



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der xxxxx, yyyy, vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, zzzz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (infolge Bw.) ist ein Elekroununternehmen und wird unter dem Firmennamen F.G.. in der Rechtsform einer Gesellschaft mbH & Co KG geführt.

Aus dem aktenkundigen Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1990 geht ua. Folgendes hervor:

Gesellschaftsvertrag

„....IV. Gegenstand des Unternehmens:...

V. Gesellschaftskapital:

- 1. Die Kapitaleinlagen der Gesellschafter sind unbeweglich. Sie werden auf festen Kapitalkonten gebucht.*
- 2. Die persönlich haftende Gesellschafterin Firma F.G.. Gesellschaft mbH erbringt eine Kapitaleinlage von S 50.000,00.*
- 3. Der Kommanditist F.G.. hat eine Kapitaleinlage von 200.000,00 zu erbringen*

Das Gesellschaftskapital beträgt S 250.000,00.

4. Die Komplementärin Firma F.G.. Gesellschaft mbH hat ihre Kapitaleinlage mit Unterfertigung dieses Vertrages bar zu leisten.

5. Der Kommanditist F.G.. bringt auf seine Kapitaleinlage das Betriebsvermögen des ihm gehörigen nicht protokollierten Unternehmens des Elektronunternehmens mit dem Standort in bb.... zu den in der Bilanz zum 31.12.1989 ausgewiesenen Buchwerten ein. Hinsichtlich der in der Bilanz aufscheinenden Liegenschaften EZ. bb , welche im Alleineigentum des F.G.. stehen, wird festgestellt, dass diese Sonderbetriebsvermögen des Herrn F.G.. bleiben.

VI. Geschäftsführung und Vertretung:

1. Die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft obliegt der Komplementärgesellschaft. Diese hat die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmannes zu führen.

2. Der Komplementärin sind Aufwendungen aller Art, die durch die Geschäftsführung der Gesellschaft erwachsen, zu ersetzen. Angemessene Abschlagszahlungen sind laufend zu leisten.

.....

VIII: Dauer Jahresabschluß, Gewinn und Verlustrechnungen:

.....

3. Neben den Kosten der Geschäftsführung, die der Komplementärgesellschaft ersetzt werden, ist die Komplementärgesellschaft mit 30% am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. Diese Gewinnbeteiligung setzt sich zusammen aus 10% Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme und 20% für die Beteiligung.

4. Der Kommanditist F.G.. ist am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 70% und am Vermögen mit 80% beteiligt.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2000 bis 2002 eine Betriebsprüfung statt, dabei wurden Feststellungen, die aus dem Betriebsprüfungsbericht - ArbG-Nr 11111 - ersichtlich sind, getroffen. Die Gewinnverteilung der Bw. erfolgte nach dem oben angeführten Gesellschaftsvertrag im Verhältnis 70% zu 30%.

Das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO wurde ua für das Jahr 2002 gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, wiederaufgenommen.

Dementsprechend wurden gemäß § 188 BAO die Einkünfte mit Bescheid vom 25. November 2003 wie folgt festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-118.201,81 €
Name/Adresse/Finanzamt/StNr	Anteil	
001 F.G.. GesmbH SSSSS	Einkünfte 3333	-47.184,88
002 F.G.. jun SSSSS	Einkünfte 4444	- 71.016,93
Vorsorge für Abfertigungen (§ 14 EStG 1988)		4.458,18 €

Gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften 2002 (Ergebnisaufteilungsbescheid 2002) vom 25. November 2003 brachte der steuerliche Vertreter rechtzeitig das Rechtsmittel der **Berufung** ein, mit folgender Begründung:

"Die Berufung richtet sich gegen die falsche Verteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die einzelnen Gesellschafter.

Aufgrund der abgehaltenen Betriebsprüfung (Bp.) ergab sich eine Wiederaufnahme für das Jahr 2002 bei dem der ursprüngliche Gewinn von € 68.040,68 auf einen Verlust von – € 118.201,81 geändert wurde.

Durch die Betriebsprüfung wurde dieses Ergebnis nach Beteiligungsprozenten aufgeteilt. Dies ist aber im Verlustfall nicht korrekt, da ein Gesellschafterbeschuß vorliegt, der für den Verlustfall vorsieht, dass aus handelsrechtlichen und haftungsrechtlichen Gründen die Geschäftsführungs-GmbH mindestens einen Gewinnanteil in Höhe von € 5.147,00 erhält.

Wir beantragen daher die Ergebnisverteilung wie folgt zu ändern:

	Ergebnisverteilung laut Bescheid vom 25. November 2003	Beantragte Ergebnisverteilung laut Berufung
Einkünfte aus Gewerbe- betrieb gesamt	-118.201,81	- 118.201,81
F.G.. GesmbH StNr.: 3333	- 47.184,88	+ 5.147,00
F.G.. jun.	- 71.016,93	- 123.348,81

StNr.: 4444		
-------------	--	--

Aus dem beigelegten Gesellschafterbeschuß vom **20. April 2001** geht folgendes hervor:

Gesellschafterbeschuß

„Die Gesellschafter der F.G.. GesmbH & Co KG, und zwar

1) F.G.. GesmbH

vertreten durch ihren Geschäftsführer F.G.. und

2) F.G.. als Kommanditist

vereinbaren für die nach dem 31. März 2001 endenden Geschäftsjahre folgende Ergänzung zur Gewinnverteilungsregelung nach Punkt VIII 3 des Gesellschaftsvertrages.

Die F.G.. GesmbH erhält als Komplementärin für die nach dem 31. März 2001 endenden Geschäftsjahre jeweils einen Gewinnanteil für Risiko und Haftung in einem solchen Ausmaß, dass die, auf diesen Mindestgewinn entfallende Körperschaftsteuer der gesetzlichen Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs. 4 KStG in der jeweiligen geltenden Fassung entspricht. Bei einer Mindestkörperschaftsteuer von S 24.080,00/Jahr und einem Körperschaftsteuersatz von 34% beträgt der Mindestgewinn somit S 70.825,00 (= € 5.147,00).

bb , am 20. April 2001...“

Die Berufung wurde der Bp. zur Stellungnahme übermittelt. Aus der **Stellungnahme vom 15. Dezember 2003** geht folgendes hervor:

„.....Tatsächlich liegt ein mit den Steuererklärungen für das Jahr 2001 am 15. Oktober 2001 eingereichter Gesellschafterbeschuß, datiert mit dem 20. April 2001 vor, welcher besagt , dass die F.G.. GesmbH als Komplementärin für die nach dem 31. März 2001 endenden Geschäftsjahre jeweils einen Gewinnanteil für Risiko und Haftung in einem solchen Ausmaß erhält, dass die, auf diesen Mindestgewinn entfallende Körperschaftsteuer der gesetzlichen Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24 Abs. 4 KStG in der jeweils geltenden Fassung entspricht. Bei einer Mindestkörperschaftsteuer von S 24.080,--/Jahr und einem Körperschaftsteuersatz von 34% sollte dieser Mindestgewinn somit S 70.825,-- (€ 5.147,00) betragen.

In der Einleitung des Gesellschafterbeschlusses ist textiert, dass dies eine Ergänzung zu Gewinnverteilungsregelung nach Punkt VIII 3 des Gesellschaftsvertrages darstellen soll. Dort wiederum ist festgehalten, dass der Komplementärgesellschaft die Kosten der Geschäftsführung ersetzt werden.

Daneben ist sie mit 30% an Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, wobei 10% als Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme und 20 % für die Beteiligung gelten sollen.

Abgesehen davon, dass mit dem eingewendeten Gesellschafterbeschluss vom 20. April 2001 eine vollkommen unklare Regelung vorliegt, widerspricht sie auch jeglichem Fremdvergleich.

Unklar erscheint die Regelung deshalb, weil aus der Textierung nicht hervorgeht, ob die Vereinbarung die ursprüngliche Regelung überhaupt ersetzt oder nur für einen bestimmten Fall ergänzt. Sollte Letzteres der Fall sein, wofür die einleitende Textierung spricht, ist nicht geregelt, ob diese Vereinbarung auch den Gewinnanteil für die bestehende Beteiligung ersetzen soll oder nur für den Anteil der Risikoabdeckung gilt.

Dem Fremdvergleich widerspricht die Regelung insofern, als es im Geschäftsleben nicht üblich ist, dass man Beteiligungserträge und Haftungsabgeltungen in einer Form vereinbart, welche für den Fall eines erzielten Gewinnes nach oben hin keine Einschränkung erfahren, aber im Fall eines Verlustes einen Mindestertrag vereinbart, welcher sich an einer gesetzlichen Mindestbesteuerung orientiert und sich somit jederzeit ändern kann. Der Beteiligungsertrag des einen Vertragspartners kann somit immer nur positiv sein, wogegen der andere Vertragspartner sowohl seine eigenen Verluste als auch die des anderen zu übernehmen hat, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt auch ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor, weil die gegenständliche Vereinbarung ausschließlich für den Zweck der Kompensierung der gesetzlich verankerten Mindestkörperschaftsteuerpflicht getroffen worden ist, indem durch die geänderte Gewinnverteilungsregelung eine Entlastung der Einkommensteuerpflicht des Gesellschafters herbeigeführt wird. Nach den Bestimmungen des § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Die Abgaben sind nach der genannten Bestimmung so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. ...".

Aus der **Gegenäußerung der Bw. vom 9. Februar 2004** zur Stellungnahme der Bp. geht folgendes hervor:

"Mit dem Gesellschafterbeschluss wurde nur der Ausschluss der Geschäftsführungs- GmbH auf Zuweisung eines Verlustes geregelt. Bei Vorliegen von Gewinnen ist die bisherige Regelung aufrecht.

Da in der Gesellschaftsform der GesmbH & Co KG die Geschäftsführungs- GmbH als Komplementär somit als vollhaftender Gesellschafter auftritt war diese Abänderung der Gewinnverteilungsberechnung sogar erforderlich.

Dies war aus haftungstechnischen und insolvenzrechtlichen Gründen notwendig. Denn bei

Vorliegen einer überschuldeten GmbH sind insolvenzrechtliche Schritte einzuleiten. Durch den Ausschluß der Zuweisung von Verlusten auf die Geschäftsführungs GmbH kommt es somit zu keinem insolvenzrechtlichen Tatbestand in der vollhaftenden Gesellschaft und eine Fortführung ist gesichert.

Es ist auch zu erwähnen, dass ein Ausschluss eines Gesellschafters vom Verlust oder die Zuweisung eines Mindestgewinnes (falls ein gewisses Ergebnis nicht erzielt wird) natürlich schon dem Fremdvergleich standhält.

Insbesondere ist dies in den Fällen, in denen der Mitgesellschafter nicht im Unternehmen mittätig ist und eine Mindestverzinsung für das von ihm eingebrachte Kapital oder eine Vergütung für das Haftungsrisiko fordert, durchaus üblich (VwGH vom 6.5.1980, 79/00/1345).

Wie sie selbst ausführen, setzt sich der Gewinnanteil von 30% aus 10% Risikoabdeckung und 20% für die Beteiligung zusammen. Bei einem Verlust würde der Gesellschaft nicht nur keine Vergütung für Risiko und Haftungsübernahme gewährt, sie müsste noch einen Verlust für Risiko- und Haftungsübernahme tragen. Dies würde eigentlich dem Geschäftsleben widersprechen. Es ist daher die Neuregelung der – in einem schon sehr alten Gesellschaftsvertrag beschlossene – Ergebnisverteilung eigentlich als Richtigstellung und nicht als Abänderung zu sehen.

Gemäß Einkommensteuerrichtlinien RZ 5883 sind für die Gewinnverteilung grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter maßgebend. Dabei ist eine getroffene Gewinnverteilung wenn sie dem unterschiedlichen Haftungsrisiko Rechnung trägt auch für steuerliche Belange anzuerkennen. Außerdem wird in den RZ 5890ff angeführt, dass der Komplementär-GmbH neben dem Ersatz der Geschäftsführungskosten auch das Haftungsrisiko abzugelten ist“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die im Gesellschafterbeschuß vom 20. April 2001 vereinbarte ergänzende Gewinnverteilungsregelung in Bezug auf den von der Bp. im Jahr 2002 festgestellten Verlust steuerlich anzuerkennen ist oder nicht.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass die im Gesellschafterbeschuß vom April 2001 als Ergänzung getroffene Vereinbarung „Die F.G.. GesmbH erhält als Komplementärin für die nach dem 31. März 2001 endenden Geschäftsjahre jeweils einen Gewinnanteil für Risiko und Haftung in einem solchen Ausmaß, dass die, auf diesen Mindestgewinn entfallende Körperschaftsteuer der gesetzlichen Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs.4 KStG in der jeweiligen geltenden Fassung entspricht; bei einer Mindestkörperschaftsteuer von S 24.080,00/Jahr und einem Körperschaftsteuersatz von 34% beträgt der Mindestgewinn

somit S 70.825,00 (= € 5.147,00)“, mangels Fremüblichkeit nicht anzuerkennen ist, sondern dass die im Gesellschaftsvertrag von 1990 getroffene Vereinbarung zur Anwendung kommt.

Die Gewinnverteilung bei einer KG hat grundsätzlich nach den vertraglichen Vereinbarungen der Gesellschafter zu erfolgen. Dies gilt auch für die Verteilung von Verlusten. Abweichungen davon müssen besonders gerechtfertigt sein bzw. sind geboten, wenn zB besondere Haftungsrisiken übernommen werden oder der Arbeitseinsatz eines Gesellschafters entlohnt wird. Als verteilungsfähig kommt nur derjenige Gewinn oder Verlust in Frage, der während des Bestehens der Mitunternehmerschaft entstanden ist.

Nach herrschender Lehre hat zwar eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Ergebnisverteilung zu unterbleiben, weil davon auszugehen ist, dass die Ergebnisanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht allerdings bei Familiengesellschaften. In solchen Fällen hat die Abgabenbehörde die Angemessenheit der Ergebnisverteilung zu prüfen und insbesondere zu untersuchen, ob sie einer Verteilung wie unter fremden Personen entspricht. Sobald nämlich Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden.

Die Prüfung ist anhand der Kriterien für nahe Angehörige vorzunehmen:

Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind daran zu messen, ob sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Der Gewinnanteil der GmbH muß neben dem Ersatz für die Geschäftsführung eine Prämie umfassen, die das Haftungsrisiko der GmbH für sämtliche Gesellschaftsschulden abgilt. Die Höhe dieser Haftungsprämie muß der Haftungssituation angemessen sein und sie ist nicht gesetzlich geregelt. Sie wird nach den Umständen des Einzelfalles zu bemessen sein.

Eine unangemessene Gewinnverteilung ist auf eine angemessene zu korrigieren (ua VwGH 6. 5 1980, 1345, 1372/79; 9. 11 1982, 82/14/0083, 7.2.1989, 86/14/0121,0122; 25.10.1994, 94/15/0036; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23, Tz 46f; § 20, Tz. 54.3).

Der Komplementärgesellschaft obliegt die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft, wobei der Komplementärin Aufwendungen aller Art, die durch die Geschäftsführung der Gesellschaft erwachsen sind, ersetzt werden und sie laufend Abschlagszahlungen erhält.

Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1990, werden die Beschlüsse, soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anderes bestimmen, mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefaßt (VII. des Gesellschaftsvertrages).

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Willensbildung und die Gewinnverteilung in der KG lediglich dem überwiegend beteiligten Kommanditisten F.G.. vorbehalten ist.

Außerdem wurde vereinbart, dass die Komplementärgesellschaft mit 30% am Gewinn und Verlust beteiligt ist, wobei sich die Gewinnbeteiligung zusammensetzt aus 10% Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme und 20% für die Beteiligung.

Die Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme findet somit Berücksichtigung im Ausmaß einer prozentuellen Beteiligung von 10% am Gewinn.

Das Finanzamt hat diese Regelung im Gesellschaftsvertrag als angemessen anerkannt.

Demgegenüber sieht nun der Gesellschafterbeschluss vom **20. April 2001** eine Ergänzung vor, dass „die F.G.. GesmbH als Komplementärin für die nach dem 31. März 2001 endenden Geschäftsjahre jeweils einen Gewinnanteil für Risiko und Haftung in einem solchen Ausmaß erhalten soll, dass die, auf diesen Mindestgewinn entfallende Körperschaftsteuer der gesetzlichen Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs. 4 KStG in der jeweiligen geltenden Fassung entspricht; sodass von einem Mindestgewinn in Höhe von S 70.825,00 (= € 5.147,00)“ auszugehen sei.

Weiters ist bekannt, dass an der Bw. die F.G.. GesmbH (Beteiligte sind Herr F.G.. und Frau gggg) – Komplementär – mit einer Kapitaleinlage von S 50.000,00 und Herr F.G.. – Kommanditist – mit einer Kapitaleinlage von S 200.000 unter Einbringung des nicht protokollierten Elektrounternehmens – beteiligt sind. Wenn die Bw. vorbringt, dass sich die Bp. bei der Gewinnverteilung an das „Beteiligungsverhältnis“ gehalten habe, so ist diesbezüglich dazu anzuführen, dass das Beteiligungsverhältnis am Vermögen mit 20% zu 80% aufgrund des Gesellschaftsvertrag festgelegt wurde.

Laut VwGH (27.4.2000, 96/15/0185) hat ein Umlaufbeschluss, der eine vom Gesellschaftsvertrag abweichende Gewinnverteilung zwischen den Kommanditisten und der als Geschäftsführer fungierenden Komplementär GmbH beinhaltet, die für nahe Angehörige maßgeblichen Kriterien zu erfüllen.

Eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung ist bei einer GmbH & Co KG, deren Kommanditist Gesellschafter der GmbH oder nahe Angehörige der Gesellschafter der GmbH sind, vorzunehmen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23, Tz 49).

Im gegenständlichen Fall ist eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen, weil sowohl bei der Komplementär -GesmbH als auch bei der GesmbH & Co KG Familienmitglieder beteiligt sind.

Die Voraussetzung, die vom VwGH immer wieder judiziert wird, dass eine Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließlichen Inhalt haben soll ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, zumal aus dem schriftlich vorliegenden Gesellschafterbeschluss vom 20. April 2001 nicht hervorgeht, ob der Gewinnanteil für Risiko und Haftung in Höhe von 5.147 € anstelle oder neben der 10%igen Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme zustehen soll, ob es sich um einen „Vorweggewinn“ handeln soll, ob dies der gesamte Gewinnanteil der Komplementär- GesmbH sei, oder ob dieser Gewinnanteil nur im Verlustfall – wie von der Bw. behauptet und vorgebracht wurde - zu gewähren ist. Dass der Mindestgewinn in Höhe von 5.147 € für die Komplementär- GesmbH in Anlehnung an die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG festgesetzt wurde ist außerdem nicht nachvollziehbar und sachlich einleuchtend. Mit diesem Gesellschafterbeschluss wurde keine klare und eindeutige Regelung geschaffen.

Jedenfalls sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Dabei hat die Abgabenbehörde die Angemessenheit der Ergebnisverteilung - hinsichtlich des ergänzenden Gesellschafterbeschlusses - zu prüfen und insbesondere zu untersuchen, ob sie einer Verteilung wie unter fremden Personen entspricht.

Die Vereinbarung im Gesellschafterbeschluss vom 21. April 2001, die laut Bw. im Verlustfall für die Komplementär -GesmbH einen Mindestgewinn in Höhe von 5.147 € vorsieht, welcher sich an der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs 4 KStG anlehnen und orientieren soll, ist aus folgenden Gründen **nicht fremdüblich**:

Dass eine Haftungsabgeltung für Risiko vereinbart werden kann ist aufgrund der Lehre und Rechtsprechung unbestritten (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 23 Tz 49, VwGH 6.5.1980,1345,1372/79 ua); nur soll die Haftungsvergütung eine angemessene Gegenleistung dafür darstellen, dass der Komplementär unbeschränkt für Verbindlichkeiten der KG haftet (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185 ua).

Weiters ist in diesem Zusammenhang anzuführen, dass es hinsichtlich der Haftungsabgeltung verschiedene Abgeltungs- und Vergütungsformen gibt:

- Die feste Vergütung, die auch in den Verlustjahren zu zahlen ist; und
- eine feste Vergütung, die nur aus dem Gewinn zu zahlen oder in Form eines bestimmten Prozentsatzes vom Gewinn zu gewähren ist. Bei dieser Form ist die Möglichkeit eines Ausfalles in gewinnlosen Jahren durch einen entsprechend höheren Ansatz des Vergütungssatzes zu

berücksichtigen. Dieser ist so zu bemessen, dass nach den Erkenntnismöglichkeiten im Zeitpunkt der Gewinnverteilungsabrede für die GmbH ein Entgelt gewährt wird, das im Durchschnitt einer wirtschaftsüblichen (Aval)provision entspricht (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 23 Tz 49, Max Margreiter, ecolex skript 1995/3). Auch nach Zorn (Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co KG, GmbH & Still, Seite 279) hat das zur Folge, dass hinsichtlich der Haftungsabgeltung die Gewinnbeteiligung dann über die Abgeltung der Kapitalbeteiligung hinaus voraussichtlich im Durchschnitt der Jahre mindestens soviel abwerfen muss, wie sich bei der Berechnung eines Gewinnvoraus in Anlehnung an die Avalprovision (für das Restvermögen) ergäbe.

Aufgrund der Aktenlage und dem Vorbringen (Gegenäußerung der Bw. vom 9. Februar 2004) der Bw. richtet sich die Gewinn und Verlustverteilung weiter nach dem Gesellschaftsvertrag vom 16. Jänner 1990 Punkt VIII 3, außer im Verlustfall: Der Komplementär- GesmbH soll ein Mindestgewinn in Höhe von 5.147 € in Anlehnung an die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG zustehen bzw. zuerkannt werden.

Der Bw. muß zugestanden werden, dass es auch unter Familienfremden nicht unüblich erscheint, das Risiko für die Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters durch eine prozentuelle Beteiligung am Gewinn der KG in der hier vorliegenden Größenordnung abzugelten.

Da die Bw. an der Variante einer festen Vergütung „10% Risikoabdeckung für die Haftungsübernahme“ festhält und keine Einwendungen bezüglich Höhe und Angemessenheit des Haftungsrisikos vorbringt, ist davon auszugehen, dass ein Ausfall in gewinnlosen Jahren offensichtlich durch einen entsprechend höheren Ansatz des Vergütungssatzes abgedeckt bzw. berücksichtigt wurde. Das Entgelt für die Haftungsabgeltung der Komplementär - GesmbH betreffend entspricht daher trotz auftretender Verluste im Durchschnitt (noch immer) einer angemessenen und wirtschaftsüblichen Abgeltung für die Haftungsübernahme.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. – unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 6.5.1980, 279/00/1345 (richtig VwGH 6.5.1980, 1345,1372/79) mit dem Zitat „Insbesondere ist dies in Fälle, in denen der Mitgesellschafter nicht im Unternehmen mittätig ist und eine Mindestverzinsung für das von ihm eingebrachte Kapital oder eine Vergütung für das Haftungsrisiko fordert, durchaus üblich“ – ist die Abgeltung des Haftungsrisiko (wie oben ausgeführt) im Gesellschaftsvertrag ausreichend und angemessen berücksichtigt .

Die Gewinnverteilungsregelung Punkt VIII 3 aus dem Jahr 1990 hält daher insoweit einem Fremdvergleich stand, und wurde auch vom Finanzamt anerkannt. Der UFS sieht auch keine Veranlassung von dieser Vereinbarung abzugehen.

Nicht gefolgt werden kann der Bw. darin, dass die ergänzende Vereinbarung vom 20. April 2001 angemessen und fremdüblich sei, wonach alle Verluste ausschließlich vom Kommanditisten getragen werden sollen, bei gleichzeitiger Anerkennung eines Gewinnanteiles für Risiko und Haftung in einem solchen Ausmaß für die Komplementär GesmbH, dass die, auf diesen Mindestgewinn entfallende Körperschaftsteuer der gesetzlichen Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs. 4 KStG in der jeweiligen geltenden Fassung – also einem Mindestgewinn von 5.147 € - entspricht, weil dies aus haftungs- und handelsrechtlichen Gründen notwendig sei und diese Neuregelung der Ergebnisverteilung eigentlich als Richtigstellung und nicht als Abänderung zu sehen sei.

Unstrittig ist, dass eine Vereinbarung eines garantierten Mindestgewinnes die Verlustbeteiligung ausschließt.

Die Verschiebung der Verlustanteile zu Ungunsten des Kommanditisten hält einem Fremdvergleich nicht stand, weil dies die Annahme voraussetzen würde, dass sich eine wirtschaftlich vernünftig handelnde Person mit einer Kapitaleinlage an einer mit Gewinnabsicht zu betreibenden Personengesellschaft beteiligen würde, um in der Folge die negativen Betriebsergebnisse in voller Höhe zur Gänze zu übernehmen, bei positiven Betriebsergebnissen hingegen auf eine Erfolgsbeteiligung zu verzichten (VwGH 24.10.1995,92/14/0020, zum Gewinn und Verlustausschluß einer Komplementär-GmbH).

Die Akzeptanz einer solchen Verlustbeteiligung zum Nachteil des Kommanditisten ist nur durch das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen den Gesellschaften zu erklären. Dies spricht dafür, dass der im Geschäftsleben (unter Fremden) üblicherweise vorhandene Interessensgegensatz im vorliegendem Fall nicht besteht. Ein der Bw. fremd gegenüberstehender Komanditist hätte einer derartigen Regelung nicht zugestimmt, weil diese dazu führt, dass er im Verlustfall alle Verluste in unbeschränkter Höhe (plus den zuerkannten Mindestgewinn für die GmbH) zu tragen hat und eine Auffüllung durch spätere Gewinne nicht erfolgt. Die Verlustanteile wurden nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen dem Kommanditisten zugerechnet, die ihm aufgrund seiner steuerrechtlichen für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen zustehen.

Das vorliegende Naheverhältnis ist somit die faktische Ursache, welche generell, also unabhängig etwa von der zivil- bzw- handelsrechtlichen besonderen Stellung von Kommanditisten berechtigt anzunehmen, dass ein Interessensausgleich fehlt.

Auch wurde von der Bw. nicht näher konkretisiert warum das Haftungsrisiko in Anlehnung an die Mindestkörperschaftsteuer und somit die Zuweisung eines Mindestgewinnes in Höhe von 5.147 € für die Komplementär GesmbH als fremdüblich angesehen werden soll. Ein sachlicher

und der Angemessenheit entsprechende Zusammenhang zwischen der Mindestkörperschaftsteuer und der Haftung für das Risiko ist nicht einsichtig und nachvollziehbar. Konkrete Argumente und Gründe ist die Bw. diesbezüglich auch schuldig geblieben.

Der gänzliche Ausschluß vom Verlust bei jeweils vereinbarten Mindestgewinn unter Anlehnung an die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs 4 KStG ist - wie schon oben ausgeführt - nur aufgrund der beherrschenden Stellung des Kommanditisten erklärbar.

Da hilft es auch nicht, dass ein vereinbarter Verlustausschluß zivilrechtlich zulässig ist.

Wenn die Bw. vorbringt, dass der Ausschluss der Geschäftsführungs -GesmbH auf Zuweisung eines Verlustes aufgrund haftungstechnischer und handels(insolvenz)rechtlicher Gründen für die Komplementär -GesmbH notwendig gewesen sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass der VwGH (24.10.1995, 92/14/0020) selbst von der Unbeachtlichkeit zivilrechtlicher Abmachungen ausgeht, und dementsprechend begründend ausführt „weil sich eine wirtschaftlich vernünftig agierende Person (daher auch eine juristische Person, deren Willen durch ihre Organe gebildet wird) nicht mit einer Kapitaleinlage an einer mit Gewinnabsicht zu betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligen würde, um in der Folge auf einen (positiven oder negativen) Erfolg dieser Mitunternehmerschaft zu verzichten. Die Beteiligung an einer solchen Gesellschaft erfolgt – im Fremdvergleich – üblicherweise nicht zur „banküblichen“ Verzinsung einer Einlage“.

Die steuerliche Angemessenheitsprüfung der Ergebnisverteilung hat sich daran zu orientieren, ob die Ergebnisverteilung den Beiträgen der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes der Bw. entspricht. Die dem Kommanditisten zugewiesenen Verlustanteile können daher nur insoweit ihrer Beteiligung an der Einkunftsquelle der Bw. zugerechnet werden, als sich die Verlustübernahme als Ausfluss der Beteiligung darstellt.

Die im Gesellschafterbeschluss vom 20. April 2001 für die Komplementär -GesmbH vereinbarte Gewinnverteilung für Risiko und Haftung, die als Ergänzung zur Gewinnverteilungsregelung zu Punkt VIII 3 des Gesellschaftsvertrages zu sehen ist, ist aus den dargelegten Gründen unangemessen und nicht fremdüblich.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 4. Februar 2010