



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dipl.-Vw. Hubert Rauch, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1995 bis zum 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1995 bis zum 31. Dezember 2000 werden die auf Grund von Fehlberechnungen vorzuschreibenden Nachforderungsbeträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wie folgt festgesetzt:

Kalenderjahr	Dienstgeberbeitrag		Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	
	€	S	€	S
1996	2.714,44	37.350	319,88	4.399
1997	9.156,78	126.000	1.078,46	14.840
1998	15.949,14	219.465	1.878,45	25.848
1999	19.896,37	273.780	2.343,33	32.245
2000	19.896,37	273.780	2.299,15	31.637
Insgesamt	67.612,98	930.375	7.919,09	108.969

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbeträge der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Als Ergebnis einer bei der Bw. durchgeführten, den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2000 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurden mit Bescheid des Finanzamtes vom 22. Mai 2002 – neben anderen, unbestritten gebliebenen Punkten - Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschläge zu diesen Beiträgen von den in den Kalenderjahren 1996 bis 2000 an die beiden zu jeweils 50% an der Bw. beteiligten Geschäftsführer J. S. und G. S. ausbezahlten Geschäftsführungsentgelten zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung, in der zusammenfassend eingewendet wird, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in Ausübung ihrer Geschäftsführungstätigkeit ein Unternehmerrisiko zu tragen hätten. Dies gehe eindeutig und klar aus den mit den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern abgeschlossenen Werkverträgen hervor. Diese Werkverträge seien jeweils auf ein Jahr befristet und würden nur bei Erreichen des vertraglich vereinbarten Erfolges verlängert. Die Werknehmer trügen die mit der Geschäftsführung zusammenhängenden Kosten (z. B. Sozialversicherung, PKW-Aufwand usw.) selbst und erhielten ein Entgelt nur, wenn die Werkbestellerin das betriebswirtschaftlich vereinbarte Jahresergebnis erwirtschaftete, wobei durchaus Akontierungen des vereinbarten Entgeltes an

die Werknehmer möglich seien, wenn die laufenden Zahlen der Finanzbuchhaltung das Erreichen des vereinbarten Erfolges belegten. Im Falle des Nichterreichens des vereinbarten Erfolges würden die beiden Werknehmer für ihre Geschäftsführungstätigkeit kein Entgelt erhalten und trotzdem die angefallenen Kosten tragen müssen, sodass von einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung keine Rede sein könne.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung legte die Bw. die mit den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern für die Kalenderjahre 1997, 1998, 1999 und 2000 jeweils abgeschlossenen Werkverträge vor. In diesen Verträgen ist unter dem mit "Werk" überschriebenen Punkt III. u. a. vereinbart:

"Das Werk besteht in der gesetzeskonformen Geschäftsführung des Betriebes "L.V." der S.G. GmbH, wobei als zusätzliche Bedingung für das vereinbarte Werk das Erreichen des im folgenden Absatz näher beschriebenen betriebswirtschaftlichen Erfolges notwendig ist.

Als weitere Anforderung an die jeweils selbständigen Werknehmer gilt vereinbart, dass der Erfolg der Geschäftsführung neben der Erfüllung der gesetzeskonformen Geschäftsführung auch die Erzielung eines betriebswirtschaftlichen Jahresergebnisses von einer zumindest 10%igen [für das Kalenderjahr 1998: 40%igen, für die Kalenderjahre 1999 und 2000: 50%igen] Verzinsung des Stammkapitals (ATS 500.000,--) bedingt.

Die jeweils selbständigen Werknehmer sind organisatorisch nicht in den Betrieb eingegliedert, sind nicht weisungsgebunden und sind an keine Arbeitszeiten gebunden. Die Geschäftsführer können sich bei der Erbringung ihres Werkes gegenseitig jederzeit und allenfalls auch von fachlich befugten Personen vertreten lassen und haften der Werkbestellerin für die gesetzeskonforme Ausführung der Geschäftsführung.

Als jeweils selbständige Unternehmer haben die Werknehmer keinen Anspruch auf Entgelt gegen die Werkbestellerin, für den Fall, dass sie aus welchem Grund auch immer nicht in der Lage sind, das geschuldete Werk zu erbringen.

Sämtliche Aufwendungen, wie z. B. Sozialversicherung und Reisespesen, gehen zu Lasten der Werknehmer.

Als Entgelt für die erfolgreiche Geschäftsführung wird der Betrag von jeweils ATS 1.400.000,-- für das Kalenderjahr 1997 [2.400.000,-- für das Kalenderjahr 1998, jeweils 3.000.000,-- für die Kalenderjahre 1999 und 2000] vereinbart. Die Auszahlung des Entgelts erfolgt unterjährig in unregelmäßigen Abständen über Anforderung der Werknehmer z. B. vierteljährlich oder halbjährlich, wenn die vorliegenden Zahlen an dem Erreichen des vereinbarten betriebswirtschaftlichen Erfolges keinen Zweifel lassen. Sollte das Vorliegen des vereinbarten Erfolges im vorhinein nicht eindeutig zu beurteilen sein, ist das Entgelt erst nach der Bestätigung des Erfolges durch einen Wirtschaftstreuhänder auszus zahlen, wobei die Anwendung von steuerlichen Begünstigungen für die Beurteilung des Erfolges nicht berücksichtigt werden (IFB).

..."

Nach Ergehen einer lediglich teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt – die den Gesellschafter-Geschäftsführern im Kalenderjahr 2000 ausbezahlten Entgelte wurden von ursprünglich jeweils 3,300.000 S auf jeweils 3,000.000 S korrigiert – stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In diesem Antrag bekämpfte sie nicht nur das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung ihrer Geschäftsführungstätigkeiten, sondern auch deren organisatorische Eingliederung in ihren geschäftlichen Organismus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 3 iZm Abs. 5 dieser Gesetzesstelle beträgt der Dienstgeberbeitrag 4,5% der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährt worden sind. Nach der im letzten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG 1967 enthaltenen Legaldefinition sind Arbeitslöhne auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 122 Abs. 7 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 in der für die Kalenderjahre 1999 und 2000 geltenden Fassung dürfen die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage

die Beitragsgrundlage nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist von der Vollversammlung der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,32% der Beitragsgrundlage nicht übersteigen.

Ebenso darf nach Abs. 8 dieser Gesetzesstelle die Bundeskammer zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 leg. cit. festlegen. Abs. 7 leg. cit. ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,23% der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.

Hinsichtlich der Kalenderjahre 1997 und 1998 finden sich die den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag regelnden Bestimmungen in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes.

Gemäß § 22 Z. 2 stellen 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 dar. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

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 Teilstrich 2 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

Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173, und die darin angeführte Vorjudikatur).

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 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).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die beiden angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer im gesamten Prüfungszeitraum am Stammkapital der Bw. jeweils zu mehr als 25% - somit wesentlich – beteiligt waren.

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 Bw. führt diese die jährlich neu erfolgenden "Werkvertragsabschlüsse", den Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführungstätigkeit von ihren privaten Büroräumlichkeiten aus erfüllen, und dass sie sich bei der Erbringung der Geschäftsführungstätigkeit Hilfskräften bedienen dürfen, ins Treffen. Wie bereits oben ausgeführt, sind alle diese Argumente nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Beantwortung der Frage der organisatorischen Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht von Relevanz und gehen somit ins Leere gehen.

Entscheidungswesentlich für die Beantwortung der vorliegenden Rechtsfrage ist vielmehr, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführertätigkeit seit 1996 während des gesamten Prüfungszeitraumes, somit über mehrere Jahre kontinuierlich ausüben. Sie sind daher nach der o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in den Organismus der Bw. eingegliedert.

2. laufende Entlohnung

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten auf Grund des einleitend wiedergegebenen Punktes III. der als "Werkverträge" bezeichneten Vereinbarungen mit der Bw. für ihre Geschäftsführungstätigkeit in den Kalenderjahren 1997 bis 2000 unbestritten Vergütungen zwischen 1,400.000 S und 3,000.000 S pro Kalenderjahr. Die Auszahlung dieses Entgeltes erfolgte während des jeweiligen Kalenderjahres "in unregelmäßigen Abständen über Anforderung der Werknehmer z. B. vierteljährlich oder halbjährlich, wenn die vorliegenden Zahlen an dem Erreichen des vereinbarten betriebswirtschaftlichen Erfolges keinen Zweifel lassen". Hinsichtlich des Kalenderjahres 1996 wurde keine Vereinbarung vorgelegt. Aus den im Akt einliegenden und der Bw. zur Kenntnis gebrachten Aufstellungen ergibt sich aber, dass in diesem Kalenderjahr für die Erbringung der Geschäftsführungstätigkeit dem Gesellschafter J. S 530.000 S und dem Gesellschafter G. S. 300.000 S ausbezahlt wurden. Die genannten Entgelte wurden wie folgt an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlt:

Gesellschafter-Geschäftsführer J. S.:

Monat	1996	1997	1998	1999	2000
Jänner		100.000 S			
Februar					

März		100.000 S	500.000 S	600.000 S	500.000 S
April		200.000 S			400.000 S
Mai		100.000 S	500.000 S		
Juni		100.000 S		600.000 S	
Juli		150.000 S			900.000 S
August		150.000 S		500.000 S	300.000 S
September		150.000 S	700.000 S	400.000 S	
Oktober	330.000 S	150.000 S			600.000 S
November		150.000 S		500.000 S	450.000 S
Dezember	200.000 S	150.000 S	700.000 S	400.000 S	150.000 S
abzüglich		- 100.000 S			- 300.000 S
Gesamt	530.000 S	1,400.000 S	2,400.000 S	3,000.000 S	3,000.000 S

Gesellschafter-Geschäftsführer G. S.:

Monat	1996	1997	1998	1999	2000
Jänner		100.000 S			
Februar			500.000 S		
März		100.000 S			500.000 S
April		200.000 S		600.000 S	400.000 S
Mai		100.000 S			
Juni		100.000 S		600.000 S	
Juli		150.000 S	700.000 S		900.000 S
August		150.000 S		500.000 S	300.000 S

September		150.000 S		400.000 S	
Oktober		150.000 S	500.000 S		600.000 S
November	100.000 S	150.000 S	700.000 S	500.000 S	450.000 S
Dezember	200.000 S	150.000 S		400.000 S	150.000 S
abzüglich		- 100.000 S			- 300.000 S
Gesamt	300.000 S	1,400.000 S	2,400.000 S	3,000.000 S	3,000.000 S

Diese Aufstellungen über die Auszahlungen der Geschäftsführungsentgelte an die Gesellschafter-Geschäftsführer in den einzelnen Kalenderjahren wurden der Bw. sowohl mit dem bekämpften Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 31. März 2003 zur Kenntnis gebracht, ohne dass ihnen seitens der Bw. widersprochen worden wäre. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher von der Richtigkeit der in diesen Aufstellungen enthaltenen Daten aus. Ihnen ist zu entnehmen, dass die Geschäftsführungsentgelte in den Kalenderjahren 1997 bis 2000 jeweils spätestens ab dem Monat März in jeweils mehreren Teilbeträgen ausbezahlt wurden.

Bei dieser Sachlage muss aber von einer laufenden Entlohnung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer gesprochen werden, zumal diese laufende Entlohnung nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keineswegs monatlich erfolgen muss.

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 wurde vereinbart, dass die Entgelte für die Geschäftsführungstätigkeit ausbezahlt werden, wenn die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführung gesetzeskonform durchführen und die Bw. überdies ein betriebswirtschaftliches Jahresergebnis vor Berücksichtigung steuerlicher Begünstigungen in Höhe von 50.000 S im Kalenderjahr 1997, von 200.000 S im Kalenderjahr 1998 und von jeweils 250.000 S in den Kalenderjahren 1999 und 2000 erzielt. Diese Entgelte wurden bereits während der einzelnen Kalenderjahre in Teilbeträgen ausbezahlt, allerdings erst ab jenem Zeitpunkt, ab welchem am Erreichen des vereinbarten betriebswirtschaftlichen Erfolges der Bw. kein Zweifel bestand.

Mit dieser Vereinbarung kann ein die Gesellschafter-Geschäftsführer auf der Einnahmenseite treffendes ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt werden. Abgesehen davon, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089, und die darin zitierte Vorjudikatur) 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 – zulassen, wurden die sog. "betriebswirtschaftliche Erfolge" in den für die einzelnen Kalenderjahre abgeschlossenen Vereinbarungen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates derart nieder angesetzt, dass ein Erreichen dieses betriebswirtschaftlichen Erfolges von vornherein feststand. Dies ergibt sich aus den tatsächlichen Auszahlungsterminen der Teilbeträge:

Wie aus den in Punkt 2. dargestellten Tabellen entnommen werden kann, wurden im Kalenderjahr 1997 bereits im Jänner, im Kalenderjahr 1998 im Februar und in den Kalenderjahren 1999 und 2000 bereits im März Entgelte für die Geschäftsführungstätigkeit ausbezahlt, d. h., dass die Zahlen bereits zu diesen Zeitpunkten am Erreichen des betriebswirtschaftlichen Erfolges des jeweiligen Kalenderjahres "keinen Zweifel ließen" – wie ausdrücklich in den "Werkverträgen" vereinbart wurde. Insbesondere im Kalenderjahr 1997 fällt dieser Umstand besonders ins Gewicht, da der "Werkvertrag" am 4. Jänner 1997 abgeschlossen wurde und bereits im selben Monat Auszahlungen des Geschäftsführungsentgeltes erfolgten, was bedeutet, dass bereits im Monat Jänner 1997 feststand, dass das im Monat Jänner 1997 vereinbarte Betriebsergebnis ohne jeden Zweifel erreicht werden wird.

Von einer tatsächlich vorliegenden drohenden Gefahr, dass die Bw. das vereinbarte betriebswirtschaftliche Ergebnis im jeweiligen Kalenderjahr nicht erzielt, kann somit – weil spätestens im Monat März jeweils feststand, dass das vereinbarte Ziel erreicht wird - im vorliegenden Fall keine Rede sein, was gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos auf seiten der Gesellschafter-Geschäftsführer aus ihrer Geschäftsführungstätigkeit spricht.

Die "Werkverträge" enthalten keinerlei Bestimmungen, welche die Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichten würde, unterjährig erhaltene Geschäftsführungsentgelte an die Bw. zurückzuzahlen, wenn das vereinbarte Betriebsergebnis trotz unterjährig günstiger Zahlen schlussendlich doch nicht erreicht wird. Auch dieser Umstand spricht gegen das Vorliegen eines die Gesellschafter-Geschäftsführer aus ihrer Geschäftsführungstätigkeit treffenden Unternehmerrisikos.

Auch die Entwicklung der Gewinne der Bw. im Prüfungszeitraum – die ihrer Ansicht nach für die Beurteilung der vorliegenden Frage herangezogen werden müssen - unter dem Blickwinkel der für die Geschäftsführung ausbezahlten Entgelte weist in diese Richtung:

	1996	1997	1998	1999	2000
Gewinn lt. Bilanz	2,258.456	909.096	268.284	3,220.978	1,154.973
+ IFB	390.225	--.--	96.523	52.456	2,242.303
Geschäftsführungsentgelt	830.000	2,800.000	4,800.000	6,000.000	6,000.000

Diese Aufstellung zeigt, dass sich die in den Kalenderjahren 1996 bis 1998 ausgewiesenen Gewinne der Bw. (vereinbarungsgemäß vor Abzug des IFB) von ca. 2,6 Mio. S auf ca. 370.000 S verringerten, die für die Besorgung der Geschäftsführung von der Bw. ausbezahlten Entgelte sich jedoch von 830.000 S auf 4,8 Mio. S steigerten – ein Umstand, der aufzeigt, dass ein aus der Geschäftsführungstätigkeit für die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer entspringendes Unternehmerrisiko nicht vorliegt.

Die Einwände der Bw., wonach der Betrieb eines Bordells alleine auf Grund des Wettbewerbs zu illegaler Konkurrenz, den hohen Anforderungen zur Erreichung und Erhaltung eines seriösen Rufes, der Sicherung der gastronomischen Qualität, der Erfüllung und Kontrolle der strengen gesetzlichen Aufgaben, der Gesamtorganisation sowie der Auswahl von verlässlichen und gesetzestreuen Mitarbeitern und Geschäftspartnern mit speziellen und überdurchschnittlich hohen zusätzlichen Unternehmerrisiken besetzt sei, gehen ins Leere, weil vorliegendenfalls ausschließlich zu untersuchen ist, ob den beiden Gesellschafter-

Geschäftsführern aus ihrer Geschäftsführungstätigkeit ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko erwächst. Die angeführten, von der Bw. ins Treffen geführten Einwendungen vermögen lediglich ein Unternehmerrisiko aufzuzeigen, welches die Bw. bei der Betreibung ihres Betriebsgegenstandes zu tragen hat. Ein Unternehmerrisiko der Bw. ist aber für die Beurteilung der Frage, ob auch die Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Erbingung der Geschäftsführungstätigkeit ein Unternehmerrisiko zu tragen haben, ebenso unerheblich wie ein allfälliges aus der Gesellschafterstellung zu tragendes Unternehmerrisiko.

Auch die von der Bw. ins Treffen geführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ändern am bisherigen Ergebnis nichts, weil in diesen Verfahren vom Verwaltungsgerichtshof jeweils ein im Vergleich zum vorliegenden völlig anders gelagerter Sachverhalt zu beurteilen war. So wurde bei dem im Erkenntnis vom 17.12.2003, 2001/13/0200, zu beurteilenden Sachverhalt zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Entlohnung in Höhe von 7% der Betriebsleistung des jeweiligen Wirtschaftsjahres vereinbart (die im vorliegenden Verfahren zur Beurteilung anstehenden Gesellschafter-Geschäftsführer erhalten jährlich Fixbeträge, welche sie sich selbst festsetzen und die an ein Betriebsergebnis gebunden sind, dessen Erreichung von vornherein feststeht), er erhielt während des Wirtschaftsjahres Akontozahlungen (im vorliegenden Fall erhielten die Gesellschafter-Geschäftsführer während des Jahres das Geschäftsführungsentgelt ausbezahlt), welche nach Abschluss des Wirtschaftsjahres der tatsächlichen Betriebsleistung gegenüber gestellt wurden und die er bei Nichterreichung einer entsprechenden Betriebsleistung zurückzahlen musste (eine Rückzahlungsverpflichtung ist im vorliegenden Fall ebenso nicht vorgesehen wie eine nachträgliche Überprüfung, ob der vereinbarte Betriebserfolg tatsächlich erreicht wurde). Allein diese wesentlichen Unterschiede zeigen auf, dass der vorliegende mit dem dort zu entscheidenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist und das Erkenntnis daher für die Entscheidung der Berufung nicht herangezogen werden kann. Außerdem hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis keineswegs ausgesprochen, dass der dortige Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit wegen der vertraglichen Bindung seines Geschäftsführungsentgeltes an die Betriebsleistung der Gesellschaft ein Unternehmerrisiko tragen würde; vielmehr hat er den Bescheid der belangten Behörde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, eben weil die Behörde Ermittlungen über das Vorliegen oder das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos unterlassen hat.

Hinsichtlich der Ausgabenseite der Geschäftsführungstätigkeit verweist die Bw. auf den Umstand, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer nach den abgeschlossenen

"Werkverträgen" sämtliche Aufwendungen selbst zu tragen hätten. In den Werkverträgen werden in diesem Zusammenhang lediglich Sozialversicherungsbeiträge und Reisespesen genannt. Im Vorlageantrag wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführungstätigkeit teilweise von einem in ihrem privaten Bereich gelegenen Arbeitszimmer aus besorgen und auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen (Büromaterial, EDV-Kosten, Telefon) selbst tragen müssten. Bei Besorgung der Geschäftsführungstätigkeiten vom Betrieb der Bw. aus, könnten sie selbstverständlich dessen Infrastruktur nutzen.

Diese Ausführungen vermögen kein ausgabenseitig zu tragendes Unternehmerrisiko aufzuzeigen. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, für einen beruflich benutzten Computer (samt Zusatzgeräten), für vom privaten Anschluss bzw. Handy aus geführte berufliche Telefongespräche, für die berufliche Verwendung des privaten Kraftfahrzeuges und schließlich Mehraufwendungen für Verpflegung auf Dienstreisen entstehen auch "klassischen" Arbeitnehmern und sind keinesfalls typische Aufwendungen, die für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sprechen. Abgesehen davon hat die Bw. die angeführten Aufwendungen nicht konkretisiert. Auch die Tragung der auf den Geschäftsführungsentgelten lastenden Sozialversicherungsbeiträge vermag ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089). Jedenfalls ist nach den in den vom Prüfungszeitraum umfassten Kalenderjahren herrschenden tatsächlichen Verhältnissen eine Teilhabe der Gesellschafter-Geschäftsführer an geschäftlichen Verlusten der Bw. nicht erkennbar.

Die beiden an der Bw. wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer tragen – wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt - bei Ausübung ihrer Geschäftsführungstätigkeit weder einnahmen- noch ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko. Sie sind in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert und erhalten eine laufende Entlohnung. Die von der Bw. an sie für die Besorgung der Geschäftsführungstätigkeit ausbezahlten Entgelte sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, was ihre Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach sich zieht. Hinsichtlich des Kalenderjahres 2000 ist der bekämpfte Bescheid aber insofern zu berichtigen, als die Bemessungsgrundlage für die beiden Abgaben um insgesamt 6,000.000 S und nicht um 6,600.000 S zu erhöhen ist.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 21 Mai 2004

