



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X GmbH & CoKG, Adresse, vom 24. August 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 29. Juli 2011 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2005 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die X GmbH ist Geschäftsführerin und einzige Komplementärin der X GmbH & CoKG, an deren Vermögen in den Jahren 2005 und 2006 nur die drei Kommanditisten A (27 % Kapitalanteil), B (42 % Kapitalanteil) und C (31 % Kapitalanteil) beteiligt waren. Ab dem 1. Jänner 2007 sind nunmehr B (42 % Kapitalanteil) und C (58 % Kapitalanteil) die Kommanditisten dieser GmbH & CoKG. An der X GmbH (Stammkapital 500.000 S) sind B mit einer Stammeinlage von 216.000 S und C mit einer Stammeinlage von 284.000 S als Gesellschafter beteiligt. Letzterer ist des Weiteren alleiniger Geschäftsführer der X GmbH.

Laut Gesellschaftsvertrag der X GmbH & CoKG erhält die Komplementär- GmbH einen Vorweggewinn (§ 7 Z 2) und werden die nicht behobenen Gewinne mit einem festgelegten Prozentsatz verzinst (§ 7 Z 4). Im Jahresabschluss (Gewinn und Verlust- Rechnung) der X GmbH wurden in den Jahren 2005 bis 2009 diese unter der Bezeichnung „Verzinsung Kapital“ und „Gewinnanteil an KG“ als Erträgen aus Beteiligungen ausgewiesen, gleichzeitig aber unter

außerordentlichem Ergebnis ein „außerordentlicher Aufwand“ (2005, 2006 und 2009: jeweils 7.500 €, 2007: 8.000 €, 2008: 10.000 €) gewinnmindernd abgesetzt.

Im Bericht über das Ergebnis einer bei der X GmbH & CoKG (und bei der X GmbH) durchgeführten Außenprüfung wurden unter Tz. 5 Gewinnverteilung folgende Feststellungen getroffen:

„Der Gewinnverzicht der X GmbH zu Gunsten der übrigen Gesellschafter- im Nachhinein schriftlich vereinbart- kann nicht anerkannt werden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung hält diese nachträglich, am 20.1.2009 schriftlich festgehaltene Vereinbarung, einem Fremdvergleich nicht stand. Es wird auch auf die ausführliche Begründung im Bericht X GmbH „Gewinnverzicht“ hingewiesen“.

Jener Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der X GmbH, auf den Bezug genommen wurde, hat folgenden (auszugsweise wiedergegebenen) Inhalt:

„Tz 1 Außerordentlicher Aufwand
Gewinnverzicht

Die X GmbH ist als geschäftsführende Gesellschaft an der X GmbH & CoKG beteiligt und haftet mit ihrem gesamten Vermögen.

Die Leistungen zwischen der GmbH und der Kommanditgesellschaft wurden verrechnet.

So wurden einerseits die Forderungen seitens der GmbH gegenüber der KG und andererseits das effektive Haftungskapital mit einem Zinssatz von 6 % vergütet.

Der Aufwand für die Geschäftsführung werde vergütet und bei der GmbH als Ertrag gebucht (Hinweis zu diesen Feststellungen auch auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 5.7.2011). Im Prüfungszeitraum wurden in den Bilanzen der Jahre 2005 bis 2009 der X GmbH Sanierungsbeiträge „Gewinnverzicht“ der GmbH zugunsten der X GmbH & CoKG als außerordentliche Aufwendungen verbucht.

Laut Schreiben vom 22.03.2011 des Steuerberaters verzichtet die GmbH auf die Leistungsverrechnung an die GmbH & CoKG um diese wirtschaftlich nicht noch mehr zu schwächen.

Der Verzicht der Leistungsverrechnung erfolgt in der Weise, dass auf Zinsverrechnungen für Kapital der GmbH an die KG verzichtet wurde. Verminderter Gewinnanteil der GmbH bedeutet in gegenständlichem Fall eine Verminderung der Höhe der Verluste der übrigen Gesellschafter der KG.

Eine schriftliche Dokumentation hinsichtlich dieser „Sanierungsbeiträge“ ist erst im Nachhinein erfolgt. So wurden laut Schriftstück vom 20.01.2009 folgende Beträge als Gewinnverzicht ausgewiesen:

Für die Zeiträume 2005 bis 2006 jeweils € 7.500,--, für 2007 € 8.000.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung war die Einbuchung von Sanierungsbeiträgen als außerordentliche Aufwendungen bei Abschlusserstellung steuerlich nicht anzuerkennen.

Die Nichtanerkennung erfolgt – unter anderem- auf Basis folgender Erkenntnisse:

- Rückwirkende Parteienvereinbarungen sind im Steuerrecht ganz allgemein gesehen nicht zu beachten, umso mehr gilt dies bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Sofern sich diese Rückwirkung auf ein bereits abgelaufenes Jahr bezieht, ist eine steuerliche Anerkennung jedenfalls zu versagen (VwGH v.2.12.87, 87/13/0061;
- Vereinbarungen über eine von den §§ 1193 bzw. 1197 ABGB abweichende Einkunftsverteilung, die dem Finanzamt erst im Nachhinein bei Abgabe der Steuererklärungen bekannt gegeben werden, erfüllen nicht das Merkmal der Publizität VwGH 15.12.1987, 87/14/0163;
- Ein Umlaufbeschluss, mit dem eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung zwischen den Kommanditisten und der als Geschäftsführerin fungierenden Komplementär- GmbH vereinbart wird, hat die für nahe Angehörigen maßgeblichen Kriterien zu erfüllen VwGH 27.4.2000, 96/15/0185;

Weiters war diesem Erkenntnis folgendes zu entnehmen:

Die Gewinnverteilung bei der KG hat grundsätzlich (.....)

Der als außerordentliche Aufwand gebuchte Gewinnverzicht im Abschluß der X GmbH der Jahre 2005 bis 2009 war zu korrigieren.“

Zusammengefasst vertrat die Außenprüfung den Standpunkt, im jährlichen Gewinnverzicht der X GmbH zugunsten der X GmbH & CoKG, der in der Gewinn und Verlustrechnung der X GmbH als außerordentlichen Aufwand (2005, 2006 und 2009: jeweils 7.500 €, 2007: 8.000 €, 2008: 10.000 €) ausgewiesen wurde, liege eine unzulässige Gewinnminderung. Demzufolge wurde bei der „Gewinn und Verlustverteilung“ neben der jährlichen „Vergütung lt. Vertrag“ (2005: 6.159,86 €, 2006: 6.845,43 €, 2007: 7.104,24 €, 2008: 5.906,25 €, 2009: 7.053,90 €) als „Änderung lt. Bp“ auch der jährliche Gewinnverzicht dem Gewinnanteil der X GmbH zugerechnet.

Dieses Ergebnis der Außenprüfung übernehmend stellte das Finanzamt mit den an die X GmbH & CoKG (im Folgenden: Bw) gerichteten Bescheiden gemäß § 188 BAO den Anteil der X GmbH an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der X GmbH & CoKG für das Jahr 2005 mit 13.659, 86 €, für das Jahr 2006 mit 14.345,43 €, für das Jahr 2007 mit 15.104,24 €, für das Jahr 2008 mit 15.906,25 und für das Jahr 2009 mit 14.553,90 € fest.

Die gegen diese Feststellungsbescheide erhobene Berufung richtet sich gegen die Höhe des festgestellten jährlichen Einkunftsanteiles der X GmbH mit dem ausschließlichen Einwand, der in Rede stehende jährliche Gewinnverzicht der X GmbH sei steuerlich gewinnmindernd anzuerkennen, weshalb der erklärte Gewinnanteil der GmbH (= „Vergütung lt. Vertrag“) nicht um den Betrag des Gewinnverzichtes zu erhöhen sei. Die Bw. begründet diesen Standpunkt im Wesentlichen damit, die X GmbH sei als reine Arbeitsgesellschafterin an der X GmbH & CoKG beteiligt, hafte aber mit ihrem gesamten Vermögen. Allein aus ihrer Stellung als Arbeitsgesellschafterin ergebe sich für die GmbH die Verpflichtung etwaige Betriebsmittel der KG zur Verfügung zu stellen. Die KG habe in den Jahren 2005 bis 2009 jährlich Verluste zwischen 100.000 und 200.000 € erlitten, für diese Verluste hafte die GmbH. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht der GmbH sei als Anhaltspunkt für eine wirtschaftliche Sanierung der KG im Rahmen der Möglichkeiten der GmbH auf ein anteiliges Zinsentgelt für bestehende Forderungen verzichtet und dies in Form eines Sanierungsbeitrages in ähnlicher Höhe zum Ausdruck gebracht worden. Bei der Verrechnung weiterer Zinsentgelte wären weitere Verluste der KG aufgelaufen, für welche wiederum die GmbH eingestanden hätte. Der Verzicht eines Zinsentgeltes der GmbH an die KG sei somit als Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Stellung der GmbH zu sehen. Die Vorgangsweise sei nicht nur fremdüblich, sondern unter kaufmännischen Gesichtspunkten geradezu zwingend. Das wirtschaftliche Engagement der GmbH, die ihrer KG notwendige Geldmittel in Form eines Zinsverzichtes zur Verfügung stelle, erfolge somit im ausschließlichen Interesse der GmbH und nicht aus der Nahebeziehung der Gesellschafter der KG. Zur Ansicht, diese Erklärung sei im Nachhinein erfolgt, würde erwidert, dass naturgemäß zuerst das jährliche Bilanzergebnis der KG vorliegen müsse, damit die Komplementär- GmbH aus ihrer gesellschaftsrechtlichen und kaufmännischen Sicht her

überhaupt eine Entscheidung treffen könne. Erst nach Vorliegen des Bilanzergebnisses könne die GmbH entscheiden, ob ein Verzicht auf bestimmte Vermögensgüter in welcher Form auch immer, aus wirtschaftlicher Sicht her sinnvoll sei. Der schlussendlich schriftlich gefasste Gesellschafterbeschluss vom 20. Jänner 2009 stelle einen rein formellen Akt bereits früher getroffener mündlicher Vereinbarungen dar und diene als zukünftige Entscheidungsgrundlage der Gesellschafter der GmbH. Diese Vorgangsweise sei daher steuerlich anzuerkennen, da sowohl der außersteuerliche Grund der Verringerung des unternehmensrechtlichen Haftungspotentials des Komplementärs gegeben sei als auch diese aus der Sicht des Komplementärs einem Fremdvergleich standhalte. Gewinnverzichtserklärungen in dieser Art würden vom Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 25.10.2000, 98/13/0075) steuerlich anerkannt.

Ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt diese Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit die Berufung argumentiert, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 25.10.2000, 98/13/0075 „Gewinnverzichtserklärungen in dieser Art anerkannt“, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass vom Verwaltungsgerichtshof mit diesem Erkenntnis ausschließlich über die Frage entschieden wurde, ob bei vorliegendem Sachverhalt hinsichtlich der unstrittig erfolgten Überlassung der in Rede stehenden Fahrzeuge die Merkmale einer verdeckten Gewinnausschüttung gegeben waren oder nicht. Mangels diesbezüglichen Beschwerdegegenstandes traf der VwGH hingegen keine Aussage darüber, ob eine Gewinnverichtsvereinbarung, gemessen an den Kriterien, die für Familienverträge entwickelt wurden, einem Fremdvergleich standhält. Mangels vergleichbaren Sachverhaltes ist somit dieses VwGH- Erkenntnis für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles nicht einschlägig.

Da die gesetzlichen Bestimmungen über die Gewinnverteilung aller Gesellschafter der KG dispositives Recht sind, sind für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages als maßgebend anzusehen (vgl. auch VwGH 27.04.2000, 96/15/0185 und die dort angeführte Judikatur).

Der aktenkundige Gesellschaftsvertrag der X GmbH & CoKG legt in § 7 „Jahresabschluß, Gewinn und Verlust“ (auszugsweise) Folgendes fest:

„1. Der Jahresabschluß (...).

Alle mit der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft direkt oder indirekt in Zusammenhang stehenden Auslagen sind, unabhängig davon, ob im Rechnungsjahr ein Gewinn erzielt worden ist, der Komplementärgesellschaft zu ersetzen.

2. An Verlusten der Gesellschaft nimmt die Komplementärin im Innenverhältnis nicht teil; Verluste sind daher den Kommanditisten im Verhältnis der von ihnen übernommenen Kommanditeinlagen zuzurechnen.

Die Komplementärin erhält unabhängig vom Geschäftsverlauf zur Abgeltung des von ihr übernommenen Risikos und als Ausgleich für die übernommene Geschäftsführung unbeschadet des Ersatzes der dadurch tatsächlich entstandenen Auslagen einen fixen Vorweggewinn in Höhe von 5 % des Jahresgewinnes der Kommanditgesellschaft, mindestens aber einen Vorweggewinn in Höhe von 6 % des effektiv haftenden Komplementärkapitals (Stammkapital der Komplementärin zuzüglich Gewinnvorträge und Rücklagen bzw. abzüglich Verlustvorträge). Die restlichen Gewinnbeträge werden unter den Kommanditisten im Verhältnis der von ihnen übernommenen Kommanditeinlagen zueinander aufgeteilt.

3. Der Jahresabschluß (....)

4. Eine feste Verzinsung der Einlagen der Gesellschafter findet nicht statt.

5. Nicht behobene Gewinne werden mit dem von der Gesellschafterversammlung festgesetzten Zinssatz, bis auf weiteres mit 6 % p.a., ab Fälligkeit verzinst.“

Aus dem Jahresabschluss (Gewinn und Verlustrechnung) der X GmbH ergibt sich demgegenüber folgende Gewinnverteilung an die Komplementär- GmbH.

2005:

Erträge aus Beteiligungen	
Verzinsung Kapital	7.177,78 €
Gewinnanteil KG	6.482,08 €
außerordentliches Ergebnis	- 7.500,00 €
außerordentliche Aufwendungen	7.500,00 €

2006:

Erträge aus Beteiligungen	
Verzinsung Kapital	7.590,72 €
Gewinnanteil KG	6.754,71 €
außerordentliches Ergebnis	- 7.500,00 €
außerordentliche Aufwendungen	7.500,00 €

2007:

Erträge aus Beteiligungen	
---------------------------	--

Verzinsung Kapital	8.048,30 €
Gewinnanteil KG	7.055,94 €
außerordentliches Ergebnis	- 8.000,00 €
außerordentliche Aufwendungen	8.000,00 €

2008:

Erträge aus Beteiligungen	
Verzinsung Kapital	8.535,88 €
Gewinnanteil KG	7.370,37 €
außerordentliches Ergebnis	- 10.000,00 €
außerordentliche Aufwendungen	10.000,00 €

2009:

Erträge aus Beteiligungen	
Verzinsung Kapital	6.934,15 €
Gewinnanteil KG	7.619,75 €
außerordentliches Ergebnis	- 7.500,00 €
außerordentliche Aufwendungen	7.500,00 €

Im gegenständlichen Berufungsfall besteht allein Streit darüber und entscheidet diesen, ob das Finanzamt bei gegebener Sachlage im Ergebnis zu Recht im jährlichen Gewinnverzicht der X GmbH eine steuerlich unzulässige Gewinnminderung gesehen und deshalb den „Änderungen lt. Bp“ folgend mit den gegenständlichen Bescheiden die Anteile der X GmbH an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der X GmbH & CoKG in der bekämpften Höhe festgestellt hat. Dieser Rechtsauffassung lag die Ansicht des Finanzamtes (siehe dazu auch die Stellungnahme vom 5. Juli 2011 des steuerlichen Vertreters während der laufenden Betriebsprüfung) zugrunde, dass der in Frage stehende jährliche Gewinnverzicht (Sanierungsbeitrag) einem „Fremdvergleich“ nicht standhalte und erst im Nachhinein vereinbart worden sei. Den Gegenstandsfall entscheidet daher letztlich die Abklärung der Tatfrage, ob nach den Kriterien, die für Familienverträge entwickelt wurden, dieser Gewinnverzicht (Sanierungsbeitrag) steuerlich anzuerkennen ist.

Da die Gesellschafter der alleinigen Komplementär- GmbH in den Jahren 2005 und 2006 teilweise (hinsichtlich zwei von drei) und ab 2007 zur Gänze (alle beiden) ident mit den Kommanditisten der X GmbH & CoKG sind, war das Finanzamt nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis vom 27.04.2000, 96/15/0185) durchaus berechtigt, die Vereinbarungen/Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und den Gesellschaftern der KG an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Solche Verträge (hier die vorerst mündlich gefassten Gesellschafterbeschlüsse und der am 20. Jänner 2009 für die Jahre 2004 bis 2007 abgeschlossene Umlaufbeschluss über die Änderung der Gewinnverteilung durch Gewinnverzicht (Leisten eines Sanierungsbeitrages) im Wege eines „außerordentlichen Aufwandes“) – 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, die kumulativ vorliegen müssen, entsprechen die in Frage stehenden Gesellschafterbeschlüsse betr. Gewinnverzicht der Komplementär- GmbH zu Gunsten der GmbH & CoKG aus nachstehenden Überlegungen nicht. Nach dem aktenkundigen Gesellschaftsvertrag erhält die geschäftsführenden Komplementär- GmbH unabhängig vom Geschäftsverlauf einen Vorweggewinn in Höhe von 5 % des Jahresgewinnes der Kommanditgesellschaft, mindestens aber einen Vorweggewinn in Höhe von 6 % des effektiv haftenden Komplementärkapitals. Des Weiteren werden nicht behobene Gewinne mit dem von der Gesellschafterversammlung festgelegten Zinssatz, bis auf weiteres mit 6 % p.a. ab Fälligkeit verzinst. In den Bilanzen der GmbH & CoKG ist unter Komplementärkapital jeweils ein positives variables Kapital Komplementär ausgewiesen. Die Komplementär- GmbH hat in ihren jährlichen Gewinn und Verlustrechnungen unter Erträge Beteiligungen zum einen eine „Verzinsung Kapital“ und zum anderen einen „Gewinnanteil KG“ ausgewiesen, gleichzeitig aber als außerordentliches Ereignis einen jährlichen Gewinnverzicht als „außerordentlichen Aufwand“ gewinnmindernd berücksichtigt. Während die „Verzinsung Kapital“ und der „Gewinnanteil KG“ mit den im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gewinnverteilungsregelungen korrespondieren und darin ihre Erklärung finden, lässt sich aus dem Wortlaut des Umlaufbeschlusses schlüssig folgern, dass bis zu dessen Abschluss lediglich mündliche Gesellschafterbeschlüsse bestanden, somit keine (schriftlich festgehaltene) Vereinbarung vorlag, mit der die jährlich durch den eingebuchten „außerordentlichen Aufwand“ herbeigeführte Änderung der Gewinnverteilung des Gesellschaftsvertrages nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht worden wäre.

Der am 20. Jänner 2009 von C als Geschäftsführer der Komplementär- GmbH und von C und B als Gesellschafter der GmbH und der GmbH & CoKG unterfertigte Umlaufbeschluss betr. "Abstimmung auf schriftlichem Weg- Sanierungsbeitrag der GmbH an die GmbH & CoKG" hat folgenden Wortlaut:

„Aufgrund mündlich gefasster Gesellschafterbeschlüsse wurden folgende Sanierungsbeiträge zur anteiligen Verlustabdeckung seitens der GmbH an die KG geleistet:

2004	€	7.500,00
2005	€	7.500,00
2006	€	7.500,00
2007	€	8.000,00

Die o.a. Beschlüsse werden hiemit auch formell bestätigt."

Dieser Umlaufbeschluss (der außerdem nur die Jahre 2004 bis 2007 umfasst) lässt somit an Sachverhalt erkennen, dass bislang dem jährlichen Gewinnverzicht lediglich ein mündlich gefasster Gesellschafterbeschluss zugrunde lag, wobei die Berufung selbst weder behauptet geschweige denn nachweist, auf welche Weise dieser mündliche Gesellschafterbeschluss nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht worden ist. Überdies enthalten die mündlich gefassten Gesellschafterbeschlüsse und der Umlaufbeschluss vom 20. Jänner 2009, der nach dem Schreiben vom 22. März 2011 lediglich *„einen rein formellen Akt bereits früher getroffener mündlicher Vereinbarungen darstellt“* augenscheinlich keine Vereinbarung der Gesellschafter womit konkret festgelegt wird, ob die GmbH bis auf weiteres bzw. wie lange, aufgrund welcher bei der GmbH & CoKG bestehenden wirtschaftlichen Gegebenheiten und letztlich in welcher bestimmten Höhe auf die ihr nach dem Gesellschaftsvertrag (siehe § 7 Z 5 Gesellschaftsvertrag der GmbH & CoKG) zustehende „Verzinsung Kapital“ als von ihr zu leistender Sanierungsbeitrag zu verzichten hat. Hinsichtlich des jährlich von der Komplementär-GmbH geleisteten (zu leistenden) Verzichtes auf die Zinsverrechnung (Gewinnverzicht) fehlt somit, was unbestritten blieb, eine diesbezügliche inhaltlich eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung der Gesellschafter, mit der konkretisiert wird, unter welchen wirtschaftlichen Voraussetzungen, in welcher betragsmäßigen Höhe und wie lange die GmbH auf diese Zinsverrechnung verzichtet. Betrachtet und vergleicht man die Höhe des jährlich, laut Berufungsvorbringen erst nach Vorliegen des Bilanzergebnisses festgelegten „außerordentlichen Aufwandes“ könnte im Übrigen durchaus der etwaige Eindruck entstehen, dass im Nachhinein durch Gesellschafterbeschluss jährlich ein solch hoher „Gewinnverzicht“ vereinbart wurde der sicherstellt, dass die von der solcherart gekürzten Steuerbemessungsgrundlage errechnete Körperschaftsteuer für jedes Jahr knapp unter der „Mindest- Köst“ von 1.750 € liegt. Diese zwischen der Komplementärin und den

Gesellschaftern der GmbH & CoKG getroffene Vereinbarung betr. Verzicht auf das Zinsentgelt hält schließlich auch einem Fremdvergleich nicht stand, denn es kann wohl kein Zweifel daran bestehen, dass eine Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter nicht gleichzeitig auch die Gesellschafter der KG sind, sich auf eine derart undeutlich ausformulierte, nur von ihr eine Sanierungsleistung abverlangende Verzichtsvereinbarung nicht „eingelassen“ hätte. In diesem Zusammenhang sollte nicht unerwähnt bleiben, dass C sowohl alleiniger Geschäftsführer der H GmbH als auch Gesellschafter der X GmbH und der X GmbH & CoKG ist.

Gegen die Begründetheit und Stichhaltigkeit obiger Schlussfolgerungen spricht aus nachstehenden Überlegungen nicht das Berufungsvorbringen. Gemäß § 161 Abs. 2 iVm § 128 UGB haftet der Komplementär für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner „unbeschränkt“. Die Komplementär- GmbH haftet daher mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der KG. Wenn in der Berufung im Wesentlichen damit argumentiert wird, *„bei der Verrechnung weiterer Zinsentgelte wären weitere Verluste für die KG aufgelaufen, für welche wiederum die GmbH eingestanden hätte. Der Verzicht eines Zinsentgeltes der GmbH an die KG ist somit als Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Stellung der GmbH zu sehen. Diese Vorgangsweise ist nicht nur fremdüblich, sondern unter kaufmännischen Gesichtspunkten gerade zu zwingend. Das wirtschaftliche Engagement der GmbH, die ihrer KG notwendige Geldmittel in Form eines Zinsverzichtes zur Verfügung stellte, erfolgte somit im ausschließlichen Interesse der GmbH und nicht aus der Nahebeziehung der Gesellschafter der KG“*, dann lassen diese Ausführungen außer Acht, dass dieser Zinsverzicht letztlich eine ansonsten am Verrechnungskonto „variables Kapitalkonto Komplementär“ unter „Eigenkapital X GmbH“ zu verbuchende (echte) Forderung der GmbH gegen die KG betroffen hat. Insoweit würde daher die eingewendete Haftung der Komplementärin für diese Verbindlichkeiten der KG ihre eigene Forderung gegenüber der KG betreffen und damit im Falle einer Geltendmachung der Haftung im wirtschaftlichen Ergebnis eine Vereinigung von Forderung und Haftung eintreten. Mit dem Haftungsrisiko der GmbH kann daher der in Frage stehende Leistungsverzicht nicht plausibel erklärt werden. Des Weiteren trifft die Bw. aus ihrer Stellung als Arbeitsgesellschafterin keineswegs die Verpflichtung, in Form eines Gewinnverzichtes der KG eigene Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Eine mit der KG nicht infolge Gesellschafteridentität verbundene Komplementär-GmbH würde wohl nur dann durch Leistungsverzicht an einer etwaigen Sanierung der KG teilnehmen, wenn im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme (neben anderen Gläubigern) zumindest auch die am Vermögen der KG beteiligten Kommanditisten gleichfalls einen entsprechenden finanziellen Beitrag dazu leisten. Ein vergleichbarer Leistungsverzicht der Kommanditisten wurde weder behauptet noch ergibt sich ein solcher aus den Jahresabschlüssen der GmbH & CoKG. Berücksichtigt man außerdem, dass für die Streitjahre die in den Bilanzen der GmbH & CoKG ausgewiesenen Verbindlichkeiten ein Mehrfaches des

Vermögens der GmbH betragen dann zeigt dies deutlich, dass sich durch den jährlichen Gewinnverzicht bezogen auf die bestehende Haftung der GmbH für die Verbindlichkeiten der KG keine ins Gewicht fallende Änderung ergeben hat. In der Reduzierung des Haftungsrisikos kann daher nicht der einem Fremdvergleich standhaltende Grund gesehen werden, dass mit Gesellschafterbeschluss allein von der Komplementär- GmbH ein vorher nicht näher determinierter Gewinnverzicht als jährlicher Sanierungsbeitrag abverlangt wurde.

Entgegen den Berufungsausführungen ist an Sachverhalt schlüssig davon auszugehen, dass bezogen auf den in Rede stehenden Gewinnverzicht die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien nicht gegeben sind. Die Außenprüfung hat folglich zu Recht den Gewinnverzicht steuerlich nicht anerkannt und anlässlich der Gewinn und Verlustverteilung den Betrag des jährlichen Gewinnverzichts (2005, 2006, 2009: jeweils 7.500 €, 2007: 8.000 €, 2008: 10.000 €) zusammen mit der „Vergütung lt. Vertrag“ als den Gewinnanteil der X GmbH angesetzt. Die mit den bekämpften Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erfolgten streitgegenständlichen Feststellungen des Anteils der X GmbH in Höhe von 13.659,86 € (für das Jahr 2005), von 14.345,43 € (für das Jahr 2006), von 15.104,24 € (für das Jahr 2007), von 15.906,25 € (für das Jahr 2008) und von 14.553,90 € (für das Jahr 2009) an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der X GmbH & CoKG ist somit rechtens. Über die gegenständliche Berufung war daher spruchgemäß abzusprechen.

Innsbruck, am 20. September 2013