jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/4/27 96/15/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.04.2000

Index

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

Norm

BAO §21 Abs1;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der O-KG in S, vertreten durch Dr. Jürgen Hinterwirth, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 3. Juli 1996, Zl. 13-GA3BK-MEi/93, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1990 und 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mbH & Co KG, an deren Vermögen nur die drei Kommanditisten, Dipl.-Ing. W., M.N.W. und H. zu gleichen Teilen beteiligt sind. Dipl. Ing. W. tritt darüber hinaus als Treuhänder für H. auf. Einziger Komplementär der KG ist eine GmbH. An der GmbH ist Dipl.-Ing. W. mit S 230.000,--, A.W. mit S 230.000,-- und M.N.W. mit S 40.000,-- beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist die persönlich haftende GmbH zur Geschäftsführung und Vertretung der KG allein berechtigt und verpflichtet. Hiebei ist die Komplementärin an die der Gesellschafterversammlung vorbehaltenen Beschlüsse gebunden. Nach § 7 Punkt 8. Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages bedürfen Beschlüsse, mit denen der Gesellschaftsvertrag abgeändert werden soll, der Einstimmigkeit der in der Gesellschafterversammlung anwesenden Gesellschafter.

Über die Verteilung von Gewinn und Verlust bestimmt der Gesellschaftsvertrag, dass die Gesellschafter im Verhältnis ihrer gezeichneten Kommandit-Anteile am Gewinn und Verlust beteiligt sind. Hinsichtlich Kostenersatz und Vergütung der Geschäftsführung enthält der Vertrag folgende wörtliche Bestimmung:

"§ 9 Kostenersatz und Vergütung der Geschäftsführung

1) Die geschäftsführende Gesellschafterin erhält alle Kosten, die ihr bei der Geschäftsführung und bei der Vertretung der Gesellschaft entstehen, sowie alle von ihr im Interesse der Gesellschaft gemachten Aufwendungen ersetzt. Weiters verpflichtet sich die Gesellschaft, späterhin der Komplementärin alle jene Kosten, Abgaben und Gebühren zu ersetzen, die für eine gesetzliche vorgeschriebene Erhöhung des Mindeststammkapitals der Komplementärin notwendig sind. Die Komplementärin ist berechtigt, auf die Geschäftsführungsbezüge monatlich Vorauszahlungen in Höhe eines Zwölftels des voraussichtlichen Jahresbetrages zu fordern. Die Gesellschaft verpflichtet sich, diese Vorauszahlungen monatlich bis spätestens 5. eines jeden Monates auf das Konto der Komplementärin zu leisten.

2) Daneben erhält die geschäftsführende Gesellschafterin eine jährliche Haftungsvergütung in Höhe von 10 % (zehn Prozent) ihres Stammkapitals.

3) Die geschäftsführende Gesellschafterin ist weder an allfälligen Jahresgewinnen noch an Verlusten der Gesellschaft beteiligt.

4) Die Zahlungen gemäß § 1 und 2 gelten im Verhältnis der Gesellschafter untereinander als Unkosten der Gesellschaft, die Ansprüche bestehen auch in Verlustjahren."

In den Steuererklärungen wird für 1990 ein Gewinn von S 275.464,-- und für 1991 ein Verlust von S 134.596,-- erklärt und jeweils zu einem Drittel den Kommanditisten zugewiesen.

Das Finanzamt änderte diese Gewinnverteilung insofern ab, als der Komplementär-GmbH vorweg eine Haftungsentschädigung in Höhe von S 50.000,-- zugewiesen wurde. Der danach verbleibende Gewinn 1990 bzw. der dadurch erhöhte Verlust im Jahre 1991 wurde sodann zu je einem Drittel den Kommanditisten zugewiesen. Das Finanzamt begründete diese Berichtigung damit, dass laut Gesellschaftsvertrag die geschäftsführende Gesellschafterin eine jährliche Haftungsvergütung in Höhe von 10 % ihres Stammkapitals erhalte.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Darin führte sie aus, dass laut einem Gesellschafterbeschluss bis auf Widerruf die Haftungsvergütung in Höhe von 10 % des Stammkapitals an die geschäftsführende Gesellschaft nicht verrechnet werde. Der diesbezüglich über Aufforderung des Finanzamtes vorgelegte

Gesellschafterbeschluss lautet wie folgt:

"Umlaufbeschluss

Anwesende: Dipl. Ing. W.

M.-N.W.

H.

Laut Gesellschafterversammlung am heutigen Tag wird Folgendes festgehalten:

1) Das laut Gesellschaftsvertrag vereinbarte Geschäftsführerhonorar in der Höhe von 10 % des Stammkapitals an die Objekt Ges.m.b.H. wird solange nicht weiterverrechnet, bis der Betrieb liquid ist.

2) Eine Berechnung des Geschäftsführerhonorars bedarf in Zukunft der Zustimmung der zeichnungsberechtigten Gesellschafter."

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt, bekleide eine GmbH einer GmbH & Co KG lediglich die Stellung eines Geschäftsführers und eines Haftungsträgers, so gebühre ihr ein angemessenes Haftungsentgelt sowie Kostenersatz für die Geschäftsführung. Die Höhe dieser Haftungsprämie müsse der Haftungssituation angemessen sein. Da der Kapitaleinsatz in der Regel mit wesentlich höherem Risiko verbunden sei als etwa eine Kapitalveranlagung in Form einer Anleihe, müsste die Verzinsung einige Prozentpunkte über dem übrigen Anleihezinssatz liegen (also etwa bei 10 %).

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einer Beilage zu diesem Antrag führte sie aus, die Komplementär-GmbH besitze ausschließlich die Stellung eines Arbeitsgesellschafters. Der Ansatz einer Haftungsprämie 1991 wäre eine Vergütung für eine Leistung, welche die vermögenslose GmbH nicht erbringe und auch nicht erbringen könne.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung stellte die belangte Behörde zunächst das Verwaltungsgeschehen dar und führte sodann zum unstrittigen - oben dargestellten - Sachverhalt Folgendes aus:

Die Gewinnverteilung bei einer KG habe grundsätzlich nach den vertraglichen Vereinbarungen der Gesellschafter zu erfolgen. Dies gelte auch für die Verteilung von Verlusten. Von diesem Grundsatz abweichend sei eine Angemessenheitsprüfung durch die Finanzbehörden dann vorzunehmen, wenn die Kommanditisten gleichzeitig auch Gesellschafter der GmbH oder nahe Angehörige der Gesellschafter der GmbH seien. Dies treffe auch im vorliegenden Fall zu, weil die Gesellschafter der Komplementär-GmbH teilweise ident mit den Kommanditisten der KG seien. Der Grund liege darin, dass durch die Gewinnverteilungsabrede die Komplementär-GmbH nicht schlechter gestellt werden dürfe, als dies der Fall wäre, wenn eine den Kommanditisten fremd gegenüber stehende Person die Funktion des Komplementärs übernehme. Werde der Komplementär nicht am Gewinn beteiligt, würde bei Anstellung eines Fremdvergleiches diese Person jedenfalls eine Abgeltung für das Haftungsrisiko - der Komplementär hafte nach handelsrechtlichen Vorschriften unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der KG - verlangen. Diese Entschädigung sei im Gesellschaftsvertrag in Höhe von 10 % des Stammkapitales, das seien S 50.000,-- jährlich, vereinbart. Die Behörde hege keinen Zweifel daran, dass die Höhe dieser Entschädigung angemessen sei.

Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Umlaufbeschluss, mit dem diese Haftungsvergütung ausgesetzt worden sei, weise Mängel auf, sodass fraglich erscheine, ob der Gesellschaftsvertrag rechtswirksam abgeändert worden sei. Diese Frage sei aber nicht relevant. Auch wenn nämlich die Vereinbarung rechtswirksam wäre, könne sie aus steuerrechtlicher Sicht nicht anerkannt werden. Die geltend gemachte schlechte Liquiditätslage der Beschwerdeführerin spreche nicht für ihren Standpunkt, sondern dagegen. Auf Grund der schlechten finanziellen Situation der KG erhöhe sich das Haftungsrisiko für den Komplementär. Kein der KG fremd gegenüberstehender geschäftsführender Komplementär wäre in einer derartigen Situation bereit, auf seine Haftungsvergütung zu verzichten. Vielmehr würde es einem Fremdvergleich entsprechen, wenn dieser in einem solchen Fall auf eine erhöhte Haftungsvergütung drängen würde. 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. Der "Umlaufbeschluss" halte somit einem Fremdvergleich nicht stand und könne daher aus steuerrechtlicher Sicht nicht anerkannt werden. Die Gewinnverteilung für die Streitjahre sei daher gemäß der ursprünglichen vertraglichen Vereinbarung vorzunehmen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat - zutreffend - für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesonders jene des Gesellschaftsvertrages als maßgebend angesehen (vgl. außer dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis etwa die Erkenntnisse vom 6. Mai 1980, 1345, 1372/79, vom 9. November 1982, 82/14/0083, und vom 7. Februar 1989, 86/14/0121, 0122). Die belangte Behörde hat im Beschwerdefall die durch Umlaufbeschluss vom 28. November 1989 vorgenommene Änderung der Gewinnverteilungsvereinbarung nicht übernommen. Sie hat diesen Umlaufbeschluss an den Kriterien, die für Familienverträge entwickelt wurden, gemessen. Die belangte Behörde sah sich dazu berechtigt, weil die Gesellschafter der alleinigen Komplementär-GmbH teilweise ident mit den Kommanditisten der Beschwerdeführerin sind.

Gegen diese Auffassung bringt die Beschwerdeführerin Folgendes vor: Die belangte Behörde habe keine konkreten Feststellungen hinsichtlich der Beteiligungsverhältnisse getroffen und auch nicht festgestellt, dass die Wirksamkeit von Interessengegensätzen bei der Beschwerdeführerin außer Kraft gesetzt worden sei. Bei der Beschwerdeführerin seien die Beteiligungsverhältnisse nicht ident. Bei nur teilweiser Identität sei jedoch eine Angemessenheitsprüfung nicht vorzunehmen. Wenn aber eine solche Prüfung zulässig sei, könne sie sich nicht auf die Erfolgsanteile jenes Gesellschafters beziehen, der lediglich an der KG, nicht jedoch an der Komplementär-GmbH beteiligt ist.

Diesen Ausführungen ist nicht zu folgen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid entgegen der

Behauptung der Beschwerdeführerin sowohl die Anzahl und Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter der Beschwerdeführerin und ihrer alleinigen Komplementär-GmbH festgestellt. Daraus ist ersichtlich, wie die Beschwerdeführerin bemerkt, dass lediglich zwei Gesellschafter der GmbH auch Kommanditisten der Beschwerdeführerin sind, während die dritte, im gleichen Verhältnis beteiligte Kommanditistin an der GmbH nicht beteiligt ist. Diese im Bescheid festgehaltenen Beteiligungsverhältnisse in Zusammenhang mit dem Akteninhalt zeigen, dass die beiden Gesellschafter der GmbH, die auch Gesellschafter der KG sind, gemeinsam sowohl die GmbH als auch die KG beherrschen. Nach dem Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin ist für eine Änderung des Gesellschaftsvertrages die Einstimmigkeit der an der Gesellschafterversammlung anwesenden Gesellschafter erforderlich. Nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin ist die Änderung des Gesellschaftsvertrages in Bezug auf die Gewinnverteilung durch den Umlaufbeschluss rechtsgültig zu Stande gekommen. Bei diesen Beteiligungsverhältnissen liegt es auf der Hand, dass der von der Beschwerdeführerin negierte Interessengegensatz zwischen der alleinigen Komplementär-GmbH und der Beschwerdeführerin nicht vorliegt. Die belangte Behörde hat daher zutreffend eine Angemessenheitsprüfung anhand eines Fremdvergleiches vorgenommen. Wenn sie dem Umlaufbeschluss über die Verteilung des Gewinnes der Beschwerdeführerin auf ihre Gesellschafter die Anerkennung für den hier gegenständlichen Steuerbereich versagte, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Nach der von der belangten Behörde zutreffend herangezogenen Judikatur können Sachverhalte, an denen zueinander im Verwandtschaftsverhältnis stehende Personen beteiligt sind und soweit Rechtsbeziehungen zwischen diesen Personen, einschließlich der Gesellschaften, deren Anteil ihnen zur Gänze gehören, bzw. in denen ihnen eine beherrschende Stellung zukommt, nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich anerkannt werden. Solche Verträge (hier der Umlaufbeschluss über die Änderung der Gewinnverteilung) - mögen sie auch den Gültigkeitserfordernissen des Gesellschaftsrechtes entsprechen - finden für den Bereich des von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägten Bereiches des Steuerrechtes nur dann Anerkennung, wenn sie 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diesen Voraussetzungen entspricht der in Rede stehende Umlaufbeschluss vom 28. November 1989 über die Änderung der Gewinnverteilung bei der Beschwerdeführerin nicht. Nach dem aktenkundigen Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin hat die geschäftsführende Komplementär-GmbH einerseits einen vollständigen Kostenersatz für die Geschäftsführung zu erhalten und andererseits zusätzlich eine jährliche Haftungsvergütung in Höhe von 10 % ihres Stammkapitals. Dem gegenüber spricht der Umlaufbeschluss davon, dass "das vereinbarte Geschäftsführerhonorar in der Höhe von 10 % des Stammkapitals" an die GmbH solange nicht weiter verrechnet wird, bis der Betrieb liquid ist. Aus dieser Formulierung geht nicht mit der nach der zitierten Rechtsprechung eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung bildenden Klarheit hervor, ob die GmbH bis auf weiters nicht den vollen Kostenersatz bekommt oder lediglich die Haftungsvergütung nicht erhalten soll. Außerdem kann der Vertragsinhalt unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleiches nicht als angemessen angesehen werden. Die belangte Behörde hat nämlich zutreffend darauf hingewiesen, dass der Gewinnanteil der alleinigen Komplementär-GmbH neben dem Ersatz für die Geschäftsführung eine Prämie umfassen muss, die das Haftungsrisiko der GmbH für sämtliche Gesellschaftsschulden abgilt. Der gänzliche Ausschluss einer derartigen Haftungsprämie ist nur auf Grund der beherrschenden Stellung der Gesellschafter erklärlich.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen das Ergebnis der von der belangten Behörde vorgenommenen Angemessenheitsprüfung. Auch damit zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Die belangte Behörde ist zum Ergebnis gelangt, dass die im Gesellschaftsvertrag festgeschriebene Haftungsvergütung zusätzlich zum Kostenersatz für die Geschäftsführung nicht zu beanstanden ist. Diese Auffassung entspricht der dargestellten herrschenden Judikatur und auch der von der belangten Behörde zitierten Literatur. Die Beschwerdeführerin meint, in ihrem Fall sei der vollkommene Ausschluss der Haftungsprämie gerechtfertigt, weil die Komplementär-GmbH vermögenslos sei und daher ihrer Haftung nicht entsprechen könne. Dies ändert nichts daran, dass die mit Umlaufbeschluss vorgenommene Gewinnverteilung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. April 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996150185.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at