jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2014/12/17 2010/13/0115

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.12.2014

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §119;
BAO §21;
BAO §22;
EStG 1988 §4;
HGB §128;
HGB §161 Abs1;
HGB §163;
HGB §168;
UGB §128;
UGB §161 Abs1;
UGB §167 idF 2005/I/120;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 26. Mai 2010, Zl. RV/0345- W/06, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Beschluss der Generalversammlung der X GmbH vom 17. August 1999 wurde diese gemäß § 5 UmwG - unter gleichzeitigem Beitritt der A GmbH als Komplementärin - in die C KG umgewandelt; Kommanditistin war die B AG

(diese war auch alleinige Gesellschafterin der X GmbH und der A GmbH). Der Umwandlungsbeschluss wurde am 3. September 1999 im Firmenbuch eingetragen. Die Beschwerdeführerin ist die Rechtsnachfolgerin der C KG.

Im Gesellschaftsvertrag der C KG wurde festgehalten, dass die A GmbH als Arbeitsgesellschafterin keinen Kapitalanteil halte und die B AG mit einem Kapitalanteil von 100% allein am gesamten Vermögen und dem Liquidationsergebnis der Gesellschaft beteiligt sei. Gemäß Punkt VII des Gesellschaftsvertrages erhalte die A GmbH zur Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Führung der Geschäfte der Gesellschaft und zur Abgeltung der von ihr zu tragenden Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft eine jährliche Vergütung in der Höhe von 1% des eingezahlten Stammkapitals der A GmbH zu Lasten des Jahresüberschusses der Gesellschaft. Darüber hinaus seien der A GmbH allfällige Aufwendungen zu ersetzen, die mit der Wahrnehmung von nicht zum laufenden Geschäftsbetrieb gehörenden Aufgaben verbunden seien. Die Vergütung sei unabhängig vom Erfolg eines Geschäftsjahres auch bei einem Verlust der Gesellschaft zu leisten.

Im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der C KG hielten die Prüfer u.a. fest, die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnverteilung sei in der Regel anzuerkennen. Der Komplementär-GmbH sei neben dem Ersatz der Geschäftsführungsvergütung grundsätzlich auch das Haftungsrisiko abzudecken. Für die GmbH sei zumindest eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals vorzusehen; die Verzinsung werde vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital berechnet (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 1345, 1372/79: banküblíche Provision 6%). Bei Arbeitsgesellschaftern seien grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 93/14/0128). Bei der GmbH & Co KG könne eine unangemessene Gewinnverteilung (verdeckte Ausschüttung der GmbH) u. a. dann vorliegen, wenn die Komplementär-GmbH aus anderen Gründen einen zu niedrigen Gewinnanteil oder eine zu geringe Haftungsvergütung erhalte. Die Betriebsprüfung ermittle das betriebswirtschaftliche Eigenkapital und berechne die Haftungsprovision mit einem angemessenen Zinssatz von 6%. Die Änderung der Gewinnverteilung stelle eine Entnahme bei der KG und eine verdeckte Gewinnausschüttung der A GmbH an die B AG und von dieser in weiterer Folge eine Einlage in die KG dar. Somit ergebe sich durch die Feststellung keine Änderung der steuerlichen Kapitalkonten des Kommanditisten und des Komplementärs.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen der Prüfer und stellte mit Bescheiden vom 29. März 2005 die Einkünfte der C KG für die Kalenderjahre 1999 und 2000 entsprechend fest.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen diese Bescheide; bestritten wurden die Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach die Regelungen des Gesellschaftsvertrags über die Höhe der Haftungsprämie nicht angemessen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung betreffend 1999 teilweise Folge und änderte den Bescheid ab; im Übrigen wies sie die Berufung als unbegründet ab.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die Haftungsvergütung solle eine angemessene Gegenleistung dafür darstellen, dass der Komplementär unbeschränkt für Verbindlichkeiten der KG hafte. Nicht die wirtschaftliche Situation des Komplementärs, sondern die der KG sei daher für die angemessene Höhe der Vergütung entscheidend.

Bei einer am Vermögen der KG beteiligten Komplementär-GmbH, die Geschäftsführer und Haftungsträger ohne eigenen Betrieb sei, sei eine angemessene Verzinsung (welche sich an den Gegebenheiten des Kapitalmarktes orientiere) des eingesetzten Kapitals vorzusehen, wobei die Verzinsung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital (eingesetztes Haftkapital) zu berechnen sei. Führe die Komplementär-GmbH hingegen selbst einen Betrieb, erhöhe sich das Haftungsrisiko und sei die Provision vom durchschnittlich aushaftenden Stand der Verbindlichkeiten der KG zu berechnen (banküblíche Avalprovision). Seien die Schulden der KG pfandrechtlich besichert, sei dem Komplementär die Haftungsprovision trotzdem zuzuweisen, da Pfandrechte nichts an seiner Haftung änderten. Bei Arbeitsgesellschaftern seien grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine GmbH, die neben ihrer Tätigkeit als Arbeitsgesellschafterin der KG keinen eigenen Betrieb führe. Bei Berechnung der Haftungsentschädigung sei daher vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der GmbH auszugehen.

Bei einander Fremden werde eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung im Allgemeinen zu unterbleiben haben, da davon ausgegangen werden könne, dass die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprächen. Bei Familiengesellschaften sei allerdings eine Angemessenheitsprüfung geboten.

Da der Kapitaleinsatz in der Regel mit einem wesentlich höheren Risiko verbunden sei als etwa eine Kapitalveranlagung in Form einer Anleihe, müsse die Verzinsung einige Prozentpunkte über dem üblichen Anleihezinssatz liegen. Da die GmbH in ihrer Stellung als Komplementärin echte Schuldnerin der Gläubiger der KG sei und sich die Gläubiger nicht an die KG halten müssten, könnten die Gläubiger schon primär die GmbH in Anspruch nehmen. Übernehme ein Dritter eine Bürgschaft für die Verbindlichkeiten der KG, so bleibe die GmbH trotzdem Schuldnerin.

Die Betriebsprüfung gehe im vorliegenden Fall von einer Komplementär-GmbH als Arbeitsgesellschafter ohne Beteiligung am Kapital aus und habe bei der Berechnung der Haftungsprämie den niedrigsten Zinssatz von 6% herangezogen. Dieser Rechtsansicht könne nicht widersprochen werden. Die Komplementär-GmbH hafte grundsätzlich unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen den Gläubigern. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof erkenne, dass eine Haftungsentschädigung von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals angemessen sei, sehe sich die belangte Behörde nicht veranlasst, vom von der Betriebsprüfung angewendeten Prozentsatz abzuweichen.

Zur von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bankgarantie sei festzuhalten, dass diese nicht den zu beurteilenden Zeitraum betreffe. Aus dieser Bankgarantie gehe zudem eindeutig hervor, dass die Bank von der Beschwerdeführerin mit einer ganzen Reihe von Sicherheiten auszustatten gewesen sei. Ziehe man in Betracht, dass die garantiegebende Bank damit kaum mehr ein Risiko treffe, da im Falle eines Ausfalles ohnedies auf die von der Beschwerdeführerin zu stellenden Sicherheiten gegriffen werden könne, so erkläre sich damit die vergleichsweise geringe Haftungsprämie. Damit werde aber auch völlig klar, dass die von der Beschwerdeführerin selbst zu fordernde Haftungsprämie ungleich höher sein müsse, da dieser ein Rückgriff auf entsprechende Sicherheiten nicht zur Verfügung stehe.

Betreffend die Aliquotierung der Haftungsprämie im Jahr 1999 sei der Beschwerdeführerin insoweit zu folgen, als in Anlehnung an die gängige Bankenpraxis in diesem Bereich, die von vierteljährlichen Abrechnungszeiträumen ausgehe, auch im vorliegenden Fall die Haftungsprämie gleichartig zu aliquotieren sei. Da die C KG im September 1999 gegründet worden sei, fielen somit zwei Abrechnungsquartale an. Im Jahr 1999 sei daher die halbe Haftungsprämie anzusetzen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten des Verwaltungsverfahrens und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie Einbringung einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen hat:

Die Beschwerde macht zusammengefasst geltend, die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Vergütung der A GmbH für die Stellung als Komplementärin der C KG, nämlich 1% des eingezahlten Stammkapitals der A GmbH, sei fremdüblich; für das Jahr 1999 sei die Haftungsprovision überdies tageweise zu aliquotieren. Schließlich wird geltend gemacht, es lägen Verfahrensmängel vor.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0324, mwN). Im vorliegenden Fall ist die Fremdüblichkeit des Haftungsentgeltes strittig.

Bei einer Kommanditgesellschaft ist die Haftung bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (§ 161 Abs. 1 HGB idF vor dem HaRÄG, BGBl. I Nr. 120/2005).

Auf die Haftung der Komplementäre der KG ist § 128 HGB (UGB) in jeder Hinsicht anzuwenden (vgl. Koppensteiner/Auer in Straube, UGB4, § 171 Rz 2;Jabornegg/Artmann in Jabornegg/Artmann, UGB2, § 171 Tz 4). Der Komplementär haftet demnach insbesondere unbeschränkt, er hat also mit seinem gesamten Vermögen für die

Verbindlichkeiten der Gesellschaft einzustehen (vgl. Jabornegg/Artmann, aaO, § 128 Tz 27). Wird der Gesellschafter in Anspruch genommen, kann er nach Erfüllung einer Gesellschaftsschuld bei der Gesellschaft Rückgriff nehmen (vgl. Jabornegg/Artmann, aaO, § 128 Tz 35;

Koppensteiner/Auer, aaO, § 128 Rz 20).

Nach der dispositiven (§ 163 HGB) Bestimmung des § 168 Abs. 1 HGB (idF vor dem HaRÄG) bestimmen sich die Anteile der Gesellschafter am Gewinne, soweit der Gewinn den Betrag von vier vom Hundert der Kapitalanteile nicht übersteigt, nach den Vorschriften des § 121 Abs. 1, 2 HGB. Nach Abs. 2 leg. cit. gilt in Ansehung des Gewinns, welcher diesen Betrag übersteigt, soweit nicht ein anderes vereinbart ist, ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile als bedungen.

Die Angemessenheit richtet sich dabei nach dem, was jeder Gesellschafter zum gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb und damit zur gemeinschaftlichen Zweckverfolgung beiträgt. Nach den Umständen des Einzelfalles sind dabei u.a. zu berücksichtigen die Höhe des Kapitalanteiles, das Ausmaß der persönlichen Haftung und der (internen) Verlustteilnahme, Geschäftsführungstätigkeit ohne entsprechende Vergütung oder das Bestehen und die Reichweite von Wettbewerbsverboten. Vielfach werde es als angemessen empfunden, für die Komplementärhaftung und die nicht entsprechend entgoltene Geschäftsführungstätigkeit einen Gewinnvoraus zu bemessen und den restlichen Gewinn nach Kapitalanteilen zu verteilen (vgl. Jabornegg in Jabornegg, Kommentar zum HGB1, § 168 Rz 5). Zu berücksichtigen ist auch die Höhe und Bedeutung der einzelnen Einlagen für das Unternehmen sowie die Haftung nach außen einschließlich ihrer Bedeutung im Hinblick auf vorhandenes Privatvermögen und die Verteilung des Haftungsrisikos nach innen (vgl. Torggler in Straube, HGB3, § 168 Rz 4).

Zur nunmehrigen - im vorliegenden Fall noch nicht anwendbaren - Rechtslage (nämlich § 167 UGB idF BGBl. I Nr. 120/2005: Soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht, ist den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zunächst ein ihrer Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen) wird in der Literatur ausgeführt, dass der Sondergewinnanteil des unbeschränkt haftenden Gesellschafters seine Rechtfertigung in der Gefahr einer unbeschränkten Haftung findet, sodass er auch einem Komplementär zusteht, der ausschließlich durch seinen Beitritt einen Beitrag im weiteren Sinn leistet. Je größer das Haftungsrisiko und -potential des Komplementärs sei, desto größer sei sein Sondergewinnanteil zu bemessen. Zu berücksichtigen sei dabei, wie groß die potentielle Gefahr der tatsächlichen Inanspruchnahme und wie hoch die Wahrscheinlichkeit sei, dass sich der in Anspruch genommene Gesellschafter erfolgreich regressieren könne (vgl. Torggler in Straube, UGB4, § 167 Rz 5 ff; ähnlich Artmann in Jabornegg/Artmann, aaO, § 167 Tz 9 ff).

Im Hinblick auf die Unbestimmtheit der dispositiven gesetzlichen Regelung wird jeweils eine gesellschaftsvertragliche Regelung ("dringend") empfohlen (vgl. Torggler, aaO, Tz 7).

Harrer/Pira schlagen hiezu (in Nowotny/Winkler, Wiener Vertragshandbuch, Band 4, 427 ff (433)) eine Regelung vor, wonach die Komplementär-GmbH zur Abdeckung ihres Haftungsrisikos eine Vergütung in Höhe von 10% ihres betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals erhalte, wobei die Vergütung nicht ergebnisabhängig sei. Erläuternd wird hiezu von den Autoren ausgeführt, § 167 UGB führe bei der GmbH & Co KG zu einem Spannungsverhältnis in Bezug auf die steuerrechtlichen Vorgaben. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 5891 unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 93/14/0128, VwSlg. 7199/F) sei nämlich für die nicht beteiligte Komplementär-GmbH eine Haftungsentschädigung in Höhe von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH angemessen. Der (dem Rechnung tragende) Textvorschlag weiche daher von § 167 UGB ab.

Scheibenpflug (in Cutka ("Schimkowsky"), Vertragsmuster und Beispiele für Eingaben9, 162 (3)) schlägt hingegen eine Regelung vor, wonach die Komplementärin für die Übernahme des Haftungsrisikos im Außenverhältnis und für die Besorgung der Geschäftsführung ein jährliches Entgelt in Höhe von ein Prozent, berechnet von der Summe der Hafteinlagen der Kommanditistin, erhalte (ebenfalls unabhängig vom Jahreserfolg).

Bereits diese erheblich divergierenden Vertragsmuster legen nahe, dass eine von vornherein einheitliche Bemessung des Haftungsentgeltes - bei sonstiger Gefahr mangelnder Fremdüblichkeit - ausscheidet. Das Haftungsentgelt wird vielmehr jeweils nach den konkreten Umständen des Einzelfalles - mit einer gewissen Bandbreite bzw. Toleranzgrenze (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 4 Tz 335) - zu bestimmen sein.

Fraglich kann hiebei zunächst sein, ob die Höhe des Haftungsentgeltes danach zu differenzieren ist, ob die GmbH in

die KG Vermögen eingebracht hat (vgl. Reidlinger in Kastner/Stoll, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht2, 231 f; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 275 ff). Der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass eine derartige Differenzierung nicht vorzunehmen ist:

Soweit die GmbH in die KG Vermögen eingebracht hat, ist diese Kapitaleinlage nämlich fremdüblich durch einen Anteil am Gewinn (und Verlust) abzugelten. Darüber hinaus ist aber zu berücksichtigen, dass die GmbH als Komplementärin - anders als der Kommanditist - mit ihrem gesamten Vermögen, nicht bloß mit ihrer Einlage haftet. Das Risiko, dass der Komplementär seine "Existenz aufs Spiel setzt" (vgl. Reidlinger, aaO), ist durch ein Haftungsentgelt (im Sinne eines Vorausgewinns bzw. Sondergewinnanteils) abzugelten.

Wenn - wie hier - die GmbH als Komplementärin kein Vermögen in die KG eingebracht hat, ergibt sich die Beteiligung - abgesehen von der hier nicht strittigen Geschäftsführung - nur aus der Übernahme der unbeschränkten Haftung. Diese Haftung ist - fremdüblich - durch ein Haftungsentgelt abzugelten. Eine "Verzinsung" eines "eingesetzten Kapitals" hat aber in diesem Fall nicht zu erfolgen, da die GmbH - mangels Einlage - auch kein Kapital "eingesetzt" (an die KG zur Nutzung überlassen) hat. Es steht ihr vielmehr frei, ihr Vermögen selbst zu nutzen (etwa durch die zinsbringende Anschaffung von Anleihen) und damit eine Verzinsung dieses Vermögens - außerhalb der Beteiligung an der KG -

zu erzielen. Im vorliegenden Fall wird das Vermögen offenkundig (nach den Erläuterungen zur Spaltungsbilanz der A GmbH zum 31. Dezember 1998) im Wesentlichen zum Halten von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen verwendet.

Demnach ist das Haftungsrisiko des Komplementärs aber nicht durch eine Verzinsung eines "eingesetzten Kapitals" (orientiert an Renditen von Anleihen) abzugelten. Es ist vielmehr im Einzelfall das Haftungsentgelt zu ermitteln.

Als Basis hiefür dient jenes Vermögen, dessen Verlust vom Komplementär riskiert wird (Haftungspotential). Dabei handelt es sich um das Gesamtvermögen (einschließlich allfälliger stiller Reserven) abzüglich des Fremdkapitals, sohin das "betriebswirtschaftliche Eigenkapital". Anderes wird aber dann gelten, wenn die Verbindlichkeiten der KG im zu beurteilenden Zeitraum stets geringer sind als dieses wirtschaftliche Eigenkapital der GmbH. In diesem Fall ist das Risiko des Komplementärs mit der Höhe der Verbindlichkeiten beschränkt.

Es ist hingegen - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt - nicht danach zu differenzieren, ob die GmbH (abgesehen von der Beteiligung an der KG) weitere Aktivitäten entfaltet, da durch derartige Aktivitäten (oder deren Unterlassung) sich am Haftungsrisiko als Komplementärin der KG im Allgemeinen nichts ändert.

Unstrittig überstiegen im vorliegenden Fall die Verbindlichkeiten der KG erheblich das wirtschaftliche Eigenkapital der GmbH. Es ist der belangten Behörde daher nicht entgegenzutreten, wenn sie als Basis des Haftungsentgeltes das "betriebswirtschaftliche" Eigenkapital ansetzte. Eine Bemessung des Haftungsentgeltes - wie im vorliegenden Gesellschaftsvertrag - ausschließlich am eingezahlten Stammkapital berücksichtigt nicht das volle Verlustrisiko des Komplementärs und ist demnach (an sich) nicht als fremdüblich zu beurteilen.

Wenn hiezu in der Beschwerde gerügt wird, die belangte Behörde zitiere eine veraltete Auflage eines Lehrbuchs, so kann allein damit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht begründet werden. Soweit hiezu weiters geltend gemacht wird, lediglich das Stammkapital und die gebundenen Rücklagen würden den dauernden Grundstock der Gesellschaft darstellen (wobei überdies das Stammkapital auf das Mindeststammkapital herabgesetzt werden könnte) und nur dieses Kapital sei dem Zugriff der Gläubiger freigegeben, so wird dabei übersehen, dass jedenfalls bis zu einer allfälligen Ausschüttung an die Gesellschafter auch darüber hinausgehende Vermögenswerte in der GmbH vorhanden und einem Zugriff der Gläubiger ausgesetzt sind. Ob allenfalls - wie von der Beschwerdeführerin angeführt - diese Vermögenswerte bei drohender Inanspruchnahme durch einen Gläubiger noch rechtzeitig - und anfechtungsfest (§§ 27 ff IO; vgl. zur möglichen Anfechtung etwa die Entscheidungen des OGH vom 1. Dezember 2005, 6 Ob 271/05d, und vom 20. Februar 2013, 3 Ob 209/12z; vgl. auchKönig, Anfechtung4, Rz 3/4) - ausgeschüttet werden könnten, ist spekulativ.

Welche Bilanzpositionen im vorliegenden Fall im Einzelnen in das betriebswirtschaftliche Eigenkapital einzubeziehen sind, ist - wie auch in der Replik zur Gegenschrift angeführt wird - unstrittig.

Zur Höhe des auf diese Bemessungsgrundlage anzuwendenden Prozentsatzes liegen allerdings keine ausreichenden Feststellungen vor:

Die belangte Behörde stützt sich insoweit auf die hg. Erkenntnisse vom 6. Mai 1980, 1345, 1372/79, VwSlg. 5485/F

(ÖStZB 1981, 71 ff), und vom 29. Juli 1997, 93/14/0128, VwSlg. 7199/F. Die Sachverhalte, die jenen Entscheidungen zu Grunde lagen, sind aber - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt - mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar:

Das Erkenntnis vom 6. Mai 1980 betraf eine KG, an der eine GmbH als Komplementärin mit einer Einlage von ATS 100.000 und zwei Kommanditisten mit Einlagen von jeweils ATS 950.000 beteiligt waren. Die damals belangte Behörde rechnete dem Gewinn der Komplementärin eine Haftungsprovision in Höhe von ATS 6.000 (jährlich) zu. Der Verwaltungsgerichtshof führte hiezu aus, dass mit diesem weiteren Gewinnanteil von "ohnehin nur 6 v.H. der von dieser geleisteten Einlage von 100.000 S" der Sachverhalt wirtschaftlich zutreffend berücksichtigt worden sei.

Das Erkenntnis vom 29. Juli 1997 betraf eine KG, deren Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt war (Kommanditeinlagen insgesamt ATS 100.000). Die KG war überschuldet, zwei Bankinstitute hatten sich mangels Sicherheiten geweigert, der KG weiter Kredit zu gewähren. Vor diesem Hintergrund führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die dortige Beschwerdeführerin nicht dargetan habe, weshalb eine Haftungsentschädigung von durchschnittlich 8,25 % des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH nicht dem Gesamtbild der Verhältnisse angemessen sei.

Im hier zu beurteilenden Fall beträgt die Kommanditeinlage insgesamt hingegen EUR 5 Mio; das Stammkapital der Komplementär-GmbH betrug ursprünglich EUR 30 Mio und wurde im Juni 2000 auf EUR 1 Mio herabgesetzt. Die KG erzielte in den Jahren 1999 und 2000 hohe Überschüsse. Die Alleingesellschafterin ihrer Komplementärin und Kommanditistin war eine international tätige Aktiengesellschaft, deren Bonität nicht in Frage stand.

Die Ermittlung des Haftungsentgeltes im vorliegenden Fall kann daher nicht anhand der von der belangten Behörde angeführten, jeweils konkrete Einzelfälle (im zuletzt genannten Fall offenkundig mit erheblichem Ausfallsrisiko der Komplementärin) betreffenden Erkenntnisse erfolgen.

Die belangte Behörde wird daher unter Mitwirkung der Beschwerdeführerin (§ 119 BAO) zu prüfen haben, welches Haftungsentgelt aufgrund der konkreten Umstände des vorliegenden Falles angemessen ist. Dazu wird zu beurteilen sein, wie hoch das Haftungsrisiko ist, also wie groß die Gefahr ist, dass die GmbH in Anspruch genommen wird. Dazu wird auch Art und Umfang des Geschäftsbetriebes und das damit verbundene Risiko zu würdigen sein. Auch wird zu berücksichtigen sein, dass die KG - wie auch die Komplementär-GmbH - in einen Großkonzern eingebunden sind, wobei die Konzernmutter (die Kommanditistin der KG) - nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin - auch jeweils Haftungen übernommen hat. Nun schließt zwar die Übernahme derartiger Haftungen durch die Konzernmutter eine Inanspruchnahme der Komplementärin nicht aus, es erscheint aber plausibel, dass die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Komplementärin im Hinblick auf diese Haftungsübernahmen (deutlich) reduziert ist. Auch wird in die Beurteilung einzubeziehen sein, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass sich die Komplementärin im Vermögen der KG regressieren kann.

Ein fremdübliches Entgelt für die Übernahme einer Haftung kann sich letztlich an banküblichen Avalprovisionen (vgl. Jakom/Marschner, EStG, 2014, § 4 Tz 265 "Haftungsprovisionen"; vgl. auch Zorn, aaO, 279) oder hypothetischen Versicherungsprämien (vgl. Krejci in Krejci, Kommentar zu den durch das HaRÄG 2005 eingeführten Neuerungen im Unternehmensgesetzbuch und im Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, § 167 UGB Rz 6) orientieren.

Das Haftungspotential ergibt sich - wie bereits ausgeführt - aus dem betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der Komplementärin. Zu berücksichtigen wird hiezu aber freilich auch sein, dass im Hinblick auf die erhebliche Höhe dieses wirtschaftlichen Eigenkapitals eine Inanspruchnahme dieses Haftungspotentials zur Gänze weniger wahrscheinlich sein wird als bei einem niedrigeren wirtschaftlichen Eigenkapital. Vor diesem Hintergrund kann auch nicht ohne Weiteres angenommen werden, dass das im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Haftungsentgelt, welches zwar an sich von einer (nach dem Gesagten) unrichtigen Bemessungsgrundlage ausgeht, im Ergebnis fremdunüblich ist, da eine zu geringe Bemessungsgrundlage allenfalls durch einen überhöhten Prozentsatz ausgeglichen wird.

Zur Aliquotierung der Haftungsprovision im Jahr der Errichtung der KG (1999) ist schließlich darauf zu verweisen, dass eine Haftung der GmbH als Komplementärin der KG erst ab dem Zeitpunkt des Entstehens der KG bestand, hier also ab dem Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch (§ 5 Abs. 5 UmwG); also ab dem 3. September 1999. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist kein Hinderungsgrund ersichtlich, das Haftungsentgelt insoweit taggenau (und nicht bloß pro begonnenem Quartal) abzugrenzen. Soweit die belangte Behörde hiezu - unter Verweis auf von der Beschwerdeführerin vorgelegte Urkunden - auf eine "gängige

Bankenpraxis" von vierteljährlichen Abrechnungszeiträumen verweist, so übersieht sie - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt -, dass nach diesen Urkunden zwar die Abrechnung vierteljährlich erfolgt, nicht aber die Berechnung der Haftungsprämie.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 17. Dezember 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010130115.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at