

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache **Bf1**, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Tissot Steuerberatungs GmbH, Promenade 17, 4020 Linz, und **Bf2**, ***Bf2-Adr***, vertreten durch HASCH & PARTNER Rechtsanwälte GmbH, Landstraße 47, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 6. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 6. April 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2014, 2015 und 2016, Steuernummer **BF1StNr1** zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Kalenderjahr **2014** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: **387.221,09 €**

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

[...]

Die im Kalenderjahr **2015** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: **736.630,49 €**

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

[...]

Die im Kalenderjahr **2016** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: **909.352,81 €**

Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

[...]

Die genaue Darstellung der Gewinnverteilung ist dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die abgabepflichtige Gesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte aus Uhren- und Schmuckeinzelhandel.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden ua bisher nicht erfasste Privatverkäufe außerbilanziell zugerechnet und von der Komplementär GmbH an die Mitunternehmerschaft in Rechnung gestellte Geschäftsführungskosten nur teilweise als Betriebsausgaben der Personengesellschaft anerkannt, sondern gemäß § 23 Z 2 EStG dem Ergebnis der Kommanditgesellschaft hinzugerechnet.

Zum Sachverhalt, der rechtlichen Würdigung sowie der rechnerischen Darstellung wird zulässigerweise auf den Bericht über die Außenprüfung ABNr. 124025/17 vom 06.04.2018 verwiesen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 93, Tz 15).

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung am 06.04.2018 geänderte Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014, 2015 und 2016.

Mit Bescheid vom 15.05.2018 erfolgte aufgrund rechtzeitiger Ansuchen eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 06.06.2018.

Mit Schreiben vom 06.06.2018 wurde vom Kommanditisten ****Bf2**** gegen die Feststellungsbescheide 2014 - 2016 fristgerecht Beschwerde erhoben. Als Beschwerdepunkte wurden Verfahrensmängel und eine unrichtige rechtliche Beurteilung hinsichtlich der Gewinnzuordnung geltend gemacht.

Am 06.11.2018 wurde durch die abgabepflichtige Gesellschaft (in Folge Bf.ⁱⁿ) eine Beschwerdeergänzung zu den vom Kommanditisten anhängigen Beschwerden hinsichtlich der Feststellungsbescheide für die Jahre 2014 – 2016 eingebracht.

A) Vorbemerkungen: Zwingendes gesellschaftsrechtliches Vergütungsgebot:

Nach dem in normierten § 82 Abs. 1 GmbHG zwingenden „Verbot der Einlagenrückgewähr“ haben GmbH-Gesellschafter aus Gründen des Gläubigerschutzes nur Anspruch auf den sich nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven ergebenden

Bilanzgewinn, soweit dieser nicht nach dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Gesellschafterbeschluss von der Verteilung ausgeschlossen ist. Unzulässig sind demnach Leistungen einer GmbH an einen ihrer Gesellschafter, denen keine adäquate Gegenleistung gegenübersteht (vgl. OGH 29.9.2010, 7 Ob 35/10p).

Dieses Verbot der Einlagenrückgewähr ist auch von einer Komplementär-GmbH zu beachten. In der Praxis ist dies insbesondere dann von Bedeutung, wenn bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn (wie im gegenständlichen Fall der ****GmbH1**** & Co KG) die gleichen Personen an der Komplementär-GmbH und als Kommanditisten an der KG beteiligt sind. Die Kommanditisten, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, dürfen ihr Risiko nämlich nicht ohne angemessene Gegenleistung der Komplementär-GmbH aufbürden. Das bedeutet insbesondere, dass die Komplementär-GmbH für die gegenüber der KG ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit und die als Komplementärin wahrgenommene Vollhafterfunktion zwingend jeweils eine zumindest angemessene Vergütung erhalten muss (vgl. H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG § 82 Rz 157).

Rechtsfolgenseitig ziehen allfällige Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr die absolute Nichtigkeit des betreffenden Vorganges nach sich (vgl. OGH 17.7.2013, 3 Ob 50/13v), welche von Amts wegen wahrzunehmen ist (vgl. OGH 15.12.2014, 6 Ob 14/14y). Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen wurde, sind der Gesellschaft gemäß § 83 Abs. 1 GmbHG zum Rückersatz verpflichtet. Ein Erlass dieses Rückersatzanspruches ist nach § 83 Abs. 4 GmbHG unzulässig. Aufgrund des zwingenden Charakters des Verbots der Einlagenrückgewähr kann von den erläuterten Grundsätzen auch nicht gesellschaftsvertraglich abgegangen werden und wären entgegenstehende Gesellschaftsvertragsklauseln nichtig.

Bei richtiger Interpretation in keinem Spannungsverhältnis zum Einlagenrückgewährverbot steht Punkt VI. des Gesellschaftsvertrages der ****GmbH1**** & Co KG, wonach „alle durch diese Geschäftsführung anfallenden Kosten [...] dem Geschäftsführer laufend vergütet“ werden. Dies zum einen deshalb, weil diese Regelung bereits ihrem Wortlaut nach einer darüber hinausgehenden Vergütung in fremdüblicher Höhe nicht entgegensteht und zum anderen mit dieser lediglich ein nach § 110 Abs. 1 UGB auch ohne besondere gesellschaftsvertragliche Regelung geltender Rechtsgrundsatz deklarativ wiederholt wird.

Hinsichtlich näherer Einzelheiten und Nachweise zum im Hinblick auf das Verbot der Einlagenrückgewähr zwingend bestehenden gesellschaftsrechtlichen Vergütungsgebot darf auf das Rechtsgutachten von Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA verweisen werden.

B) Ertragsteuerliches Vergütungsgebot

Die ertragsteuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung von Personengesellschaften setzt eine Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des Gewinnverteilungsschlüssels voraus, wobei als Bestandteil des steuerlichen Gewinns bei betrieblich tätigen Personengesellschaften („Mitunternehmerschaften“) gemäß § 23 Z 2 EStG auch Vergütungen gelten, die ein

Gesellschafter von der Personengesellschaft im Rahmen einer Leistungsbeziehung erhält (sogenannte „Sonderbetriebseinnahmen“ bzw. „Gewinnvorab“; vgl. EStR 2000 Rz 5864). Dies gilt etwa auch hinsichtlich Vergütungen für die gesellschaftsrechtliche Dienstleistung der Geschäftsführung im Rahmen einer GmbH & Co KG (vgl. EStR 2000 Rz 5865 f).

Bei untereinander fremden Gesellschaftern muss die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Regel nicht geprüft werden, zumal der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden grundsätzlich die Vermutung rechtfertigt, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht (vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196). Zu Schwierigkeiten kann die Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilung aber regelmäßig unter nahen Angehörigen führen, bei denen der mangelnde Interessengegensatz häufig bewirkt, dass einem Gesellschafter Gewinnanteile zugewiesen werden, die diesem bei wirtschaftlich sachgerechter Gewinnverteilung nicht zustehen würden (vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; EStR 2000 Rz 5888). Insbesondere ist eine Angemessenheitsprüfung bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn vorzunehmen, deren Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind (vgl. EStR 2000 Rz 5889). Unangemessene Gewinnverteilungen sind von der Abgabenbehörde amtswegig zu korrigieren (vgl. VwGH 5.10.1994, 94/15/0036).

Grundsätzlich entsprechen bei Personengesellschaften die Gewinnanteile dem Verhältnis der Kapitalanteile und bedürfen Abweichungen davon zur steuerlichen Anerkennung einer Rechtfertigung. Insbesondere zur Entlohnung des Arbeitseinsatzes in Folge der Übernahme der Geschäftsführung und bei unterschiedlich hohen Haftungsrisiken sind aber Abweichungen zwingend geboten (vgl. Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁰ § 23 Tz 287 und 290). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richtet sich sohin nach den insgesamt geleisteten Gesellschafterbeiträgen (jedweder Art) und ist letztlich das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich (vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; EStR 2000 Rz 5888).

Im Rahmen der Ermittlung der steuerlich angemessenen Gewinnanteile ist einer Komplementär-GmbH zunächst die von ihr typischerweise übernommene KG-Geschäftsführung zu vergüten (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch §23 Tz 49). Zu ersetzen ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Entlohnung bzw. sonstige Entschädigung, die die Komplementär-GmbH ihrem eigenen Geschäftsführer zu leisten hat (vgl. EStR 2000 Rz 5890). Für den Fall, dass die Geschäftsführung in der KG die einzige Tätigkeit der Komplementär-GmbH darstellt, wird im Schrifttum vertreten, dass der Kostenersatz darüber hinaus auch allgemeine Kosten wie Kosten der Buchhaltung und Bilanzierung bzw. Steuerberatung umfassen sollte (vgl. Pernt/Müller in KWT, GedS Bruckner, 142; Novosel/Rindler in GedS Arnold², 287). Eine über den Ersatz der tatsächlichen Aufwendungen hinausgehende Entlohnung der Komplementär-GmbH soll zwar ertragsteuerlich unter dem Titel der Geschäftsführung nicht zwingend erforderlich sein (vgl. Peyerl in Jakom, EStG¹¹ § 23 Rz 219), doch ist insbesondere dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seine Geschäftsführertätigkeit für ein unangemessen niedriges Entgelt wahrnimmt und die Komplementär-GmbH gegenüber der KG zivil bzw. gesellschaftsrechtlich nichtsdestotrotz eine fremdübliche Geschäftsführungsvergütung verrechnet, diese auch ertragsteuerlich anzuerkennen (vgl. Bergmann, GES 2018, 302;

Novosel/Rindler in GS Arnold², 288 f). Eine Anerkennung der Verrechnung eines fremdüblichen Geschäftsführungsentgeltes (unabhängig der Frage der internen Belastung der Komplementär-GmbH durch eine der Höhe nach korrespondierende Vergütungsverpflichtung gegenüber ihrem eigenen Geschäftsführer) erscheint nicht zuletzt auch im Hinblick auf den Umstand geboten, dass die ertragsteuerliche Beurteilung nicht mit zwingenden gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen (Verbot der Einlagenrückgewähr) in Widerspruch stehen wird dürfen. Neben der Geschäftsführungstätigkeit ist der Komplementär-GmbH auch das von ihr getragene Haftungsrisiko abzugelten (vgl. EStR 2000 Rz 5890). Als Basis für die Bemessung des Haftungsentgeltes dient dabei jenes Vermögen, dessen Verlust von der Komplementär-GmbH riskiert wird (Haftungspotential; vgl. EStR 2000 Rz 5890). Dies ist das (nach Verkehrswerten bemessene) Gesamtvermögen abzüglich des Fremdkapitals, sohin das betriebswirtschaftliche Eigenkapital (im Sinne des Eigenkapitals laut UGB-Bilanz zuzüglich stiller Reserven und abzüglich stiller Lasten) der Komplementär-GmbH (vgl. VwGH 29.7.1997, 93/14/0128; EStR 2000 Rz 5890). Der VwGH hat zwar eine Haftungsentschädigung von 6 % des Eigenkapitals als Untergrenze und 10 % als angemessen bezeichnet (vgl. VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79; 29.7.1997, 93/14/0128), doch soll es nach überwiegender Ansicht keine starren Wertgrenzen geben und wird das Haftungsentgelt letztlich nach den jeweils konkreten Umständen des Einzelfalles zu bestimmen sein (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; EStR 2000 Rz 5890 f). Ob die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt ist oder nicht, ist dabei unbeachtlich (vgl. EStR 2000 Rz 5890).

Ist die Komplementär-GmbH auch am KG-Vermögen beteiligt, so hat sie unter Fremdvergleichsgesichtspunkten zusätzlich einen ihrer Vermögensbeteiligung entsprechenden „normalen“ Gewinnanteil zu erhalten, zumal eine der KG fremd gegenüberstehende Komplementärin auch einen diesbezüglichen Gewinnanteil nicht verzichten würde (vgl. VwGH 24.10.1995, 92/14/0020). Auch hinsichtlich näherer Einzelheiten und Nachweise zum ertragsteuerlichen Vergütungsgebot darf auf das Rechtsgutachten von Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA verwiesen werden.

C) Änderungsanträge

Im Hinblick auf die erläuterten gesellschafts- und steuerrechtlichen Vergütungsgrundsätze sind daher die Gewinnfeststellungen für die Jahre 2014 bis 2016 wie folgt zu korrigieren:

Jahr 2014

*Für die im Jahr 2014 wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion hat die **GmbH1** gegenüber der **GmbH1** & Co KG eine Gesamtvergütung in Höhe von 90.033,64 € (= 86.400,00 € + 3.633,64 €) verrechnet. Steuerlich wurde davon bislang lediglich ein Betrag von 10.663,42 € (7.029,78 € + 3.633,64 €) anerkannt und der Differenzbetrag von 79.370,22 € (= 90.033,64 € - 10.663,42 €) den Gesellschaftern der **GmbH1** & Co KG nach Maßgabe deren Beteiligungsverhältnisse gewinnerhöhend hinzugerechnet:*

<i>Gesellschafter</i>	<i>Beteiligung</i>	<i>Zurechnungsbetrag</i>
GmbH1	5,0 %	3.968,51 €
MW	47,5 %	37.700,86 €
Bf2	47,5 %	37.700,86 €
<i>Gesamt</i>	100,0 %	79.370,22 €

Nach Auffassung der ****GmbH1**** wäre die Gesamtvergütung von 90.033,64 € steuerlich hingegen in voller Höhe anzuerkennen und folglich die auf den bislang nicht anerkannten Differenzbetrag von 79.370,22 € entfallenden steuerlichen Einkünfte alleine der ****GmbH1**** im Sinne des § 23 Z 2 EStG zuzurechnen. Dies aus folgenden Gründen:

Ausweislich eines von der ****GmbH1** & Co KG** bei Kienbaum Consultants Austria GmbH in Auftrag gegebenen Vergütungsbenchmarks beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

Das durchschnittliche Eigenkapital der ****GmbH1**** betrug im Jahr 2014 zu Buchwerten 168.865,92 €:

<i>Zeitpunkt</i>	<i>Buchwert</i>
31.12.2013	132.896,11 €
31.12.2014	204.835,72 €
<i>Jahresdurchschnitt</i>	168.865,92 €

Unter der Annahme, dass der Differenzbetrag zwischen der Gesamtvergütung (90.033,64 €) und einer branchenüblichen Geschäftsführungsvergütung (72.800 €) in Höhe von 17.233,64 € als Haftungsvergütung geleistet wurde, würde dies einer Entschädigung in Höhe von 10,2% des durchschnittlichen Eigenkapitals zu Buchwerten entsprechen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Haftungsvergütung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis richtigerweise aber nicht am buchmäßigen Eigenkapital zu bemessen wäre, sondern sich am (zu Verkehrswerten bewerteten) betriebswirtschaftlichen Eigenkapital zu orientieren hätte (unter Berücksichtigung stiller Reserven), ist die rechnerische

Haftungsvergütung mit 17.233,64 € grenzwertig niedrig angesetzt.

Vor dem Hintergrund, dass die geschilderten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vergütungsgebote zwingender Natur sind (dh ein Verzicht auf eine angemessene Vergütung nicht mit rechtlicher Anerkennungswirkung möglich ist), kann einer steuerlichen Anerkennung der von der ****GmbH1**** verrechneten Gesamtvergütung (trotz Angehörigenverhältnis) auch nicht der Umstand entgegenstehen, dass der Verrechnung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine schriftliche Vereinbarung zugrunde lag bzw. die Leistungsverrechnung mitunter (anteilig) unter falschem Titel (Geschäftsführungs- statt Haftungsvergütung) erfolgte.

Aus den geschilderten Umständen ergibt sich somit, dass die von der ****GmbH1**** an die ****GmbH1** & Co KG** betreffend das Jahr 2014 verrechnete Gesamtvergütung von 90.033,64 € im Drittvergleich niedrig bemessen ist und daher steuerlich jedenfalls in voller Höhe anzuerkennen sein sollte.

Daher wird hinsichtlich des Jahres 2014 der Antrag gestellt, die steuerlichen Einkünfte der ****GmbH1**** gegenüber den im beschwerdegegenständlichen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2014 vom 06.04.2018 um 75.401,71 € zu erhöhen und im Gegenzug die in diesem Bescheid festgestellten Einkünfte von ****MW**** um 37.700,86 € bzw. jene von ****Bf2**** um 37.700,85 € zu reduzieren.

Jahr 2015

Für die im Jahr 2015 wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion hat die ****GmbH1**** gegenüber der ****GmbH1** & Co KG** eine Gesamtvergütung in Höhe von 91.633,64 € (= 88.000,00 € + 3.633,64 €) verrechnet. Steuerlich wurde davon bislang lediglich ein Betrag von 11.039,40 € (7.405,76 € + 3.633,64 €) anerkannt und der Differenzbetrag von 80.594,24 € (= 91.633,64 € - 11.039,40 €) den Gesellschaftern der ****GmbH1** & Co KG** nach Maßgabe deren Beteiligungsverhältnisse gewinnerhöhend hinzugerechnet:

Gesellschafter	Beteiligung	Zurechnungsbetrag
GmbH1	5,0 %	4.029,71 €
MW	47,5 %	38.282,26 €
Bf2	47,5 %	38.282,26 €
Gesamt	100,0 %	80.594,24 €

Nach Auffassung der ****GmbH1**** wäre die Gesamtvergütung von 91.633,64 € steuerlich hingegen in voller Höhe anzuerkennen und folglich die auf den bislang nicht anerkannten Differenzbetrag von 80.594,24 € entfallenden steuerlichen Einkünfte alleine der ****GmbH1**** im

Sinne des § 23 Z 2 EStG zuzurechnen. Dies aus folgenden Gründen:

Ausweislich eines von der ****GmbH1** & Co KG bei Kienbaum Consultants Austria GmbH** in Auftrag gegebenen Vergütungsbenchmarks beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

Das durchschnittliche Eigenkapital der ****GmbH1**** betrug im Jahr 2015 zu Buchwerten 248.066,84 €:

Zeitpunkt	Buchwert
31.12.2014	204.835,72 €
31.12.2015	291.297,96 €
Jahresdurchschnitt	248.066,84 €

Unter der Annahme, dass der Differenzbetrag zwischen der Gesamtvergütung (91.633,64 €) und einer branchenüblichen Geschäftsführungsvergütung (72.800 €) in Höhe von 18.833,64 € als Haftungsvergütung geleistet wurde, würde dies einer Entschädigung in Höhe von 7,6 % des durchschnittlichen Eigenkapitals zu Buchwerten entsprechen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Haftungsvergütung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis richtigerweise aber nicht am buchmäßigen Eigenkapital zu bemessen wäre, sondern sich am (zu Verkehrswerten bewerteten) betriebswirtschaftlichen Eigenkapital zu orientieren hätte (unter Berücksichtigung stiller Reserven), ist die rechnerische Haftungsvergütung mit 18.633,64 € grenzwertig niedrig angesetzt.

Vor dem Hintergrund, dass die geschilderten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vergütungsgebote zwingender Natur sind (dh ein Verzicht auf eine angemessene Vergütung nicht mit rechtlicher Anerkennungswirkung möglich ist), kann einer steuerlichen Anerkennung der von der ****GmbH1**** verrechneten Gesamtvergütung (trotz Angehörigenverhältnis) auch nicht der Umstand entgegenstehen, dass der Verrechnung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine schriftliche Vereinbarung zugrunde lag bzw. die Leistungsverrechnung mitunter (anteilig) unter falschem Titel (Geschäftsführungs- statt Haftungsvergütung) erfolgte.

Aus den geschilderten Umständen ergibt sich somit, dass die von der ****GmbH1**** an die ****GmbH1** & Co KG** betreffend das Jahr 2015 verrechnete Gesamtvergütung von 91.633,64 € im Drittvergleich niedrig bemessen ist und daher steuerlich jedenfalls in voller Höhe anzuerkennen sein sollte.

Daher wird hinsichtlich des Jahres 2015 der Antrag gestellt, die steuerlichen Einkünfte der ****GmbH1**** gegenüber den im beschwerdegegenständlichen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2015 vom 06.04.2018 um 76.564,53 € zu erhöhen und im

Gegenzug die in diesem Bescheid festgestellten Einkünfte von ****MW**** um 38.282,26 € bzw. jene von ****Bf2**** um 38.282,27 € zu reduzieren.

Jahr 2016

Für die im Jahr 2016 wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion hat die ****GmbH1**** gegenüber der ****GmbH1** & Co KG** eine Gesamtvergütung in Höhe von 99.633,64 € (= 96.000,00 € + 3.633,64 €) verrechnet. Steuerlich wurde davon bislang lediglich ein Betrag von 11.144,21 € (7.510,57 € + 3.633,64 €) anerkannt und der Differenzbetrag von 88.489,43 € (= 99.633,64 € - 11.144,21 €) den Gesellschaftern der ****GmbH1** & Co KG** nach Maßgabe deren Beteiligungsverhältnisse gewinnerhöhend hinzugerechnet:

Gesellschafter	Beteiligung	Zurechnungsbetrag
GmbH1	5,0 %	4.424,47 €
MW	47,5 %	42.032,48 €
Bf2	47,5 %	42.032,48 €
Gesamt	100,0 %	88.489,43 €

Nach Auffassung der ****GmbH1**** wäre die Gesamtvergütung von 99.633,64 € steuerlich hingegen in voller Höhe anzuerkennen und folglich die auf den bislang nicht anerkannten Differenzbetrag von 88.489,43 € entfallenden steuerlichen Einkünfte alleine der ****GmbH1**** im Sinne des § 23 Z 2 EStG zuzurechnen. Dies aus folgenden Gründen:

Ausweislich eines von der ****GmbH1** & Co KG** bei Kienbaum Consultants Austria GmbH in Auftrag gegebenen Vergütungsbenchmarks beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

Das durchschnittliche Eigenkapital der ****GmbH1**** betrug im Jahr 2016 zu Buchwerten 352.218,17 €:

Zeitpunkt	Buchwert
31.12.2015	291.297,96 €
31.12.2015	413.138,38 €

Jahresdurchschnitt	352.218,17 €
--------------------	--------------

Unter der Annahme, dass der Differenzbetrag zwischen der Gesamtvergütung (99.633,64 €) und einer branchenüblichen Geschäftsführungsvergütung (72.800 €) in Höhe von 26.833,64 € als Haftungsvergütung geleistet wurde, würde dies einer Entschädigung in Höhe von 7,7 % des durchschnittlichen Eigenkapitals zu Buchwerten entsprechen. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Haftungsvergütung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis richtigerweise aber nicht am buchmäßigen Eigenkapital zu bemessen wäre, sondern sich am (zu Verkehrswerten bewerteten) betriebswirtschaftlichen Eigenkapital zu orientieren hätte (unter Berücksichtigung stiller Reserven), ist die rechnerische Haftungsvergütung mit 26.833,64 € grenzwertig niedrig angesetzt.

*Vor dem Hintergrund, dass die geschilderten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Vergütungsgebote zwingender Natur sind (dh ein Verzicht auf eine angemessene Vergütung nicht mit rechtlicher Anerkennungswirkung möglich ist), kann einer steuerlichen Anerkennung der von der **GmbH1** verrechneten Gesamtvergütung (trotz Angehörigenverhältnis) auch nicht der Umstand entgegenstehen, dass der Verrechnung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine schriftliche Vereinbarung zugrunde lag bzw. die Leistungsverrechnung mitunter (anteilig) unter falschem Titel (Geschäftsführungs- statt Haftungsvergütung) erfolgte.*

*Aus den geschilderten Umständen ergibt sich somit, dass die von der **GmbH1** an die **GmbH1** & Co KG betreffend das Jahr 2016 verrechnete Gesamtvergütung von 99.633,64 € im Drittvergleich niedrig bemessen ist und daher steuerlich jedenfalls in voller Höhe anzuerkennen sein sollte.*

*Daher wird hinsichtlich des Jahres 2016 der Antrag gestellt, die steuerlichen Einkünfte der **GmbH1** gegenüber den im beschwerdegegenständlichen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2016 vom 06.04.2018 um 86.064,96 € zu erhöhen und im Gegenzug die in diesem Bescheid festgestellten Einkünfte von **MW** sowie von **Bf2** um jeweils 42.032,48 € zu reduzieren.*

Dieser Beschwerdeergänzung war ein Rechtsgutachten vom 05.09.2018 zur Frage des Bestehens eines Vergütungsgebotes hinsichtlich der durch die **GmbH1** wahrgenommenen Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion als Komplementärin der **GmbH1** & Co KG, verfasst von Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, angeschlossen.

Zusammenfassend wird die Ansicht vertreten, dass bezogen auf den beurteilungsgegenständlichen Sachverhalt festzuhalten sei, dass sowohl aus gesellschaftsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Perspektive ein zwingendes Gebot bestehe, die seitens der **GmbH1** gegenüber der **GmbH1** & Co KG erbrachte Geschäftsführungstätigkeit sowie die wahrgenommene Vollhafterfunktion fremdüblich zu vergüten, wobei zwischen den gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Angemessenheitskriterien weitgehende Übereinstimmung bestehen solle. Hinsichtlich der

konkreten Höhe der nach Fremdvergleichsgrundsätzen angemessenen Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion dürfe es freilich keinen exakten Wert geben, sondern eine gewisse Bandbreite, innerhalb derer ein Wert als angemessen und fremdvergleichsfähig zu erachten sei.

Als weitere Beilage war dieser Beschwerdeergänzung eine bei Kienbaum Consultants Austria GmbH in Auftrag gegebene Studie beigelegt. Im Ergebnisbericht vom 05.09.2018 beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.11.2019 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2014 – 2016 als unbegründet abgewiesen. Zusammenfassend führte die Abgabenbehörde aus:

-Dem Beschwerdevorbringen einer mangelnden Bescheidbegründung könne nicht gefolgt werden, da eine Ausfertigung des Prüfberichtes und der Niederschrift nachweislich von der Bf.ⁱⁿ übernommen worden sei.

-Dem Beschwerdevorbringen hinsichtlich einer unrichtigen Ermittlung der Grundlagen der Gewinnermittlung bzw. unrichtigen Gewinnverteilung könne nicht gefolgt werden, da der Mehrgewinn aus „Privatverkäufen“ nur ****MW**** im Rahmen der Gewinnverteilung für 2015 zugerechnet worden sei. Zudem sei die gesellschaftsrechtliche nicht ordnungsmäßige Feststellung der Ergebnisse der Jahresabschlüsse für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen unbeachtlich.

-Es liege kein Zustellmangel vor, mit der Zustellung an die gemäß § 81 Abs. 2 BAO vertretungsbefugte Person gelte die Zustellung der angefochtenen Bescheide sowie des Prüfberichtes an alle Beteiligten vollzogen.

-Betreffend Geschäftsführervergütung:

Im vorliegenden Fall sei in Punkt VI des Gesellschaftsvertrages vom 10.01.1975 vereinbart worden: *„Die Geschäftsführung wird von der prot. Firma ****GmbH1**** als Komplementär vorgenommen. Alle durch diese Geschäftsführung anfallenden Kosten werden dem Geschäftsführer laufend vergütet und stellen diese Vergütungen in der Handelsbilanz Betriebsausgaben dar.“*

In Punkt VIII des Gesellschaftsvertrages sei über die darüber hinaus vorzunehmende Gewinnverteilung festgehalten worden: *„Der Gewinn (Verlust) wird nach Höhe der Gesellschaftsanteile im Verhältnis der starren Kapitalkonten nach Abzug von Gewinnvorweg, insbesondere des Aufwands für die Geschäftsführung, verteilt.“*

Somit sei entsprechend dem Inhalt des § 161 iVm § 110 UGB ein Ersatz von Aufwendungen, die der GmbH durch die Geschäftsführung entstanden seien, vereinbart worden. Eine über den tatsächlichen Aufwand der GmbH hinausgehende zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführung finde in dieser Vereinbarung keine Deckung und sei auch gesetzlich nicht verpflichtend vorgesehen. Durch diese Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag hätten die

Gesellschafter die bewusste Wahl getroffen, dass nur der Ersatz der durch die Geschäftsführung anfallenden Kosten erfolgen solle. Der VwGH habe diesbezüglich im Erkenntnis vom 07.02.1989, 86/14/0121 ausgesprochen, dass der Komplementärin für die Führung der Geschäfte gemäß § 161 iVm § 110 UGB voller Kostenersatz zustehe. Eine darüber hinausgehende Entlohnung für die Führung der Geschäfte der KG sei jedoch keineswegs erforderlich, weil die Bf.ⁱⁿ ihre Leistungen im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses vertragsgemäß zu erbringen habe. Daraus könne abgeleitet werden, dass dem Angemessenheitsgrundsatz mit dem Ersatz der Kosten genüge getan worden sei. Eine über den Kostenersatz hinausgehend Vergütung für die Geschäftsführung sei nicht notwendig, damit es sich um eine angemessene Vereinbarung handle.

Den Ausführungen im Rechtsgutachten werde daher nicht gefolgt. Wenn auch eine einheitliche Vorgangsweise für Unternehmensrecht und Steuerrecht wünschenswert wäre, so sei sie doch nicht verpflichtend. Der Ersatz der durch die Geschäftsführung anfallenden Kosten, wie im Gesellschaftsvertrag unter Punkt VI vereinbart worden sei, sei vom VwGH als angemessen und ausreichend erachtet worden.

-Betreffend Haftungsvergütung

Für die Abgeltung des Haftungsrisikos sei von der GmbH jährlich ein Betrag von 3.633,64 € bezahlt worden. Bei der Betrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls sei für die Angemessenheit der Höhe der Haftungsvergütung die Größe der Gefahr der Inanspruchnahme der Komplementär-GmbH entscheidend. Zur Beurteilung seien Art und Umfang des Geschäftsbetriebes der KG, das mit dem Geschäftsbetrieb der KG verbundene Risiko, das Vorliegen von Haftungsverpflichtungen Dritter sowie die Wahrscheinlichkeit von Regressmöglichkeiten der Komplementär-GmbH gegenüber der KG zu berücksichtigen. Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit des Haftungsentgeltes könne die Höhe der banküblichen Avalprovision für den durchschnittlichen Stand der KG Schulden herangezogen werden (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115). Der Geschäftsbetrieb der Bf.ⁱⁿ liege im Einzelhandel mit hochwertigen Uhren und Schmuck. Die sich im Umlaufvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter seien wertbeständig. Das Risiko eines unvorhergesehenen Wertverlustes sei daher als gering einzuschätzen. Der Kundenkreis sei nicht nur auf wenige Kunden beschränkt, sondern umfasse eine Vielzahl von Abnehmern, was zu einer großen Risikostreuung auf der Abnehmerseite führe. Deshalb sei auch auf der Seite der Erlöse das Risiko eines erheblichen Erlösausfalls durch den Verlust eines Großkunden nicht zu erwarten. Haftungsverpflichtungen Dritter für die Schulden der Bf.ⁱⁿ seien nicht bekannt.

Aufgrund der positiven Entwicklung der Erlöse und Jahresgewinne sei in den prüfungsgegenständlichen Jahren nicht damit zu rechnen gewesen, dass die GmbH tatsächlich für Schulden der Bf.ⁱⁿ zur Haftung herangezogen worden wäre.

Die der GmbH gewährte Haftungsvergütung habe einer Verzinsung des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals in den streitgegenständlichen Jahren in einer Bandbreite von rd. 1,1 % - 1,7 % entsprochen.

Im Hinblick auf die positive Geschäftsentwicklung der Bf.ⁱⁿ habe in den beschwerdeanhängigen

Jahren nur ein sehr geringes Risiko der Inanspruchnahme der GmbH für die Schulden der Bf.ⁱⁿ bestanden. Die Höhe der banküblichen Avalprovisionen betrage lt. Internetrecherchen abhängig von der Bonität des Schuldners und der Höhe der Garantiesumme zwischen 0,25 % und 3 % der Garantiesumme. Die Abgabenbehörde erachte daher die verrechnete Haftungsvergütung als angemessen.

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 18.11.2019 wurde innerhalb offener Frist mit Schreiben vom 02.12.2019 ein Vorlageantrag eingebracht und ergänzend ausgeführt, dass bei der Überprüfung der Angemessenheit der verrechneten Haftungsvergütungen auf das betriebswirtschaftliche Eigenkapital der Komplementärin abzustellen sei. Davon scheine zwar auch das Finanzamt auszugehen. In betraglicher Hinsicht werde in der Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung aber das betriebswirtschaftliche Eigenkapital irrtümlicherweise mit dem buchmäßigen Eigenkapital gleichgesetzt.

Mit Vorlagebericht vom 14.01.2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In ihrer Stellungnahme hielt die Abgabenbehörde fest, dass für die Ermittlung der Höhe der Haftungsvergütung richtigerweise vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital zu Verkehrswerten einschließlich stiller Reserven und nicht vom buchmäßigen Eigenkapital der Komplementärin auszugehen sei. Dem Vorbringen sei grundsätzlich zuzustimmen. Im vorliegenden Fall habe das Anlagevermögen der GmbH, in dem stille Reserven enthalten sein konnten, in den Jahren 2014 - 2016 im Wesentlichen aus der Beteiligung an der Bf.ⁱⁿ bestanden (Buchwert 3.633,34 €). Daneben befanden sich nur noch Genossenschaftsanteile zum Buchwert von 72,67 € im Anlagevermögen. Zu den in diesen Anteilen vorhandenen stillen Reserven sei von der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass ein realistischer Wert der Anteile von der GmbH nicht ermittelt werden könne. Es sei jedoch davon auszugehen, dass die in diesen Anteilen enthaltenen stillen Reserven nicht von bedeutender Höhe seien. Die im Anlagevermögen enthaltenen stillen Reserven würden daher im Wesentlichen aus der Beteiligung an der KG resultieren. Je höher allerdings der Wert dieser Beteiligung gewesen sei, umso geringer sei auch die Gefahr der Inanspruchnahme der GmbH für die Schulden der Bf.ⁱⁿ, was dazu geführt habe, dass eine angemessene Haftungsvergütung umso geringer anzusetzen gewesen sei. Richtig sei, dass der Ermittlung des Eigenkapitals der GmbH im Jahr 2016 falsche Buchwerte zugrunde gelegen seien. Das gründete darauf, dass die beim Finanzamt eingereichte Bilanz später noch berichtigt worden sei. Der in der Begründung der Beschwerdeentscheidung angeführte Zinssatz von 1,05 % müsse zu Vergleichszwecken daher auf 0,84 % korrigiert werden. In Summe ändere das Vorbringen im Vorlageantrag nichts an der Tatsache, dass die Gefahr der Inanspruchnahme der GmbH für die Schulden der Bf.ⁱⁿ, aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Bf.ⁱⁿ nicht gegeben gewesen sei. Dazu werde auch angemerkt, dass die GmbH in den Jahren 2014 - 2016 die Gewinne im Unternehmen thesauriert habe, was ein starkes Indiz dafür sei, dass auch vom Unternehmen selbst davon ausgegangen worden sei, dass eine Haftungsinanspruchnahme nicht zu befürchten gewesen sei. Im Fall einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme der GmbH wären die thesaurierten und

nicht gebundenen Gewinne wohl an die Gesellschafter der GmbH, die gleichzeitig auch die Kommanditisten der KG seien, ausgeschüttet worden, was dem "Zweck" der Konstruktion einer „GmbH & Co KG“, nämlich der Haftungsbeschränkung der Komplementärin durch die Wahl der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, entsprochen habe. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Am 28.03.2022 fand am Bundesfinanzgericht eine Besprechung mit der steuerlichen Vertretung statt. Besprochen wurde die Beschwerdevereinscheidung und der Vorlagebericht des Finanzamtes. Die steuerliche Vertretung kündigte eine Beschwerdeergänzung an.

Mit Eingabe vom 13.04.2022 wurde von der steuerlichen Vertretung zur anhängigen Beschwerde ein ergänzender Schriftsatz eingebracht und im Einzelnen ausgeführt:

I. Zur Haftungsvergütung

*Für den Fall, dass das BFG die von der Bf.ⁱⁿ bzw. der **GmbH1** angesetzten Provisionssätze zur Ermittlung der Haftungsvergütung als unangemessen einstufen würde und stattdessen die Berechnung anhand banküblicher Avalprovisionen für maßgeblich erachten sollte, wird ergänzend ausgeführt, dass eine gegenständlich angemessene Avalprovision im Beschwerdezeitraum 2 % p.a. des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der **GmbH1** betragen hätte, wobei auf die Stellungnahme der die **GmbH1** seit Jahrzehnten betreuenden Bank vom 14.03.2022 verwiesen wird.*

*Zur Risikosituation der Bf.ⁱⁿ im Allgemeinen und damit jener der **GmbH1** als deren unbeschränkt haftende Komplementärin wird ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich des Geschäftsmodells der Bf.ⁱⁿ ein erhebliches Klumpenrisiko dahingehend besteht, dass der überwiegende Teil des Umsatzes bzw. Gewinnes durch den Verkauf von **AB** der Marke **XY** erwirtschaftet wird und der diesbezügliche Vertriebsvertrag durch die **XY** S.A. jederzeit kurzfristig aufgekündigt werden könnte, wie dies jüngst hinsichtlich des vormaligen Hauptkonkurrenten der Bf.ⁱⁿ auch tatsächlich erfolgt ist.*

Als Bemessungsgrundlage der Haftungsvergütung dient nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung „jenes Vermögen, dessen Verlust vom Komplementär riskiert wird (Haftungspotential). Dabei handelt es sich um das Gesamtvermögen (einschließlich allfälliger stiller Reserven) abzüglich des Fremdkapitals, sohin um das „betriebswirtschaftliche Eigenkapital“ (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; ebenso EStR 2000 Rz 5890).

*Im buchmäßigen Eigenkapital der Vollhafterin **GmbH1** ist der Anteil der **GmbH1** an der Bf.ⁱⁿ mit einem Buchwert (entsprechend den historischen Anschaffungskosten) von lediglich 3.633,64 € berücksichtigt. Tatsächlich sind in diesem Anteil - der eine laufende Gewinnbeteiligung in Höhe von 5 % und eine Substanzbeteiligung von rund 9,1 % an der Bf.ⁱⁿ repräsentiert - freilich wesentliche stille Reserven enthalten. Auch wenn eine Unternehmensbewertung in Bezug auf die Bf.ⁱⁿ weder aktuell noch bezogen auf den Beschwerdezeitraum vorliegt, wird darauf hingewiesen, dass jüngst mit Kaufvertrag vom*

04.03.2022, ein Kommanditanteil an der Bf.ⁱⁿ, der eine laufende Gewinnbeteiligung in Höhe von 20,9 % und eine Substanzbeteiligung von rund 20,0 % repräsentiert, für 2.100.000 € veräußert wurde. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass mit dem Komplementäranteil der ****GmbH1**** (anders als mit den Kommanditanteilen) die alleinige ordentliche Geschäftsführungsbefugnis verbunden ist, muss jedenfalls davon ausgegangen werden, dass im Anteil der ****GmbH1**** an der Bf.ⁱⁿ bereits im Beschwerdezeitraum wesentliche stille Reserven enthalten waren, die bei der Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals zu berücksichtigen sind.

II. Zur Geschäftsführungsvergütung

Ausweislich eines Aktenvermerks der Finanzverwaltung vom 25.09.2018 habe Mag. ****W**** in einer zu diesem Datum stattgefundenen Besprechung zu seinem zeitlichen Aufwand für die Geschäftsführungstätigkeit in der ****GmbH1**** Folgendes ausgeführt: „Zur

Geschäftsführertätigkeit in der GmbH erklärte Mag. ****W****, dass er rund zwei Tage im Monat dafür verwende und dort mit seinem gesamten Managerwissen zur Verfügung stehe. Zu Zeiten, in denen Marketingmaßnahmen anstehen, auch mehr, je nach Bedarf.“

Dazu wird ergänzend ausgeführt, dass sich Mag. ****W**** missverständlich ausgedrückt haben dürfte oder die Aussage des Mag. ****W**** unglücklich protokolliert wurde. Gemeint war, dass Mag. ****W**** im Beschwerdezeitraum rund zwei Tage im Monat dafür verwende, um sich vor Ort um Geschäftsführungsangelegenheiten der Bf.ⁱⁿ zu kümmern (bzw. in Zeiten, in denen Marketingmaßnahmen anstehen, bei Bedarf auch mehr). Tatsächlich hat sich Mag. ****W**** bereits im Beschwerdezeitraum mehr oder weniger täglich in unterschiedlichem Ausmaß auch mit Fragen und Überlegungen betreffend die Geschäftsführung in der ****GmbH1**** bzw. der Bf.ⁱⁿ beschäftigt und stand auch laufend in fernmündlichem Kontakt mit den Mitarbeitern der Bf.ⁱⁿ vor Ort (im Beschwerdezeitraum insbesondere mit ****MW****). Eine dies bestätigende Stellungnahme von Mag. ****W**** wird dem gegenständlichen Schriftsatz beigelegt.

Dass sich die Geschäftsführungsaktivitäten von Mag. ****W**** in der ****GmbH1**** bzw. der Bf.ⁱⁿ tatsächlich nicht bloß auf rund zwei Tage im Monat beschränkt haben können, lässt sich auch unschwer aus der positiven Entwicklung der Gesellschaft unter der alleinigen Geschäftsführung von Mag. ****W**** ableiten:

[...]

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass Mag. ****W**** auf Grundlage seines umfassenden Managementknowhows (als Vorstandsmitglied in einem großen Lebensmittelkonzern) in der Lage ist, auch mit vergleichsweise geringerem Zeitaufwand hocheffiziente und wirtschaftlich zweckmäßige Geschäftsführungsmaßnahmen zu setzen. Die seitens der ****GmbH1**** gegenüber der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte Geschäftsführungsvergütung wird daher jedenfalls als angemessen erachtet.

III. Ergebnis

Vor dem Hintergrund des Vorstehenden vertritt die Bf.ⁱⁿ somit weiterhin die Rechtsansicht, dass die Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen der Höhe nach angemessen waren und ersucht daher um Erledigung im Sinne der in der Beschwerde gestellten Anträge.

Die Beschwerdeergänzung wurde der zuständigen Vertreterin des Finanzamtes am 25.04.2022 zur Kenntnis gebracht. Es wurde eine Stellungnahme angekündigt.

Mit Mail vom 09.05.2022 replizierte das Finanzamt auf den ergänzenden Schriftsatz vom 11.04.2022 wie folgt:

1. Geschäftsführungsvergütung 2014 - 2016

Im Gesellschaftsvertrag der KG sei vereinbart worden, dass die GmbH die Geschäftsführung besorge und die KG ihr die dadurch entstehenden Kosten ersetze. Unternehmensrechtlich werde nicht mehr als ein Kostenersatz für die aufgrund der Geschäftsführung entstandenen Aufwendungen gefordert (§ 110 UGB). Daher werde an der in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsmeinung festgehalten, dass nur die der GmbH entstandenen Kosten von der KG ersetzt werden dürfen. Anmerkung: Für die Jahre 2017 - 2019 seien jeweils im Rahmen der Generalversammlungen der GmbH und KG Geschäftsführungsvergütungen beschlossen worden. Deren Abgeltung durch die KG sei im Zuge der Veranlagungen 2017 - 2019 auch anerkannt worden.

2. Haftungsvergütung 2014 - 2019

Im Zuge der Veranlagungen 2014 - 2019 sei jeweils nur ein Betrag von 3.633,64 € als Haftungsvergütung anerkannt worden. Die Werthaltigkeit des im Anlagevermögen der GmbH befindlichen KG-Anteils könne keinen Einfluss auf das maßgebliche betriebswirtschaftliche Eigenkapital der GmbH haben, da im Haftungsfall die KG offenbar zahlungsunfähig sei und damit zu diesem Zeitpunkt keine stillen Reserven im KG-Anteil enthalten seien. (Darüber hinaus sage der Wert eines KG-Anteils 2022 nicht direkt etwas zum Wert des KG-Anteils 2014 - 2016 aus, da die Gewinne 2014 - 2016 wesentlich geringer gewesen seien als in den Jahren ab 2020.) Außerdem würden im Falle der Haftungsinanspruchnahme die in der GmbH thesaurierten Gewinne mit hoher Wahrscheinlichkeit zeitgerecht ausgeschüttet werden. Tatsächlich sei daher im Wesentlichen nur das Stammkapital der GmbH als Haftungskapital anzusehen. Eine Haftungsvergütung in Höhe von 10 % des Stammkapitals erscheine durchaus ausreichend. Auch in diesem Punkt werde weiterhin wie in der Beschwerdevorentscheidung die Rechtsmeinung vertreten, dass eine Haftungsvergütung von 3.633,64 € ausreiche, um das Haftungsrisiko der GmbH abzugelten.

Mit Eingabe vom 17.06.2022 teilte die steuerliche Vertretung der Bf.ⁱⁿ Folgendes mit:

-Sämtliche Beschwerdepunkte in Bezug auf die Thematik „Geschäftsführungsvergütung“ bleiben unverändert aufrecht.

-Auch die Beschwerdepunkte in Bezug auf die Thematik „Haftungsvergütung“ bleiben nach wie

vor unverändert aufrecht. Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn die Haftungsvergütung im Ausmaß von 10 % des Stammkapitals der **GmbH1** (im Ausgangssachverhalt konkret 3.633,64 €) festgesetzt wird.

-Sämtliche übrigen Beschwerdepunkte werden zurückgezogen.

-Die Anträge auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung werden zurückgezogen.

Ebenfalls mit Eingabe vom 17.06.2022 teilte die rechtliche Vertretung von **Bf2** Folgendes mit:

Bf2 erkenne an, dass der Komplementärin eine angemessene, fremdübliche Geschäftsführungsvergütung zustehe. Seitens der Bf.ⁱⁿ sei in gegenständlichem Verfahren eine Vergütungsbenchmark der Kienbaum Consultants Austria GmbH zur Vorlage gebracht worden, in welcher ein Medianwert für eine Geschäftsführergesamtvergütung in Höhe von 72.800 € ausgewiesen sei. Dieser Wert erscheine fremdüblich und angemessen und es würden keine Einwände bestehen, wenn die Geschäftsführungsvergütung in dieser Höhe festgesetzt werde. Seitens des **Bf2** würden auch keine Bedenken bestehen, wenn die Haftungsvergütung im Ausmaß von 10 % des Stammkapitals der **GmbH1** (dies entspreche konkret 3.633,64 € p.a.) festgesetzt werde.

In diesem Schriftsatz wurden alle übrigen in diesem Verfahren sowie im Zusammenhang mit den angefochtenen Bescheiden geltend gemachten Beschwerdepunkten zurückgezogen. Ebenso wurden die Anträge auf Senatszuständigkeit und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Zum Zeitpunkt der Beschwerdevorlage strittiger Sachverhalt

Mit Eingaben vom 17.06.2022 haben sowohl der steuerliche Vertreter der Bf.ⁱⁿ als auch der rechtliche Vertreter von **Bf2** bis auf die „Geschäftsführungsvergütung“ und „Haftungsvergütung“ alle übrigen Beschwerdepunkte zurückgenommen. Diese Beschwerdepunkte gelten durch die Beschwerdevorentscheidung vom 18.11.2019 erledigt.

1.2. Vor dem Bundesfinanzgericht strittiger Sachverhalt

In den Eingaben vom 17.06.2022 wurde von beiden Beschwerdeführern festgehalten, dass keine Bedenken bestehen, wenn die Haftungsvergütung im Ausmaß von 10 % des Stammkapitals der **GmbH1** (im Ausgangssachverhalt konkret 3.633,64 € p.a.) festgesetzt wird.

Die Abgabenbehörde teilte schon zuvor am 09.06.2022 dem Bundesfinanzgericht mit, dass weiterhin wie in der Beschwerdeentscheidung die Rechtsmeinung vertreten wird, dass eine jährliche Haftungsvergütung von 3.633,64 € ausreiche, um das Haftungsrisiko der GmbH abzugelten.

Dazu stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass die der GmbH in den streitgegenständlichen Jahren gewährte Haftungsvergütung einer Verzinsung in einer Bandbreite von rd. 0,8 % - 1,7 % des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals entspricht. Dies steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung, die als Anhaltspunkt für die Angemessenheit des Haftungsentgeltes die Höhe einer banküblichen Avalprovision heranzieht (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115). Die Haftungsvergütung beträgt in den streitgegenständlichen Jahren jeweils 3.633,64 €.

1.3. Der dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt

Strittig ist somit nur mehr die Höhe der der **GmbH1** zustehenden Vergütung für die Geschäftsführung der Bf.ⁱⁿ.

An der **GmbH1** & Co KG sind die **GmbH1** als Komplementärin (5 %) sowie **MW** (47,5 %) und **Bf2** (47,5 %) als Kommanditisten beteiligt. Gesellschafter der **GmbH1** sind wiederum **MW** (75 %) und **Bf2** (25 %). Als Komplementärin der **GmbH1** & Co KG ist die **GmbH1** für deren Geschäftsführung zuständig und fungiert gleichsam als alleinige Vollhafterin. Als Geschäftsführer der **GmbH1** ist Mag. **W** bestellt. Aufgrund des Umstandes, dass **MW** und **Bf2** sowohl Gesellschafter der **GmbH1** & Co KG als auch der **GmbH1** sind, handelt es sich bei den beiden Gesellschaften um „Schwestergesellschaften“ und bei der **GmbH1** & Co KG um eine „GmbH & Co KG im engsten Sinn“.

Punkt VI des Gesellschaftsvertrages der **GmbH1** & Co KG lautet wie folgt:

„Die Geschäftsführung wird von der **GmbH1** als Komplementär vorgenommen. Alle durch diese Geschäftsführung anfallenden Kosten werden dem Geschäftsführer laufend vergütet und stellen diese Vergütungen in der Handelsbilanz Betriebsausgaben dar.“

Für die Geschäftsführungstätigkeit, die Mag. **W** aufgrund seiner familiären Nahebeziehung zu seiner Mutter **MW** zu unüblich günstigen Konditionen erbrachte, wurden in den Büchern der **GmbH1** im Jahr 2014 7.029,78 €, im Jahr 2015 7.405,76 € und im Jahr 2016 7.510,57 € als Aufwand verbucht.

An die **GmbH1** & Co KG wurden Kostennoten für die von der **GmbH1** erbrachte Geschäftsführungsleistung für das Jahr 2014 in Höhe von 86.400 €, für das Jahr 2015 in Höhe von 88.000 € sowie für das Jahr 2016 in Höhe von 99.000 € gelegt. (Der Betrag von 99.000 € wurde in Folge storniert und auf den Aufwandsersatz in Höhe von 7.510,57 € korrigiert.)

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Außenprüfung sowie dem Vorbringen der Bf.ⁱⁿ.

3. Rechtslage

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

4. Erwägungen

Die Abgabenbehörde hat in der abschließenden Stellungnahme vom 09.05.2022 ihre bisher schon in der Beschwerdeentscheidung vertretene Rechtsmeinung verfestigt, wonach nur die in der **GmbH1** entstandenen Kosten von der Bf.ⁱⁿ ersetzt werden dürfen: *Eine über den tatsächlichen Aufwand der GmbH1 hinausgehende zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführung finde in Punkt VI des Gesellschaftsvertrages keine Deckung und sei auch gesetzlich nicht verpflichtend vorgesehen. Durch die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag hätten die Gesellschafter die bewusste Wahl getroffen, dass nur ein Ersatz der durch die Geschäftsführung anfallenden Kosten erfolgen solle. In diesem Zusammenhang werde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.02.1989, 86/14/0121 verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe erkannt, dass der Komplementärin für die Führung der Geschäfte gemäß § 161 iVm § 110 UGB voller Kostenersatz zustehe. Eine darüber hinausgehende Entlohnung für die Führung der Geschäfte der KG sei jedoch keineswegs erforderlich, weil die Bf.ⁱⁿ ihre Leistungen im Rahmen des Gesellschaftsvertrages vertragsgemäß zu erbringen habe. Daraus könne abgeleitet werden, dass dem Angemessenheitsgrundsatz mit dem Ersatz der Kosten genüge getan werde. Eine über den Kostenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung sei nicht notwendig, damit es sich um eine angemessene Vereinbarung handle.*

Die Abgabenbehörde hat zutreffender Weise auf den Angemessenheitsgrundsatz Bezug genommen, da im Rahmen einer GmbH & Co KG für Verrechnungen zwischen Komplementär-GmbH und KG dann eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen ist, wenn wie - im streitgegenständlichen Fall - die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind.

Nach allgemeiner Verwaltungsübung sind Rechtsverhältnisse und vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen daran zu messen, ob sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 13.10.1987, 87/14/0114); VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115).

Die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung bezieht sich auf den Betrieb der KG. Bei einer GmbH & Co KG kann eine unangemessene Gewinnverteilung ua dann vorliegen, wenn die KG der GmbH deren Aufwendungen für die Geschäftsführung unangemessen niedrig vergütet (vgl. EStR 2000 19.2.2.2 Angemessenheitsprüfung).

Der Verzicht auf angemessene Erträge, indem keine adäquate Abgeltung für die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit gewährt wird, kann als Konsequenz der Nichtangemessenheit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Die verdeckte Ausschüttung findet im Regelfall im Verhältnis zwischen den Gesellschaftern, also der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten statt, führt also allenfalls zu steuerlich korrigierenden Gewinnverschiebungen zwischen den Gesellschaftern, die einem Fremdvergleich entsprechen würden (vgl. Moser in SWK 33/2009, W 161; Zur Frage der Vergütung der Komplementär-GmbH in der GmbH & Co KG).

Auch in einer zu niedrigen Geschäftsführungsvergütung der GmbH kann eine verdeckte Ausschüttung (im Ausmaß des bei der GmbH zu erhöhenden Gewinnanteils) liegen, weil den Kommanditisten, sofern sie zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ein höherer Gewinnanteil zuerkannt wird, als dies bei fremdüblicher Abwicklung der Fall wäre. Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (vgl. Raab/Renner Anhang zu § 8 KStG; R/S/V, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, GmbH & Co KG, S 127, 33. Lfg).

Unter Beachtung von Lehre und Rechtsprechung ist es für das Bundesfinanzgericht zwingend erforderlich, dass im streitgegenständlichen Fall die Abgeltung für die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit einem Fremdvergleich standhält. Die Geschäftsführungstätigkeit muss fremdüblich ausgestaltet sein.

Der Abgabenbehörde war bekannt, dass Mag. **W** die Geschäftsführungstätigkeit aufgrund seiner familiären Nahebeziehung zu seiner Mutter **MW** zu unüblich günstigen Konditionen erbrachte. Trotzdem hat sich die Abgabenbehörde mit der Feststellung begnügt, dass eine über den Kostenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung nicht notwendig ist, damit es sich um eine angemessene Vereinbarung handelt.

Diese Rechtsansicht ist unzutreffend. Die Abgabenbehörde hat es unterlassen, hinsichtlich der Höhe der Geschäftsführungsvergütung der GmbH zwingend eine Angemessenheitsprüfung

anhand eines Fremdvergleiches vorzunehmen. Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung nach herrschender Lehre und Judikatur angemessen, das heißt fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (vgl. VwGH 11.05.1993, 89/14/0290). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl. VwGH 05.10.1994, 94/15/0036).

Bei der Auslegung von Vereinbarungen kommt auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Bedeutung zu. Diese dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ist kein einseitig fiskalisch orientiertes Instrument (vgl. Ritz, BAO⁵, § 22, Tz 11). Im Erkenntnis VfGH 20.06.1984, B514/79, B515/79, bestätigte der Verfassungsgerichtshof die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO auf Verträge zwischen nahen Angehörigen.

Demnach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anzuerkennen, wenn sie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die aufgrund entsprechender Erhebung von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114 mwN).

Insofern kommt den Einwänden der Bf.ⁱⁿ durchaus Berechtigung zu, wenn sie vermeint, dass insbesondere dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seine Geschäftsführertätigkeit für ein unangemessen niedriges Entgelt wahrnimmt und die Komplementär-GmbH gegenüber der KG zivil bzw. gesellschaftsrechtlich nichtsdestotrotz eine fremdübliche Geschäftsführungsvergütung verrechnet, diese auch ertragsteuerlich anzuerkennen ist (vgl. Bergmann, GES 2018, 302; Novosel/Rindler in GS Arnold², 288 f). Eine Anerkennung der Verrechnung – *so die weiteren Beschwerdeausführungen* - eines fremdüblichen Geschäftsführerentgeltes (unabhängig der Frage der internen Belastung der Komplementär-GmbH durch eine der Höhe nach korrespondierende Vergütungsverpflichtung gegenüber ihrem eigenen Geschäftsführer) erscheint nicht zuletzt auch im Hinblick auf den Umstand geboten, dass die ertragsteuerliche Beurteilung nicht mit zwingenden gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen (Verbot der Einlagenrückgewähr) in Widerspruch stehen wird dürfen.

Die Bf.ⁱⁿ hat dem Bundesfinanzgericht eine bei Kienbaum Consultants Austria GmbH in Auftrag gegebene Studie vorgelegt. Im Ergebnisbericht vom 05.09.2018 beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

Die Erstellung des Marktvergleichs umfasste fünf Schritte (Festlegung der Funktionen, Auswahl der Peer Group, Datenerhebung, Statistische Auswertung und Berichterstellung). Die Methodik und Darstellungsweise ist klar und nachvollziehbar aufgebaut. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund den ermittelten Medianwert in Höhe von 72.800 € in Zweifel zu ziehen. Es

bestehen keine Bedenken, diesen Wert für einen Fremdvergleich branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung heranzuziehen. Deckung findet das auch in der positiven Entwicklung der Bf.ⁱⁿ mit kontinuierlichen Umsatz- und Gewinnsteigerungen unter der alleinigen Geschäftsführung von Mag. **W**.

Die Komplementärin **GmbH1** unterliegt dem kapitalgesellschaftsrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG). Aufgrund des Verbots der Einlagenrückgewähr darf die **GmbH1** gegenüber ihren Gesellschaftern Leistungen (einschließlich Dienstleistungen) nur zu fremdüblichen Konditionen erbringen. Das gilt auch in Bezug auf Dienstleistungen gegenüber der **GmbH1** & Co KG, weil an dieser die Gesellschafter der **GmbH1**, also **MW** und **Bf2**, als Kommanditisten beteiligt sind, und letztere von einer fremdunüblich niedrigen Dienstleistungserbringung gegenüber der **GmbH1** & Co KG indirekt (in ihrer Kommanditistenrolle) profitieren würden.

Vor diesem Hintergrund besteht im Falle der **GmbH1** & Co KG schon gesellschaftsrechtlich und nicht bloß ertragsteuerlich ein zwingendes Gebot, die Geschäftsführungsdienstleistung der **GmbH1** gegenüber der **GmbH1** & Co KG fremdüblich abzugelten. Ein bloßer Aufwandersatz (wie in § 110 UGB bzw im Gesellschaftsvertrag explizit vorgesehen) genügt dafür nicht, zumal kein fremder Dritter die Dienstleistung der Geschäftsführung gegen bloßen Aufwandersatz erbringen würde.

Zur Ermittlung der Gewinn tangenden wird zulässigerweise auf die Beilage verwiesen.

Aus diesen Gründen kommt der Beschwerde insgesamt Berechtigung zu, die angefochtenen Bescheide waren abzuändern.

5. Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfolgen ergeben sich aus dem Gesetz und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung. Schließlich ist zur Frage der Angemessenheit einer fremdüblichen Geschäftsführungsvergütung allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichtes der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist. Ob sohin die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit

übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037). Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. September 2022