sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, was ihre Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach sich zieht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. September 2004