

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_R über die Beschwerde der Bf, Adresse_1 , gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 21. Oktober 2009, betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (Fa. A-GmbH , in der Folge kurz: A-GmbH bzw Bf) ist die Komplementär-GmbH der KG (in der Folge kurz: KG).

2. Außenprüfung

Im Rahmen einer die Jahre 2005 bis 2007 umfassenden Außenprüfung bei der Bf stellte die Prüferin unter anderem Folgendes fest:

"Zu Tz. 2, Haftungsprovision:

Die A-GmbH weist von der Gründung an bis dato folgende Beteiligungsverhältnisse auf:

Vorname_2 Nachname_2:	17.500,00	50,00%
Vorname_3 Nachname_1a:	17.500,00	50,00%
	35.000,00	100,00%

Geschäftsführer der A-GmbH ist neben diesen beiden Gesellschaftern Hr. Vorname_1 Vorname_1a Nachname_1 . Die Firma Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG weist seit ihrer Gründung bis dato folgende Beteiligungsverhältnisse auf:

Komplementärin:	Nachname_1a GesmbH:	0,00	0,00%
Kommanditisten:	Vorname_1 Vorname_1a Nachname_1:	3.750,00	50,00%
	Vorname_2 Nachname_2 :	2.625,00	35,00%
	Vorname_3 Nachname_1a:	1.125,00	15,00%
		7.500,00	100%

Die Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. hat somit handelsrechtlich keine Kapitalbeteiligung an der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & CoKG, sie hat die Komplementärhaftung und die Geschäftsführung der KG übernommen. Die Gesellschafter der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. sind somit zugleich Kommanditisten der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG. Der Geschäftsführer Vorname_1 Nachname_1, der an der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. nicht beteiligt ist, ist der Lebensgefährte der Gesellschafterin Vorname_2 Nachname_2, somit sind alle Kommanditisten der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG als nahe Angehörige der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. zu betrachten.

Von der Gründung an bis einschließlich 2004 wurde der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. im Rahmen der Gewinnverteilung bei der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG für die Übernahme der Haftung als Komplementärin der KG eine Haftungsprovision iHv. € 4.000,00 zugestanden. Die Höhe dieser Haftungsprovision orientiert sich am vorhandenen Haftungskapital der GesmbH und erscheint angemessen. Mit Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 wurde diese Haftungsprovision rückwirkend ab dem Zeitraum 2005 nun auf € 1.000,00 per anno herabgesetzt, und mit Gesellschafterbeschluss vom 12.1.2009 erfolgte rückwirkend für 2007 und Folgejahre eine weitere Herabsetzung auf nur mehr € 500,00 per anno. Der Beschluss vom 10.12.2006 enthält dazu den folgenden Text: „Aufgrund des Jahresabschlusses zum 31.12.2004 der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG ergibt sich ein negatives Eigenkapital. Das Komplementärkapital der Nachname_1a GesmbH ist damit „aufgebraucht“. "

Die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnverteilung ist idR anzuerkennen, die Angemessenheit der Gewinnverteilung ist aber (bei Familiengesellschaften) zu untersuchen, insb. wenn die Kommanditisten Gesellschafter der GmbH oder nahe Angehörige der Gesellschafter sind. Einer am Vermögen der KG mit einer Einlage beteiligten Komplementär-GmbH gebührt ein angemessener Anteil am Gewinn, andernfalls liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Der Gewinnanteil muss auch eine Prämie für das Haftungsrisiko und einen Ersatz für die Geschäftsführung enthalten. Bei einer am Vermögen der KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH, die Geschäftsführer

und Haftungsträger ohne eigenen Betrieb ist, kann ein unangemessenes Haftungsentgelt zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede (mit Verminderung des Anteiles der GmbH) ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn der verbleibende Anteil immer noch angemessen ist und weiters Gründe für diese Neuverteilung gegeben sind (zB wenn überlassenes Know-How notwendige Grundlage des Unternehmens darstellt und dieses von dritter Seite nicht beschaffbar ist). Eine Abänderung der Gewinnverteilung (nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) mit Zustimmung der Körperschaft, zugunsten der anderen (auch an ihr selbst) beteiligten Gesellschaftern bewirkt (von Ausnahmefällen abgesehen) einen (erst) mit Abschluss der Vereinbarung bei den anderen Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigenden Vorteil (keine Neuverteilung in der Vergangenheit). Ein Verzicht der Komplementär-GmbH auf zustehende Gewinnanteile zugunsten ihrer als Kommanditisten beteiligten Gesellschafter kann auch verdeckte Ausschüttung sein. Eine ursprünglich angemessene Gewinnverteilung kann nachträglich zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn das Haftungsrisiko in einem Ausmaß ansteigt, dass eine GmbH mit fremden Gesellschaftern aussteigen oder kündigen würde.

Die nachträgliche Abänderung der Höhe der Haftungsprovision bewirkt, dass diese nunmehr nicht mehr angemessen ist. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass die kumulierten Verluste in der KG bis zum 31.12.2005 bereits auf € 273.000,00 angewachsen sind (zum Ausmaß und Entwicklung der Verluste der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG wird auf die dort getroffene Liebhabereifeststellung hingewiesen). Das Haftungsrisiko der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. ist demnach in den Jahren von 2000 bis 2008 laufend angestiegen. Dementsprechend hätte die Haftungsprovision eher erhöht werden müssen.

Die Differenz zwischen der ursprünglich vereinbarten Haftungsprovision iHv. € 4.000,00 und den unangemessen niedrigen aus den Jahren 2005 bis 2007 ist daher eine verdeckte Ausschüttung, die den Gesellschaftern Vorname_2 Nachname_2 und Vorname_3 Nachname_1a zugeflossen ist.

	2005	2006	2007
Haftungsprovision	4.000,00	4.000,00	4.000,00
Haftungsprovision laut Erkl	1.000,00	1.000,00	500,00
ergibt vGA Nachname_2 und Nachname_1a	3.000,00	3.000,00	3.500,00
davon 25% KEST	750,00	750,00	875,00

Da bei der Schlussbesprechung vom 29.9.2009 erklärt wurde, dass die Kapitalertragsteuer von den Gesellschaftern getragen wird, wird der Steuersatz von 25% angewendet.

Gem. § 95 Abs. 2 EStG ist die Kapitalertragsteuer durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der

Kapitalertragsteuer. Die Fa. Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. haftet demnach für die oa. Kapitalertragsteuer iHv. gesamt € 2.375,00."

3. Haftungsbescheid

Das FA folgte der Ansicht der Prüferin und erließ einen mit 21. Oktober 2009 datierten, an die Bf adressierten kombinierten Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 2005 bis 2007. Gemäß § 95 EStG 1988 werde die Bf als Abzugspflichtige für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Kapitalertrag zu entrichtenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 2.375,00 € in Anspruch genommen. Als Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 20.10.2009 (AB Nr. xxxxxx/09) verwiesen.

4. Berufung

Dagegen erhob die Bf das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde; Anm.) mit folgender Begründung:

"Gemäß dem seit 01. 01 2007 in Gültigkeit stehenden § 167 UGB ist, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht, den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zunächst ein ihrer Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen. Vor 2007 bestimmte § 168 Abs 2 HGB, dass, in Ansehung des Gewinns (welcher den Betrag gem. Abs 1 leg. cit. übersteigt), soweit nicht ein anderes vereinbart ist, ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile als bedungen gilt. Der VwGH präziserte diese Bestimmung in seiner Entscheidung 0214/77 vom 19.02.1979 dahingehend, dass, selbst falls Bedenken der Abgabenbehörde gegen die Einhaltung der gesetzlichen Regel zu einer wesentlich anderen Gewinnaufteilung führen, die von den Gesellschaftern vorgenommene Zuweisung der Gewinnanteile zu berücksichtigen sei.

Die Frage, die es zu beantworten gilt, ist also, ob die in den Gesellschafterbeschlüssen entschiedene Gewinnverteilung in einem solchen Maße von der angemessenen Verteilung, insbesondere der angemessenen Berücksichtigung des Haftungsrisikos des Komplementärs abweicht, als dass eine nachträgliche Korrektur der gesetzes- und gesellschaftsvertragskonform entstandenen Beschlüsse gerechtfertigt erscheint. Es wird anzunehmen sein, dass eine solche Korrektur nur in äußersten Grenzfällen zulässig ist, da damit das Prinzip der Rechtssicherheit durchbrochen bzw. außer Kraft gesetzt wird. Dabei wird außerdem zwischen der ersten Herabsetzung mit Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 (alte Rechtslage) und der mit Gesellschafterbeschluss vom 12.01.2009 (neue Rechtslage) erfolgen zu unterscheiden sein. In beiden Fällen sind bei der Bemessung der angemessenen Haftungsprovision stets die Beiträge aller Gesellschafter, auch der Kommanditisten zueinander wie zum erwirtschafteten Gewinn in Relation zu setzen (Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 1297). Die Nachname_1a Gaststättenbetriebs GmbH [wohl richtig: "die KG"; Anm BFG] hat in den Jahren 2005 bis 2007 keinen Gewinn erwirtschaftet, weswegen es zulässig sein muss, die Haftungsprovision zu kürzen. Der Sinn einer solchen besteht doch darin, dass in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren der unbeschränkt haftende Gesellschafter stärker profitieren soll als der "bloße" Kommanditist. Setzt man die Beiträge der

Kommanditisten zu denen der GmbH in Relation, erkennt man, dass die GmbH bloße Arbeitsgesellschafterin ist, daher am Kapital der GmbH & Co KG nicht beteiligt ist. Dadurch entfällt für sie auch die Verpflichtung zur Tragung etwaiger Verluste (dieselben, Rz 1298), wodurch eine Herabsetzung der bisherigen Provision ebenfalls als zulässig zu qualifizieren ist. Zusätzlich gilt zu berücksichtigen, dass eine transparente Marktsituation inklusive damit verbundener homogener Erwartungen in der Realität niemals gegeben ist, weshalb es unmöglich ist, präzise festzulegen, wie groß das Haftungsrisiko an einem bestimmten Tag ist, und welche Haftungsprovision somit "angemessen" ist. Aufgrund der letztjährigen Verluste der Nachname_1a Gaststättenbetriebs GmbH ist derzeit ein Verfahren anhängig, in dem vom UFS das Vorliegen von Liebhaberei bzw. die korrekte Einhaltung des Verfahrens seitens der Finanzbehörde geprüft wird. Es muss erneut darauf hingewiesen werden, dass die GmbH & Co KG es in den Jahren nach dem Jahrhunderthochwasser 2002 trotz widrigster Umstände geschafft hat, die Verluste beträchtlich zu minimieren und sämtliche wirtschaftliche Daten zu verbessern. Das Haftungsrisiko ist daher also in den letzten Jahren im Gegenteil eher geringer geworden, was im Einklang mit der Verringerung der Haftungsprovision steht. Keinesfalls ist die Gewinnverteilung bzw. sind die Herabsetzungen 2006 und 2009 aber derart unangemessen, als dass die nachträgliche Korrektur rechts- und gesellschaftsvertragskonformer Gesellschafterbeschlüsse gerechtfertigt wäre. Die Verschreibung von Körperschaftsteuer [wohl richtig: Kapitalertragsteuer; Anm. BFG] in Höhe von 2.375,00 € erfolgte daher zu Unrecht.

Da weder eine fehlende Erfolgswahrscheinlichkeit der Berufung, eine Anfechtung in nicht vom Vorbringen abweichenden Punkten, noch eine Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit vorliegt, und somit keine Ausschlussgründe im Sinne des § 212a Abs 2 BAO vorliegen, beantrage ich hiermit bezüglich der festgestellten Kapitalertragssteuerschuld von 2.375,00 € die Aussetzung der Einhebung."

4.1 Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

5. Verfahrensrechtlicher Hinweis:

Als Folge der Einführung der Verwaltungsgerichte, insbesondere des Bundesfinanzgerichts (BFG) an Stelle der Abgabenbehörde zweiter Instanz, traten die neuen Bestimmungen zum Rechtsschutz (§§ 243 bis 291 der Bundesabgabenordnung, BGBl I 1961/194, idF BGBl I Nr 70/2013; BAO) mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden (bisher Berufungen) betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden (siehe § 323 Abs 37 BAO).

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Somit ist die Zuständigkeit zur Weiterführung des gegenständlichen, mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahrens, **auf das Bundesfinanzgericht übergegangen.**

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)

1. Ergänzende Ermittlungen durch das BFG

1.1 Mit Vorhalt vom 9. Oktober 2015 wurde der Bf der bisher bekannte Sachverhalt zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt und um Beantwortung ergänzender Fragen ersucht:

"1. Bisher bekannter Sachverhalt:

a) Allgemeines

Mit Gesellschaftsvertrag vom 05. April 2000 wurde die A-GmbH (in der Folge kurz: A-GmbH) gegründet. Die Eintragung der A-GmbH im Firmenbuch erfolgte am 08. April 2000. Mit Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2000 errichteten die A-GmbH als Komplementärin und Vorname_1a Nachname_1 (in der Folge: Kommanditist_1), Vorname_2 Nachname_2 (in der Folge: Kommanditistin_2) und Vorname_3 Nachname_1a (in der Folge: Kommanditist_3) als Kommanditisten die A-GmbH & Co.KG (in der Folge kurz: A-GmbH & Co.KG). Die A-GmbH fungiert hierbei als reine Arbeitsgesellschafterin und hält demgemäß keinen Kapitalanteil. Die Eintragung der Kommanditgesellschaft im Firmenbuch erfolgte am 11. April 2000.

Im Jahr 2009 wurde eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfung mit dem Gegenstand KöSt und KeSt durchgeführt. Zur Höhe der seitens der A-GmbH & Co.KG an die Bf (A-GmbH) geleisteten Haftungsprovision stellte die Prüferin fest, dass die Verminderung der Haftungsprovision von 4.000,00 € (in den Jahren 2000 bis 2004) auf 1.000,00 € im Jahr 2005 und ab dem Jahr 2007 schließlich auf 500,00 € einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die Verminderung der Haftungsprovision wurde daher steuerlich nicht anerkannt.

Der Reduktion der Haftungsprämie lag ein Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 zu Grunde. Danach habe sich aufgrund des Jahresabschlusses der A-GmbH & Co.KG zum 31.12.2004 ein negatives Eigenkapital ergeben. Das Komplementärkapital der A-GmbH sei damit "aufgebraucht". Die Bilanzposition "Eigenkapital" der Bilanzen der A-GmbH & Co.KG für die Jahre 2000 bis 2005 zeigt, dass dies auch in den Vor- und Nachjahren der Fall war (siehe Beilage 4).

Mit Gesellschafterbeschluss vom 12.01.2009 wurde ergänzend zum Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 eine weitere Herabsetzung der Haftungsprovision für das Jahr 2007 und Folgejahre auf 500,00 € "genehmigt". Die genannten Gesellschafterbeschlüsse wurden von Frau Nachname_2 als Geschäftsführerin unterfertigt. Dem Beschluss ist zu entnehmen, dass ein weiterer Geschäftsführer (Nachname_1a Vorname_3) auf telefonischem Weg sein Einverständnis mit diesen Beschlüssen erklärt habe.

Angesichts der Verlustentwicklung und der kritischen Vermögenssituation der A-GmbH & Co.KG hob das FA für den Prüfungszeitraum die Haftungsprovision auf die ursprüngliche Höhe an und behandelte die Differenz iHv 3.000,00 € als verdeckte Ausschüttung (vgl Tz 2 des Besprechungsprogrammes: "Je negativer die KG...").

Im Übrigen wird auf die "Ergänzende Begründung zum Betriebsprüfungsbericht; zu Tz. 2, Haftungsprovision" hingewiesen. Der dort geschilderte Sachverhalt wurde bisher nicht bestritten.

Bestritten wurde lediglich dessen durch das FA vorgenommene rechtliche Würdigung.

b) Bemessungsgrundlage für die Haftungsprovision

Nach der Judikatur des VwGH ist als Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt der Komplementärin grundsätzlich das betriebswirtschaftliche Eigenkapital heranzuziehen. Zuletzt hat der GH in seinem Erkenntnis vom 17.12.2014, 2010/13/0115 Folgendes festgehalten:

"Es ist vielmehr im Einzelfall das Haftungsentgelt zu ermitteln.

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

Im konkreten Beschwerdefall stellt sich auf Grund der Bilanzdaten das betriebswirtschaftliche Eigenkapital der A-GmbH wie folgt dar:

Nachname_1a Gaststättenbetriebs GmbH (= **Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin**)

		2005	2006	2007
Eigenkapital	Stammkap	35.000,00	35.000,00	35.000,00
	Bilanzgewinn	12.631,93	14.127,45	14.089,55
	Zw_Summe	47.631,93	49.127,45	49.089,55
abzüglich	RS für	3.020,00	3.590,00	4.190,00
Rückstellungen	Abfertigungen			
(RS)				
	sonstige RS	4.980,19	600,00	600,00
abzüglich	sonstige	1.974,62	1.985,33	1.985,33
Verbindlichkeiten	Verbindlichkeiten			

abzüglich KEST- Nachforderung FA	750,00	750,00	875,00
betriebswirtschaftliches Eigenkapital	36.907,12	42.202,12	41.439,22

Nehmen Sie bitte zu dem in den Punkten a) und b) dargestellten Sachverhalt Stellung!

2. Ergänzende Fragen

a) Die Haftungsprovision ist abhängig vom Haftungsrisiko. Aufgrund der im Folgenden dargestellten Entwicklung des Standes der Verbindlichkeiten (laut Bilanzdaten) der A-GmbH & Co.KG ist nicht erkennbar, dass sich dieses Risiko im Jahr 2005 vermindert hätte:

	2000 [ATS]	2000	2001
812.072 Kontokorrentkred*	177.821,07	12.922,76	0,00
853.382 Abstattungskredit	2.300.000,00	167.147,52	156.004,16
	36.819,29	2.675,76	4.789,39
		0,00	
Verre_Kto Vorname_1a Nachname_1	271.500,90	19.730,74	29.970,91
Verre_Kto Vorname_2 Nachname_2	367.714,00	26.722,82	64.751,86
Verre_Kto Vorname_3a Nachname_1a	36.620,00	2.661,28	1.855,56
	260.000,00	18.894,94	18.894,94
Summe Verbindlichkeiten		250.755,82	276.266,82

	2002	2003	2004	2005
812.072 Kontokorrentkred*	1.857,54	0,00	4.163,55	2.673,32
853.382 Abstattungskredit	144.861,00	133.717,00	122.573,00	111.429,00

	3.752,85	4.058,54	1.505,38	1.839,97
Verre_Kto Vorname_1a Nachname_1	42.892,40	54.168,05	68.559,97	85.060,09
Verre_Kto Vorname_2 Nachname_2	83.528,86	108.848,86	125.518,14	142.985,14
Verre_Kto Vorname_3a Nachname_1a	0,00			
Marktgemeinde	18.894,94	18.894,94	14.534,56	11.627,56
Summe Verbindlichkeiten	295.787,59	319.687,39	336.854,60	355.615,08

b) Die A-GmbH & Co.KG betrieb in den Beschwerde Jahren (und auch in den Vorjahren) einen Gastgewerbebetrieb und erzielte hierbei einen Umsatz von durchschnittlich etwa 100.000,00 € bei laufend erwirtschafteten Verlusten zwischen etwa 30.000,00 und 60.000,00 €. Die Verbindlichkeiten stiegen im Zeitraum 2000 bis 2005 von rund 251.000,00 auf rund 356.000,00 € an (siehe oben). Das mit der Übernahme der unbeschränkten Haftung für die A-GmbH verbundene Risiko einer Inanspruchnahme stieg somit Jahr für Jahr an. Eine Verminderung der Haftungsprovision aus diesem Titel ist nicht nachvollziehbar. Die präkäre wirtschaftliche Situation der KG zeigt sich eindrucksvoll durch die grafische Darstellung der Betriebskennzahlen (siehe Beilagen 1 bis 3).

c) Nach Lehre und Rechtsprechung bzw nach der Verwaltungsübung ist anzunehmen, dass einer Komplementär-GmbH als Arbeitsgesellschafterin - nach Abzug der Geschäftsführervergütung - ein Gewinnanteil in der Höhe von etwa 10 % des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals verbleiben soll (vgl VwGH vom 29.07.1997, 93/14/0128, 17.12.2014, 2010/13/0115), wobei das Haftungsentgelt jeweils nach den konkreten Umständen des Einzelfalles - mit einer gewissen Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu bestimmen sein wird (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 4 Tz 335). Diese Anforderung wäre im gegenständlichen Fall erfüllt, wenn die KG der GmbH - wie in den Jahren 2000 bis 2004 - eine Haftungsvergütung iHv 4000,00 € zugesteht. Eine wesentliche Verminderung dieses Betrages bedarf wesentlich geänderter Umstände, die im Beschwerdefall jedoch offenbar nicht vorliegen (siehe oben lit a und b).

d) In Anbetracht der geringen Höhe des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der A-GmbH erscheint unter Berücksichtigung der unter lit a und b dargestellten Umstände die Inanspruchnahme dieses Haftungspotentials zur Gänze als sehr wahrscheinlich. Für die A-GmbH besteht somit das Risiko, ihr gesamtes Vermögen im Fall der Inanspruchnahme zu verlieren.

e) Die A-GmbH hält einerseits als bloße Arbeitsgesellschafterin keinen Anteil am Vermögen der A-GmbH & CoKG und steht ihr im Rahmen der Gewinnverteilung lediglich eine Haftungsprovision zu. Andererseits ist nicht erst seit der Bilanz zum 31.12.2004, sondern bereits seit Betriebsbeginn und auch nach 2004 ein "negatives Eigenkapital" ausgewiesen. Jedenfalls ist bereits aus den oben in lit a bis c angeführten Gründen (die Haftungsprovision ist lediglich abhängig vom Haftungsrisiko) das im Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 angeführte "aufgebrauchte Komplementärkapital" nicht als Begründungselement für die Herabsetzung der Haftungsprovision geeignet (der Gesellschafterbeschluss vom 12.01.2009 enthält hierzu gar keine Begründung).

Im Rahmen der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die darlehensweise Einbringung von Kapital in die A-GmbH & CoKG (nach Auskunft von Frau Nachname_2 als Geschäftsführerin der GmbH und Kommanditistin der KG an die Prüferin vom 7. Juli 2009 hat die GmbH der KG "das Komplementärkapital als Leihgeld" zur Verfügung gestellt) bereits im Jahr 2000 im Prüfungszeitraum keine steuerliche Auswirkung nach sich gezogen hat. Das FA ist offenbar davon ausgegangen, dass dieses "Leihgeld" in steuerlicher Betrachtungsweise als Einlage anzusehen ist (vgl auch VwGH vom 16.11.1993, 98/14/0174). Diese Beurteilung ist auch nicht als Streitpunkt in der Beschwerde angeführt.

f) In der Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde unter anderem angeführt, auf Grund der "letztjährigen Verluste der A-GmbH" (gemeint wohl: der "A-GmbH & Co.KG") werde derzeit die Frage der "Liebhaberei" geprüft und dass es die KG trotz des Jahrhunderthochwassers 2002 geschafft habe, die Verluste beträchtlich zu minimieren; das Haftungsrisiko sei daher "eher geringer geworden". Bereits auf Grund dieser vorsichtigen Formulierung (... "eher geringer...") liegt es auf der Hand, dass diese Argumentation - abgesehen von den oben bereits angeführten Gründen - eine schlagartige Verminderung der Haftungsprovision von 4.000 € auf 1.000 € nicht zu stützen vermag.

g) **Ein Gesellschaftsvertrag**, in welchem eine Vereinbarung betreffend Abgeltung des von der A- GmbH zu tragenden Haftungsrisikos vereinbart worden wäre, wurde nach den Feststellungen der Prüferin (laut Vorhaltsbeantwortung vom 03.12.2008; Frau Nachname_2 Vorname_2) nicht errichtet.

Nach den Daten des Firmenbuches wurde der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH & Co.KG am 10. April 2000 errichtet.

Um dessen Vorlage wird ersucht.

Im Normalfall wird die Haftungsvergütung der GmbH im KG-Vertrag geregelt. Fehlen in diesem Vertrag entsprechende Bestimmungen, gelten die Bestimmungen des § 167 UGB. Damit ist klargestellt, dass die Verminderung der Haftungsvergütung im Jahr 2005 zumindest einer schlüssigen Begründung bedurft hätte. Eine derartige Begründung wurde bislang nicht bekannt gegeben.

h) Die Beschwerde weist im Wesentlichen auf die Regeln über die Zuteilung von Gewinn und Verlust gemäß § 167 UGB hin. In diesem Zusammenhang führt die Beschwerde wörtlich aus:

"Die A-GmbH" (wohl gemeint: "die A-GmbH & Co.KG") hat in den Jahren 2005 und 2007 keinen Gewinn erwirtschaftet, weswegen es zulässig sein muss, die Haftungsprovision zu kürzen. Der Sinn einer solchen besteht doch darin, dass in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren der unbeschränkt haftende Gesellschafter stärker profitieren soll, als der "bloße" Kommanditist."

Wie der VwGH jedoch mit Erkenntnis vom 17.12.2014, 2010/13/0115 ausdrücklich festgehalten hat, wird durch die Haftungsprovision vor allem das "Haftungsrisiko" abgegolten, dies auf Basis des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals.

i) Nehmen Sie zu den in lit a) bis h) angeführten Fragen und Zusammenfassungen Stellung und legen Sie bitte insbesondere dar, aus welchen Gründen bzw. Umständen sich die genannte Verminderung der Haftungsprovision konkret ergeben hat."

Diesem Vorhalt wurden folgende Beilagen angeschlossen:

Grafische Darstellungen betreffend

- Erlös, Aufwand und Verlust,
- Erlöse, Wareneinsatz, übriger Aufwand und Verlust, sowie
- Rohgewinn, übriger Aufwand und Verlust;

jeweils für die Jahre 2000 bis 2008;

- Zahlenmäßige Darstellung der Bilanzposition "Eigenkapital" der Bilanzen der KG für die Jahre 2000 bis 2005

1.2 Mit Mailnachricht vom 20. November 2015 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf die Stellungnahme zum Vorhalt und kündigte gleichzeitig an, den Gesellschaftsvertrag kommende Woche nachzureichen.

1.2.1 Mit Antwortmail vom 23. November 2015 ersuchte das BFG den steuerlichen Vertreter aus formalrechtlichen Gründen um Übermittlung der Stellungnahme in Papierform samt eigenhändiger Unterschrift.

1.2.2 Dem kam die Bf mit Schreiben ihrer steuerlichen Vertretung, Name_1 Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, vom 25. November 2015 nach und nahm wie folgt Stellung:

"Zur Finanzierung des Gasthauskaufes im Jahre 2000 wurde am 14.04.2000 bei der Raiffeisenbank Ortsname_1 ein Kredit im Ausmaß von 2.300.000,00 ATS (€ 167.147,52) von der „A-GmbH & Co. KEG“ aufgenommen. Die Komplementärgesellschaft „A-GmbH“ haftete naturgemäß als Komplementärin mit ihrem Vermögen für diesen Kredit.

Nach dem von Ihnen angeführten Erkenntnis VwGH vom 17.12.2014, 2010/13/0115, diente als Basis für ein Haftungsentgelt das betriebswirtschaftliche Eigenkapital, welches geringer war als die Haftungssumme für den vorgenannten Kredit.

Gleichzeitig stellte der VwGH fest, daß anderes zu gelten habe, wenn die Verbindlichkeiten der KG stets geringer sind als dieses wirtschaftliche Eigenkapital der GmbH. In diesem Fall wäre das Risiko des Komplementärs mit der Höhe der Verbindlichkeiten beschränkt.

Tatsächlich waren jedoch die Verbindlichkeiten der KG im Prüfungszeitraum höher als dieses wirtschaftliche Eigenkapital der GmbH. Dennoch wird die Verringerung des Haftungsentgelts aus folgenden Gründen für gerechtfertigt gehalten:

Die Kreditgeberin besicherte diesen Kredit wie folgt:

- Pfandrecht S 2.600.000,00 (€ 188.949,36) ob der Kaufliegenschaft EZ_Grundbuch
- Bürgschaft S 300.000,00 (€ 21.801,85) von Vorname_2 Nachname_2, Geburtsdatum_1
- Bürgschaft S 300.000,00 (€ 21.801,85) von Vorname_1 Nachname_1, Geburtsdatum_2

In kreditwirtschaftlicher Hinsicht darf davon ausgegangen werden, daß eine Bank stets versucht, die bestmöglichen (die meisten) Sicherheiten für zu gewährende Kredite zu erhalten.

Die Gesamtinvestitionen der Nachname_1a KEG (KG) im Jahr 2000 lagen bei € 250.000,00. Diese wurden finanziert mit (Salden aus Jahresabschluß 31.12.2000; Beträge in Euro; Anm)

- Raiba-Einmalkredit	167.147,52
- Gemeinde Ortsname_2 -Darlehen	18.894,94
- Verrechnungskonto Nachname_1a GmbH	39.604,19

Aufgrund des Jahresverlustes von ca. € 65.000 brachten auch die Kommanditisten zusätzliches Kapital ein wie folgt:

- Kontonummer_1 Verrechnungskonto Nachname_1a Vorname_3	2.661,28
- Kontonummer_2 Verrechnungskonto Nachname_1 Vorname_1	19.730,75
- Kontonummer_3 Verrechnungskonto Nachname_2 Vorname_2	26.722,82

Somit war also am Ende des Jahres 2000 festzuhalten, daß nachstehende Kapitalien in die KG zur Sicherstellung ihres Geldbedarfes geflossen waren:

- Komplementär-GmbH	39.604,19
- Kommanditisten	49.114,85
- Fremdkapital Einmalkredit	167.147,52

- Fremdkapital Darlehen Gemeinde	18.894,94
----------------------------------	-----------

Zum Vergleich mögen diese Kapitalien zu den nachfolgenden Zeitpunkten (jeweils 31.12.) dargestellt werden:

Jahr	2005	2006	2007	2014
Komplementär GmbH	57.223,76	55.102,30	55.864,88	59.500,45
Kommanditisten	234.612,67	273.564,00	298.652,18	368.897,90
Fremdkapital Einmalkredit	111.429,00	100.285,00	89.141,00	0,00
Fremdkapital Darlehen Gemeinde	11.627,56	11.627,56	8.720,56	0,00

Daraus ist ersichtlich, daß - abgesehen vom „stehenden Kapital“ der Komplementär-GmbH von ca. 59.000 € - die gesamte Rückzahlung des Fremdkapitals sowie die Finanzierung der bisher angefallenen Verluste seitens der Kommanditisten vorgenommen wurde.

In den Jahresabschlüssen waren folgende Verbindlichkeiten vorhanden, für welche die KG (Komplementär) zu haften hatte:

Jahr	2005	2006	2007	2014
Raika Girokonto	2.673,32	12.042,66	13.061,46	0
Lieferanten	1.839,97	730,89	95,34	920,48
Sonstige	5.166,39	2.328,24	3.067,74	1.397,00
	9.679,68	15.101,79	16.224,54	2.317,48

Das Verhältnis Raiba-Einmalkredit zu den gewährten Sicherheiten entwickelte sich wie nachstehend:

Restkredit aushaftend	111.429,00	100.285,00	89.141,00	0
Bürgschaften gegeben	43.603,70	43.603,70	43.603,70	0
Hypothek (Kaufpreis 220.000)	Kreditrestsaldo — weil werthaltige Hypothek			

Daraus läßt sich wiederum ableiten, daß der große Bankkredit jederzeit durch die gewährten Sicherheiten sowie die laufenden Einlagen der Kommanditisten abgesichert war und die Komplementärin nicht damit rechnen mußte, zur Haftung für diesen Kredit herangezogen zu werden. Wenn nun die Kommanditisten bereit waren, laufend selbst so viel Geld in die Hand zu nehmen, daß außer den anfangs gewährten Einmalkrediten und den laufenden geringfügig gemachten sonstigen Verbindlichkeiten (siehe oben) keine weiteren Verbindlichkeiten gegenüber Dritten entstanden sind, kann auch festgestellt

werden, daß faktisch die Komplementärin für keine Verbindlichkeiten zu haften hatte. Die Kommanditisten haben de facto für die Finanzierung der Gesellschaft gesorgt (und tun dies auch heute noch), es war zu keiner Zeit eine Insolvenzgefahr gegeben aufgrund dieser Finanzierungsleistung der Kommanditisten.

Aus diesem Grunde erscheint die Kürzung des Haftungsentgelts schlüssig und nachweisbar.

Der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH & CoKG wurde bisher – obwohl mittels Mailnachricht vom 20. November 2015 angekündigt - nicht übermittelt.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt (Tatsachenfeststellung)

2.1 Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (A-GmbH) ist die Komplementär-GmbH der KG (KG). Die Geschäftsanschrift ist Adresse_1.

Das Stammkapital der Komplementärin (A-GmbH) beträgt 35.000,00 €. Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. April 2000 haben hiervon die Gesellschafter Vorname_3 Nachname_1a und Vorname_2 Nachname_2 jeweils 50% übernommen. Als Geschäftsführer wurden sowohl die beiden Gesellschafter als auch der Lebensgefährte der Gesellschafterin Vorname_2 Nachname_2, Vorname_1 Vorname_1a Hager bestellt. Ein Geschäftsführer vertritt gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer. Als einzige Komplementärin ist die A-GmbH Geschäftsführerin der KG.

Gegenstand des Unternehmens der A-GmbH sind zwar nach dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages die Ausübung des Gastgewerbes, insbesondere der Betrieb einer Gaststätte in Form eines Restaurantbetriebes und eines Buffets, die Vermietung von Vermögensgegenständen, die Verwaltung eigener Beteiligungen und die Ausübung von Leitungs-, Kontroll-, Verwaltungs- und Komplementärfunktionen bei Kommanditgesellschaften, an denen die Gesellschaft als Komplementärin beteiligt ist, tatsächlich entfaltet die GmbH neben Geschäftsführung und Vollhaftung für die KG jedoch keine eigenen Aktivitäten in Form eines eigenen Betriebes.

Im Rahmen der Erstellung der Niederschrift vom 4. Mai 2000 bei der A-GmbH über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme wurde angegeben, dass die A-GmbH als Komplementärin für die KG gegründet wurde und die A-GmbH eine Haftungsentschädigung und eine Geschäftsführerentschädigung als Einnahmen erziele und andererseits den Geschäftsführerbezug als Ausgaben zu tragen habe.

Dieser zuletzt genannte Geschäftsführerbezug ist in den Beschwerde Jahren Vorname_1 Vorname_1a Nachname_1 im Rahmen eines Angestelltenverhältnisses mit der A-GmbH iHv jährlich rund 15.000,00 € (Kennzahl 245) zugeflossen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2000 wurde die KG (KG) mit dem Geschäftszweig "Gaststättenbetrieb" gegründet und als Badeseerestaurant, vor allem als Saisonbetrieb (drei bis vier Monate Badebetrieb; ansonsten vorwiegend am Wochenende) geführt. Die Geschäftsanschrift ist (wie jene der A-GmbH) Adresse_1. Die A-GmbH vertritt als

persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) seit der Gründung selbstständig. Die von den Kommanditisten zu leistenden Einlagen wurden mit 7.500,00 € festgelegt: Hiervon haben die Kommanditisten Vorname_1 Nachname_1 50%, dessen Lebensgefährtin Vorname_2 Nachname_2 35% und Vorname_3 Nachname_1a 15% übernommen. Die (Pflicht-)Einlage der Kommanditisten im Innenverhältnis entspricht der im Firmenbuch eingetragenen und für die Haftung im Außenverhältnis maßgeblichen Haftsumme.

Die Bf als Komplementärin ist handelsrechtlich nicht am Festkapital der KG beteiligt. Sie ist alleinig persönlich haftende Gesellschafterin, fungiert als reine Arbeitsgesellschafterin ohne Anteil am Vermögen und Ertrag der KG und leistet ihren Gesellschafterbeitrag durch die Übernahme der Geschäftsführung und die Übernahme der persönlichen Haftung.

Der im Rahmen der Finanzierung des Gasthauskaufes im Jahre 2000 von der KG aufgenommene Kredit im Ausmaß von 2.300.000,00 ATS (€ 167.147,52) wurde besichert mit einem Pfandrecht iHv 2.600.000,00 S (188.949,36 €) ob der Kaufliegenschaft (Gasthaus), sowie mit Bürgschaften iHv jeweils 300.000,00 S (21.801,85 €) zweier Kommanditisten der KG, nämlich Vorname_2 Nachname_2 und Vorname_1 Nachname_1. Die A-GmbH als Komplementärgesellschaft haftete mit ihrem Vermögen für die Verbindlichkeiten der KG, somit auch für diesen Kredit. Die Rückzahlung wurde vereinbart in 60 vierteljährlichen Kapitalraten, beginnend mit 31. März 2001. Als Haftungsvergütung wies sich die A-GmbH in den Jahren 2000 bis 2004 einen Betrag iHv 4.000,00 €, in den Jahren 2005 und 2006 ein Betrag iHv 1.000,00 € und ab 2007 ein Betrag iHv 500,00 € zu. Die Reduzierung der Haftungsvergütung in den Jahren 2005 und 2007 erfolgte jeweils auf Grund eines Beschlusses der GmbH-Gesellschafter. Die Begründung für die Verminderung der Haftungsvergütung ab dem Jahr 2005 lautete:

„Aufgrund des Jahresabschlusses zum 31.12.2004 der Nachname_1a Gaststättenbetriebsges.m.b.H. & Co KG ergibt sich ein negatives Eigenkapital. Das Komplementärkapital der Nachname_1a GesmbH ist damit „aufgebraucht“.

2.2 Im Besonderen wird dem gegenständlichen Erkenntnis weiters der in den Punkten I. 1., 2. und 3. (Verfahren vor dem Finanzamt) und der mit Vorhalt vom 9. Oktober 2015 unter Punkt II, 1.1 dargestellte, von der Bf auch mit Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2015 nicht bestrittene Sachverhalt samt Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Haftungsprovision zu Grunde gelegt. Weiters nimmt das Erkenntnis auf die mit Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2015 ergänzend bekannt gegebene zahlenmäßige Darstellung der Entwicklung der Verbindlichkeiten der KG Bedacht.

Zusammengefasst ist den Bilanzdaten der KG und der Vorhaltsbeantwortung der Bf Folgendes zu entnehmen:

Zahlenmäßige Darstellung siehe Anhang 1

Insgesamt erzielte die KG bis zum 31.12.2005 folgende Verluste:

Zahlenmäßige Darstellung siehe Anhang 1

Die Kapitalkonten der Kommanditisten sowie das Kommanditkapital (Vermögenseinlage abzüglich Verlustanteil) stellen sich in den Beschwerdejahren wie folgt dar:

Zahlenmäßige Darstellung siehe Anhang 1

Wie oben erwähnt, verfügt die Bf über keinen Anteil am Vermögen und Ertrag der KG und ist somit nicht an deren Festkapital beteiligt. Zwischen der Bf und der KG existiert jedoch ein Verrechnungskonto, dessen Stände in der Bilanz der KG gesondert als Eigenkapital ("Komplementärkapital") wie folgt ausgewiesen sind:

Zahlenmäßige Darstellung siehe Anhang 1

Das auf diese Art der KG zur Verfügung gestellte, haftende Kapital wurde in den Jahren 2000 bis 2007 mit durchschnittlich 3,25% verzinst, ohne dass die Zinsen ausbezahlt wurden.

Der für die Finanzierung des Gasthauskaufes im Jahr 2000 von der KG aufgenommene Abstattungskredit im Ausmaß von 2.300.000,00 ATS (€ 167.147,52) wurde wie folgt zurückgezahlt:

Zahlenmäßige Darstellung siehe Anhang 1

Per 31. Dezember 2004 belief sich der Schuldenstand aus diesem Kredit – wie aus dieser Zusammenfassung ersichtlich - noch auf 122.573,00 €.

In der Anlage 3 zum Anhang zur Bilanz der KG ist die Entwicklung der Vermögenseinlagen, der Verlustanteile, sowie der Verrechnungskonten zusammengefasst dargestellt. Die in den Verrechnungskonten ausgewiesenen Forderungsbeträge der Kommanditisten an die KG wurden in den Jahren 2005 und 2006 mit 2,6% bzw 3,1% verzinst. Wie oben zahlenmäßig dargestellt, hat die KG somit folgende Gesellschafterkonten geführt:

Ein Kapital- bzw Festkapitalkonto, auf welchem die (Pflicht-)Einlage der Kommanditisten gebucht wurde. Auf einem weiteren Kapitalkonto (bzw Rücklagenkonto) wurden die anteiligen Verluste verbucht. Auf einem dritten Kapitalkonto (Verrechnungskonto) wurden die der KG laufend zu Verfügung gestellten Geldmittel (seitens der Bf als "Gesellschafterdarlehen" bezeichnet) ausgewiesen. Eine Existenz allfälliger Vereinbarungen über Abfindungen der Kommanditisten im Fall ihres Ausscheidens aus der KG wurde weder bekannt gegeben, noch sind solche Vereinbarungen aktenkundig.

In den Jahresabschlüssen der KG ist sowohl die jeweils aushaftende Summe des Abstattungskredits im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gasthausliegenschaft als "Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten" als auch der jeweilige Stand der Verrechnungskonten der Kommanditisten als "Verbindlichkeiten gegenüber Kommanditisten" ausgewiesen. Der jeweilige Stand der Verrechnungskonten der Kommanditisten ist auch im Vorhalt vom 9. Oktober 2015 (für die Jahre 2000 bis 2005) zahlenmäßig dargestellt.

Der Verteilung des Verlustes wurde jeweils der ursprünglich festgelegte Kapitalanteil zu Grunde gelegt. Eine Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern betreffend Veränderung der Kapitalanteile ist weder dem Steuerakt zu entnehmen, noch wurde Derartiges von der Bf behauptet.

Im Rahmen der Außenprüfung bei der KG wurden die Gesellschafter-Geschäftsführerin und Kommanditistin Nachname_2 und der Geschäftsführer und Kommanditist Nachname_1 mit Vorhalt vom 16. Jänner 2009 unter anderem um Beantwortung der Frage ersucht, was im Fall des Verkaufs des Gasthauses mit den Gesellschafterdarlehen passieren würde. Diese Frage wurde mit Antwortschreiben vom 9. Februar 2009 wie folgt beantwortet:

"Mit dem Kaufpreis würden die offenen Kredite (derzeit ca. 84.000,00 €) getilgt und das Girokonto ausgeglichen. Der verbleibende Betrag würde im Verhältnis der Gesellschafterdarlehen auf die Gesellschafter verteilt. Auf die nicht abgedeckten Schulden werden die Gesellschafter verzichten müssen".

Als realistischer Verkaufspreis für die Gasthausliegenschaft wurde hierbei ein Betrag iHv 250.000,00 € genannt.

Die KG erzielte zwar von Beginn ihrer Tätigkeit an ausschließlich Verluste und hatte darüber hinaus auch die Tilgungsraten für den Abstattungskredit im Zusammenhang mit der Anschaffung der Gasthausliegenschaft zu tragen. Das Vorliegen von Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung iSd Insolvenzrechts bzw eines Reorganisationsbedarfs wurde jedoch weder seitens der Verfahrensparteien angesprochen, noch ergibt sich ein derartiger Sachverhalt aus der Aktenlage. Demgemäß erfolgte auch im Anhang der Jahresabschlüsse der KG für die Beschwerdejahre keine Erläuterung, ob eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliegt.

Weiters stellte die Prüferin fest, dass es sich bei dem von der KG betriebenen Gastronomiebetrieb um eine so genannte erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung (L-VO) handle. Auf der Grundlage der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 2009 und der sonstigen Ergebnisse der Außenprüfung ging das FA nach Durchführung einer Kriterienprüfung davon aus, dass bis zum Jahr 2005 Anlaufverluste anzuerkennen sind und per 1. Jänner 2006 Liebhaberei vorliegt.

In der Textziffer 2 des Berichtes über die Außenprüfung begründete die Prüferin ihre Feststellung, dass die Herabsetzung der Haftentschädigungen in den Jahren 2005 bis 2007 einen Verzicht der A-GmbH auf zustehende Gewinnanteile zu Gunsten ihrer als Kommanditisten beteiligten Gesellschafter und somit eine verdeckte Ausschüttung darstellten. Die Differenz zwischen der ursprünglich vereinbarten Haftungsprovision iHv 4.000,00 € und den für 2005 und 2006 auf 1.000,00 € und ab 2007 auf 500,00 € reduzierten Haftungsprovision wurde den beiden, jeweils zu 50% an der A-GmbH beteiligten Gesellschaftern Nachname_2 und Nachname_1a, als verdeckte Ausschüttung zugerechnet.

Das FA erließ an die Bf einen entsprechenden Haftungsbescheid für die Jahre 2005 bis 2007 und nahm sie gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 als Abzugspflichtige für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Kapitalertrag zu entrichtenden Kapitalertragsteuer insgesamt iHv 2.375,00 € in Anspruch.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben.

3. Beweiswürdigung

Die Bf hat gegen den mit Vorhalt vom 9. Oktober 2015 zusammengefassten Sachverhalt samt Darstellung der Höhe des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals in den Jahren 2005, 2006 und 2007 als Basis für die Ermittlung des an die A-GmbH zu zahlenden Haftungsentgelts keine Einwendungen vorgebracht.

In ihrer Stellungnahme vom 25. November 2015 verwies die Bf darauf, dass sie als Komplementärin naturgemäß für den zur Finanzierung des Gasthauskaufes durch die KG im Jahr 2000 aufgenommenen Kredit iHv 167.147,52 € haftete. Als Basis für ein Haftungsentgelt habe das betriebswirtschaftliche Eigenkapital gedient, welches geringer war als die Haftungssumme für den genannten Kredit. Die Verbindlichkeiten der KG seien auch im Prüfungszeitraum 2005 bis 2007 höher gewesen, als dieses wirtschaftliche Eigenkapital der A-GmbH. Damit bekräftigte die Bf die Richtigkeit ihrer Vorgangsweise in den Jahren 2000 bis 2004, die Haftungsprovision mit 4.000,00 € festzulegen und geht damit konform mit der im Vorhalt vom 9. Oktober 2015, Punkt 2. lit c unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung geäußerten Ansicht, die Haftungsvergütung an die A-GmbH sei im konkreten Fall mit 4.000,00 € (das sind etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals von rund 40.000,00 €) jährlich zutreffend ermittelt worden.

Dennoch halte die Bf die Verringerung des Haftungsentgelts ab dem Jahr 2005 für gerechtfertigt. Sie vermochte aber keine schlüssige Begründung anzuführen, warum gerade ab dem Jahr 2005 die Haftungsprovision der Bf von bisher 4.000,00 € auf 1.000,00 € und ab 2007 auf 500,00 € zu reduzieren gewesen sei. Sie ließ auch die gezielten Feststellungen bzw Fragen des Vorhalts vom 9. Oktober 2015, Punkt 2. lit a bis h) unbeantwortet. Diese Feststellungen bzw Fragen betrafen

- die Entwicklung der Verbindlichkeiten der KG,
- das durch die laufend erwirtschafteten Verluste und der steigenden Verbindlichkeiten im Zeitraum 2000 bis 2005 angestiegene Haftungsrisiko der Komplementärin,
- das Nichtvorliegen geänderter Umstände, die eine wesentliche Verminderung des Haftungsentgelts gerechtfertigt hätten,
- das reale Risiko für die A-GmbH, für den Fall ihrer Inanspruchnahme ihr gesamtes Vermögen zu verlieren,
- die Feststellung, dass das im Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 angeführte Argument, das Haftungsentgelt sei ab dem Jahr 2005 zu vermindern, weil das "Komplementärkapital aufgebraucht" ist, unzutreffend sei,
- die Behauptung der Bf, der KG sei es gelungen, die Verluste beträchtlich zu minimieren, welche nach Ansicht des BFG eine Verminderung des Haftungsentgelts nicht zu stützen vermag,

- das Ersuchen, den Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der KG vorzulegen,
- die mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2014, 2010/13/0115 vertretene Ansicht des BFG, durch das Haftungsentgelt soll vor allem das Haftungsrisiko abgegolten werden und nicht wie die Bf meint, durch die Haftungsprovision solle der unbeschränkt haftende Gesellschafter in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren stärker profitieren als der "bloße" Kommanditist.

Wie die Darstellung in Punkt 2. lit a des Vorhalts vom 9. Oktober 2015 betreffend die Entwicklung des Standes der Verbindlichkeiten der KG zeigt, ist die Summe der Verbindlichkeiten in den Jahren 2000 bis 2005 kontinuierlich (jährlich zumindest um etwa 20.000,00 €) gestiegen. Wie der genannten Darstellung weiters zu entnehmen ist, hat sich dieser Umstand im Wesentlichen dadurch ergeben, dass einerseits zur Tilgung des Abstattungskredits eine Darlehensrückzahlung von jährlich 11.144,00 € geleistet wurde, andererseits die Summe der Verrechnungskonten der Kommanditisten, somit deren Forderungsstand gegenüber der KG, jährlich mit einem Betrag von durchschnittlich mehr als 30.000,00 € aufgestockt wurde. Keine der genannten Komponenten der Verbindlichkeiten der KG hat jedoch eine sprunghafte Veränderung erfahren. Dies gilt ebenso für die mit Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2015 dargestellte Entwicklung der Verbindlichkeiten der KG in den Jahren 2005, 2006 und 2007. Die Bf hat zwar trotz Aufforderung durch das FA als auch trotz Ersuchen durch das BFG den Gesellschaftsvertrag bzw. sonstige schriftliche Vereinbarungen nicht vorgelegt. Die den Erkenntnis zu Grunde gelegte Sachlage konnte jedoch zweifelsfrei dem Akteninhalt und insbesondere den Bilanzen der KG entnommen werden. Das BFG gelangt somit zur Überzeugung, dass eine fremde GmbH als Komplementärin den Kürzungen des Haftungsentgelts in den Jahren 2005 und 2007 unter den dargestellten Umständen nicht zugestimmt hätte.

Obwohl die Bf zwar über keinen Anteil am Vermögen und Ertrag der KG verfügt und somit nicht an deren Festkapital beteiligt ist hat sie der KG das auf dem Verrechnungskonto ausgewiesene Komplementärkapital zur Verfügung gestellt bzw ihr gegen Verzinsung zur Nutzung überlassen. Die im Rahmen der Außenprüfung vertretene Ansicht, es handle sich hierbei nicht um Fremdkapital, sondern um eine Einlage der A-GmbH an die KG, wurde seitens der Beschwerde weder thematisiert noch bekämpft und ist mangels gegenteiliger Hinweise im Sachverhalt als richtig anzunehmen.

Durch den Hinweis im angefochtenen Bescheid auf den Bericht über die Außenprüfung vom 20.10.2009 lässt der angefochtene Bescheid seine Eigenschaft als Haftungsbescheid klar erkennen. Im erwähnten Bericht wurde insbesondere auf die Bestimmung des § 95 Abs 2 EStG hingewiesen, welche die Haftungspflicht der Bf begründet.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1 Rechtslage

4.1.1 Rechtslage vor 2007

Gemäß § 120 des Handelsgesetzbuches (HGB) wird am Schluss jeden Geschäftsjahres der Gewinn (Verlust) ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet.

Nach § 121 leg. cit. gebührt jedem Gesellschafter zunächst ein Anteil in Höhe von vier von Hundert seines Kapitalanteils.

Abs 2 leg. cit. bestimmt, dass getätigte Einlagen eines Gesellschafters bei dieser Berechnung zu berücksichtigen sind.

Derjenige Teil des Jahresgewinns, welcher die nach den Abs. 1, 2 zu berechnenden Gewinnanteile übersteigt, sowie der Verlust eines Geschäftsjahrs wird unter die Gesellschafter nach Köpfen verteilt (Abs 3).

Gemäß § 161 Abs 1 HGB ist eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, eine Kommanditgesellschaft, wenn bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (persönlich haftender Gesellschafter).

Nach dessen Abs 2 finden auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Handelsgesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung.

Gemäß § 167 Abs 1 HGB gelten die Vorschriften des § 120 auch für den Kommanditisten.

§ 168 Abs 1 HGB normiert, dass sich die Gewinnanteile der Gesellschafter, soweit der Gewinn 4% der Kapitalanteile nicht übersteigt, nach den Vorschriften des § 121 Abs 1 und 2 bestimmen.

Für den übersteigenden Gewinn (bzw für einen Verlust) gilt, mangels anderer Vereinbarung, ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile als bedungen (Abs 2).

Die Haftung der Komplementärin ist in § 128 HGB geregelt:

Danach haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

4.1.2 Rechtslage ab 2007 (Änderung durch das Handelsrechts-Änderungsgesetz – HaRÄG, BGBl. I Nr. 120/2005 [Bundesgesetz, mit dem das Handelsgesetzbuch in Unternehmensgesetzbuch umbenannt.... wurde])

§ 120 des Bundesgesetzes über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch - **UGB**) bestimmt:

Am Schluss jedes Geschäftsjahrs wird auf Grund des Jahresabschlusses oder, wenn nach den Vorschriften des Dritten Buches keine Pflicht zur Rechnungslegung besteht, nach den Ergebnissen einer sonstigen Abrechnung der Gewinn oder der Verlust des Jahres ermittelt und für jeden Gesellschafter sein Anteil daran berechnet.

Zur Verteilung von Gewinn und Verlust enthält § 121 folgende Regelung:

(1) Sind Gesellschafter zur Leistung von Diensten verpflichtet, so ist ihnen, sofern ihnen für die Dienste nicht eine Beteiligung an der Gesellschaft gewährt wird, mangels anderer Vereinbarung ein den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen.

(2) Der diesen Betrag übersteigende Teil des Jahresgewinns oder der Verlust eines Geschäftsjahrs wird sodann den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung (§ 109 Abs 1) zugewiesen.

(3) Enthält der Gesellschaftsvertrag eine von Abs 2 abweichende Bestimmung nur über den Anteil am Gewinn oder über den Anteil am Verlust, so gilt sie im Zweifel für Gewinn und Verlust.

Gemäß § 128 haften die Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner **unbeschränkt**. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam.

Gemäß § 161 Abs 1 ist eine Kommanditgesellschaft eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem Teil der Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag (Haftsumme) beschränkt ist (Kommanditisten), beim anderen Teil dagegen unbeschränkt ist (Komplementäre).

Abs 2 lautet: Soweit dieser Abschnitt nichts anderes bestimmt, finden auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung.

Gemäß § 167 UGB ist, soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes vorsieht, den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zunächst ein ihrer Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinns zuzuweisen. Im Übrigen ist für den diesen Betrag übersteigenden Teil des Jahresgewinns sowie für den Verlust eines Geschäftsjahrs § 121 anzuwenden.

Nach § 168 Abs 1 kann der Kommanditist die Auszahlung des Gewinnes nicht verlangen, soweit die bedungene Einlage nicht geleistet ist oder durch dem Kommanditisten zugewiesene Verluste oder die Auszahlung des Gewinnes unter den auf sie geleisteten Betrag gemindert würde. Im Übrigen findet § 122 Anwendung.

(2) Der Kommanditist ist nicht verpflichtet, den bezogenen Gewinn wegen späterer Verluste zurückzuzahlen.

§ 171 UGB regelt die Haftung des Kommanditisten:

(1) Der Kommanditist haftet den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme unmittelbar; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Auf Verlangen hat der Kommanditist den Gläubigern über die Höhe der geleisteten Einlage binnen angemessener Frist Auskunft zu geben.

Im Zusammenhang mit der Änderung der gesetzlichen Bestimmungen durch das HaRÄG ab dem Jahr 2007 ist bezogen auf den hier zu beurteilenden Fall für den Bereich der KG zwar grundsätzlich die Änderung der Haftung des Kommanditisten vor Eintragung und die Modifikation der Vorschrift über die Gewinnausschüttung (Entfall der Vordividende; Ausschluss des Entnahmerechts der Komplementäre; Sonderregeln

über die Behandlung von Arbeitsgesellschaftern ohne Kapitalanteil) zu beachten (vgl. Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth¹, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Abschnitt 1 – Personengesellschaften; Kommanditgesellschaft, Rz 1210).

Insbesondere ist hier auch zu erwähnen, dass im § 128 UGB die Haftung der Gesellschafter präzisiert wurde, was sich dadurch äußert, dass das Wort „persönlich“ durch das Wort „**unbeschränkt**“ ersetzt wurde.

Eine Änderung des Inhalts und des Umfanges der Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters (im Beschwerdefall der A-GmbH als Komplementärin) ist jedoch dadurch weder im Hinblick auf die Rechtslage noch in der Judikatur eingetreten.

4.2 Rechtliche Würdigung

4.2.1 Allgemeines

Für die Beschwerdejahre 2005 und 2006 ist das HGB, für das Beschwerdejahr 2007 das UGB anzuwenden.

Nach § 161 Abs 1 HGB ist eine Kommanditgesellschaft eine Gemeinschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, wenn bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (persönlich haftender Gesellschafter).

Die Komplementärin haftet demnach unbeschränkt. Sie hat mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft einzustehen. Ein Rückgriff bei der Kommanditgesellschaft ist möglich. Die Bestimmungen des § 168 HGB bzw. § 167 UGB regeln die Gewinnverteilung, wobei den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zunächst ein ihrer Haftung angemessener Betrag des Jahresgewinnes zuzuweisen ist. Jedenfalls ist das Haftungsentgelt nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu bestimmen. Als Basis hierfür ist jenes Vermögen heranzuziehen, dessen Verlust von der Komplementärin riskiert wird (Haftungspotential). Siehe hierzu – auch zur alten und neuen Rechtslage – ausführlich das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2014, 2010/13/0115.

4.2.2 Betriebswirtschaftliches Eigenkapital als Berechnungsgrundlage für die Haftungsprämie

Zwischen den Parteien des Verfahrens besteht Einigkeit darüber, dass der A-GmbH einerseits grundsätzlich eine Haftungsentschädigung zusteht (zustimmend auch Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth¹, Rz 1292 mit Verweis auf Krejci in Krejci, Komm-UGB § 167 Rz 11) und dass andererseits bei deren Berechnung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der Komplementärin, wie mit Vorhalt vom 9. Oktober 2015 dargestellt, auszugehen ist.

4.2.3 Höhe der Haftungsprämie

Unstrittig ist weiters, dass sich die Bf zunächst ab dem Jahr 2000 bis einschließlich 2004 eine Haftungsentschädigung iHv jeweils 4.000,00 € jährlich zugewiesen hat. Demgemäß hat die Bf mit Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2015 wörtlich ausgeführt:

"Nach dem von Ihnen angeführten Erkenntnis VwGH vom 17.12.2014, 2010/13/0115, diene als Basis für ein Haftungsentgelt das betriebswirtschaftliche Eigenkapital, welches geringer war als die Haftungssumme für den vorgenannten Kredit...."

Als Grund, warum sie die Verringerung des Haftungsentgelts ab dem Jahr 2005 dennoch für gerechtfertigt halte, führte die Bf im Wesentlichen an, dass sie als Komplementärin faktisch für keine Verbindlichkeiten zu haften gehabt habe, weil die Kommanditisten für die Finanzierung der Gesellschaft gesorgt hätten und auf Grund ihrer Finanzierungsleistung zu keiner Zeit eine Insolvenzgefahr der KG bestanden habe. Außerdem hätte das FA die mit Gesellschafterbeschlüssen entschiedene Gewinnverteilung nicht nachträglich korrigieren dürfen. Da die A-GmbH (wohl gemeint: "KG") in den Jahren 2005 bis 2007 keinen Gewinn erwirtschaftet habe, müsse es zulässig sein, die Haftungsprovision zu korrigieren. Bestehe der Sinn einer Haftungsvergütung doch darin, dass in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren der unbeschränkt haftende Gesellschafter stärker profitieren solle als der "bloße" Kommanditist. Weiters sei die A-GmbH nicht am Kapital der KG beteiligt und treffe sie keine Verpflichtung zur Tragung etwaiger Verluste, weshalb eine Herabsetzung der bisherigen Provision ebenfalls zulässig sei. Auf Grund der letztjährigen Verluste der A-GmbH (wohl gemeint: "KG") werde in einem weiteren Rechtsmittelverfahren geprüft, ob Liebhaberei vorliege. Die KG habe es jedoch trotz widrigster Umstände geschafft, die Verluste beträchtlich zu reduzieren. Dadurch sei das Haftungsrisiko geringer geworden, was ebenfalls im Einklang mit der Verringerung der Haftungsprovision stehe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl Erkenntnis vom 29.05.1990, 90/14/0002) sind für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes auf die Gesellschafter primär die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere im Gesellschaftsvertrag, allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung maßgebend. Bei einem Fehlen einer vertraglichen Gewinnverteilung sind die Regeln des Gesetzes entscheidend (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., Tz 32 zu § 23).

Dabei ist eine getroffene unternehmensrechtliche Gewinnverteilung grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt. Sie binden die Abgabenbehörde zwar nicht gemäß § 116 Abs 2 BAO, die Behörde darf sich aber nicht willkürlich über sie hinwegsetzen (VwGH 7.2.1989, 86/14/0162). Die Bf hat zwar eine gesellschaftliche Regelung (Gesellschaftsvertrag, sonstige Vereinbarungen) nicht vorgelegt. Aus den Bilanzen der KG für die Jahre 2000 bis 2004 ist jedoch der Wille der Gesellschafter klar ersichtlich, das Haftungsrisiko der A-GmbH in einer Höhe abzugelten, mit der sich auch eine GmbH, deren Gesellschafter nicht auch zugleich Kommanditisten sind, zufrieden geben würde (vgl auch Margreiter, ecolex-Script 1995/3). Da die diesbezüglichen wesentlichen Inhalte des Gesellschaftsvertrages somit bekannt geworden sind, ist die Nichtvorlage des Gesellschaftsvertrages ohne Bedeutung. Dieser

könnte auch formfrei oder auch nur konkludent geschlossen worden sein (vgl. Arnold in GS Arnold, Die GmbH & CoKG, [43]).

Die Streitparteien sind somit übereinstimmend und aus folgenden Gründen zu Recht ab dem Jahr 2000 bis einschließlich 2004 von einer Haftungsentschädigung für die A-GmbH iHv jeweils 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals jährlich, das sind 4.000,00 €, ausgegangen:

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.12.2014, 2010/13/0115 betont, ist zu erforschen, welches Haftungsentgelt aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles angemessen ist (vgl. auch *Jakom/Lenneis*, EStG, 2014, § 4 Tz 335).

Danach ist zunächst einzuschätzen, wie hoch für die A-GmbH das Haftungsrisiko, also die Gefahr der Inanspruchnahme ist.

Das Gasthaus der KG wurde in Form eines Badeseerestaurants, also als Saisonbetrieb geführt, und hatte ansonsten vor allem an Wochenenden geöffnet, wobei als Umsatz jährlich durchschnittlich rund 100.000,00 € erzielt wurden. Die hieraus laufend erwirtschafteten Verluste lagen zwischen rund 30.000,00 und 60.000,00 € jährlich. Wie die Gesellschafter der A-GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom 10.12.2006 selbst festgestellt haben, ergab sich (wie auch in den Vorjahren; Anm.) per 31.12.2004 auf Grund des Jahresabschlusses der KG ein negatives Eigenkapital. Dadurch, dass die KG von Beginn ihrer Tätigkeit an nur Verluste erzielte, war sie nicht in der Lage, die Verluste durch Auflösung nicht ausgeschütteter Bilanzgewinne oder Auflösung von Rücklagen abzudecken und so eine buchmäßige Überschuldung zu verhindern.

Die Gefahr für die Komplementärin, als Haftende mit ihrem gesamten Vermögen in Anspruch genommen zu werden, hat sich auf Grund der laufenden Verluste, die von keinem einzigen Gewinnjahr unterbrochenen waren, sowie der jährlich steigenden Verbindlichkeiten, wie im Vorhalt vom 9. Oktober 2015 unwidersprochen dargestellt, ab dem Jahr 2000 bis zu den Beschwerdejahren (2005 bis 2007) ständig vergrößert. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Komplementäre auf Grund der vorliegenden Überschuldung laufend für die Finanzierung der KG sorgten, zumal durch diesen Umstand nicht ausgeschlossen wird, dass zunächst die A-GmbH als Komplementärin als Vollhafterin in Anspruch genommen wird.

Sogar für den Fall, dass die Kommanditisten der A-GmbH eine Haftungsfreistellung garantiert hätten, wäre der A-GmbH ein Haftungsentgelt zuzugestehen. Da die A-GmbH nämlich über keinen Kapitalanteil verfügt, steht ihr auch kein Gewinnanteil zu. Außerdem wäre eine Haftungsfreistellung nur im Innenverhältnis wirksam. Weiters besteht im Wirtschaftsleben stets Unsicherheit, ob die Haftungsfreistellung tatsächlich erfolgt bzw. ob die Kommanditisten überhaupt finanziell in der Lage sind, mögliche Ansprüche gegen die KG (vollständig) abzudecken (vg. Moser in SWK 33/2009, W 161). Die Existenz einer derartigen Vereinbarung zwischen der KG und den Kommanditisten geht jedoch weder aus dem Akteninhalt noch aus den Behauptungen der Bf bzw ihrer Vorhaltbeantwortung hervor.

Übt die GmbH wie hier im Beschwerdefall nur die Komplementärfunktion aus, stellt das Vermögen der GmbH eine geeignete Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt dar und ist die Haftungsentschädigung von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals als angemessen anzusehen (siehe auch VwGH vom 29.07.1997, 93/14/0128 und die dort zitierte Vorjudikatur bzw Literatur).

Wenn nach der Judikatur des VwGH auch zu berücksichtigen ist, dass sich die Komplementärin im Vermögen der KG regressieren kann, spricht auch dieser Aspekt nicht für die Ansicht der Bf. Denn wie sie selbst ausführt, würde im Fall einer Betriebsaufgabe (bzw Insolvenz) das Vermögen der KG nicht ausreichen, um die offenen Verbindlichkeiten zu decken. Stellt man die Summe der Verbindlichkeiten per 31.12.2004 iHv rund 337.000,00 € dem Vermögen der KG gegenüber, welches im Wesentlichen aus dem Wert der Liegenschaft des Gasthauses iHv rund 250.000 € besteht, ist evident, dass ein Regress der Komplementärin somit ins Leere ginge. Dieses Werteverhältnis verschlechtert sich mit jedem weiteren Jahr, da die Verbindlichkeiten Jahr für Jahr angestiegen sind. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass an der Darstellung in den Bilanzen der KG betreffend die Behandlung der Stände der Verrechnungskonten der Kommanditisten als Verbindlichkeiten der KG keine Bedenken bestehen. Vergleiche dazu auch das Urteil des BFH vom 26.06.2007, IV R 29/06, wonach für ein Privatkonto eines Kommanditisten, das allein jederzeit fällige Forderungen des Gesellschafters ausweist, nur aufgrund ausdrücklicher und eindeutiger Regelung im Gesellschaftsvertrag angenommen werden kann, dass dieses Konto im Fall der Liquidation oder des Ausscheidens des Gesellschafters zur Deckung eines negativen Kapitalkontos herangezogen werden soll.

Im Hinblick auf das für die A-GmbH auf Grund der aufgezeigten Sachlage gegebene individuelle Haftungsrisiko (Art und Umfang des Geschäftsbetriebes der KG in Gestalt eines Gasthauses, welches laufend Verluste erwirtschaftet, ständig steigende Überschuldung, vergleichsweise geringes betriebswirtschaftliches Eigenkapital der A-GmbH, Haftsumme der Kommanditisten von insgesamt nur 7.500,00 €, keine Aussicht auf erfolgreiche Regressmöglichkeit, keine gedachte Akzeptanz durch eine GmbH, deren Gesellschafter nicht auch zugleich Kommanditisten sind) ist die – auch unter Fremdvergleichsgesichtspunkten zu beurteilende - Bemessung des Haftungsentgelts mit zumindest 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der A-GmbH keinesfalls als überhöht anzusehen.

In der Vorgangsweise des FA, das ursprünglich zutreffend mit 4.000,00 € festgelegte Haftungsentgelt ab dem Jahr 2005 auf ebendieses Ausmaß zu korrigieren, kann somit keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Dies umso mehr, als die Bf mit keinem Argument darzutun vermochte, aus welchem Grund das Haftungsentgelt gerade ab dem Jahr 2005 auf 1.000,00 € bzw nochmals auf 500,00 € ab dem Jahr 2007 zu vermindern gewesen sei. Die nochmalige Reduzierung des Haftungsentgelts ab dem Jahr 2007 ist im Hinblick auf die weiterhin gestiegenen Verbindlichkeiten der KG umso weniger mit den Grundsätzen eines **Fremdvergleichs** (siehe dazu im Folgenden ausführlich) vereinbar.

4.3 Verdeckte Ausschüttung

4.3.1 Rechtslage

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 (idF BGBl I Nr 71/2003) sind Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 leg. cit. gehören.

Gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 unterliegen bei der empfangenden natürlichen Person Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs 3 Z 1 leg.cit ist der Schuldner inländischer Kapitalerträge iSd § 93 Abs 2 EStG 1988 zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet; tut er dies nicht, so haftet er hiefür nach § 95 Abs 2 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

4.3.2 Rechtliche Würdigung

Das FA hat die Bf mit Bescheid vom 21. Oktober 2009 gemäß § 95 Abs 2 EStG 1988 als Haftungspflichtige für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen.

Diese Haftung ist verschuldensunabhängig (Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁶, § 95 Tz 2).

Neben offenen Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu den KEST-pflichtigen Kapitalerträgen iSd § 93 Abs 2 EStG 1988 (Kirchmayr aaO, § 93 Tz 32).

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH vom 28.01.2003, 99/14/0100, sowie VwGH vom 25.11.2009, 2008/15/0039).

Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen,

fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte und dessen Kinder, nahe Verwandte, Verschwägerter sowie Wahl- oder Pflegeeltern und -kinder, aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten. Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern (sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen; die Nichtanerkennung führt bei einer Kapitalgesellschaft regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung), Privatstiftung und Stifter bzw. Begünstigter, Verein und Vereinsmitglied bzw. Vereinsfunktionär und verflochtenen Unternehmen (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2011, § 4 Rz 331).

Im gegenständlichen Fall haben die beiden, jeweils zu 50% an der A-GmbH beteiligten und mit der Geschäftsführung betrauten, somit die GmbH beherrschenden Gesellschafter Nachname_2 und Nachname_1a die Verringerung (der in den Vorjahren von ihnen mit 4.000,00 € als zutreffend angesehenen) Haftungsvergütung beschlossen. Gleichzeitig sind diese Gesellschafter auch Kommanditisten der KG. Weiters ist der nicht an der A-GmbH beteiligte Geschäftsführer der A-GmbH, Vorname_1a Nachname_1, auch Kommanditist der KG und gleichzeitig der Lebensgefährte der Gesellschafterin Nachname_2. Die Kommanditisten der KG sind somit als nahe Angehörige der A-GmbH anzusehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, 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.

Die Erfüllung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2011, § 4 Rz 332).

Sobald Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessenausgleich bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser aufgrund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020; VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069; VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196; Doralt/Kauba, EStG, § 23 Tz 289).

Eine Prüfung nach diesen Kriterien hat auch bei Vereinbarungen über die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften (hier die Festlegung der

Haftungsvergütung), deren Gesellschafter nahe Angehörige sind, zu erfolgen (siehe VwGH 27.04.2000, 96/15/0185). Im gegenständlichen Fall umso mehr, als mit Beschluss über die Verminderung der Haftungsvergütung ohne ersichtlichen Grund das ursprünglich als richtig erkannte Ausmaß der Haftungsvergütung wesentlich unterschritten wurde.

Dass im gegenständlichen Fall die A-GmbH und in der Folge die KG zum Zweck des Betriebes eines Gasthauses gegründet wurde, war dem Firmenbuch zu entnehmen. Dass der A-GmbH eine Haftungsvergütung iHv 4.000,00 € jährlich und ab 2005 bzw 2007 in vermindertem Ausmaß zuerkannt wurde, konnte mit Zeitverzögerung den beim FA eingereichten Bilanzen entnommen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird dem Erfordernis der Publizität (einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden Vereinbarung) in der Regel nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 23 Rz 217 unter Verweis auf VwGH 15.12.1987, 87/14/0163; VwGH 24.09.1996, 93/13/0222).

Ausreichende Publizität ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekanntgegeben werden. Allerdings steht es dem Abgabepflichtigen frei, die Existenz und die Durchführung von Vereinbarungen auch auf andere Weise nachzuweisen; dies ist etwa durch einen Notariatsakt oder durch eine entsprechende amtliche Anzeige möglich (VwGH 21.10.1986, 84/14/0046).

Der Gründung der Gesellschaften (A-GmbH und KG) ist die Publizität zwar nicht abzusprechen. Im Gegensatz dazu kann den formlos und nachträglich zu Stande gekommenen Gesellschafterbeschlüssen betreffend Verminderung der Haftungsvergütung, die erst im Rahmen der Abgabenerklärungen bzw der Außenprüfung bekannt geworden sind, im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch keine entsprechende Publizität zukommen.

Der in den Gesellschafterbeschlüssen getroffenen Regelung über die Verminderung der Haftungsvergütung für die A-GmbH wäre daher mangels ausreichender Publizität die Anerkennung zu versagen.

Im Zuge einer umfassenden Prüfung waren jedoch auch noch die weiteren Kriterien zur Beurteilung von Angehörigenvereinbarungen zu hinterfragen und im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu bewerten.

Zum Kriterium des "klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung" ist anzumerken, dass es fraglich erscheint, ob die in Rede stehenden Gesellschafterbeschlüsse grundsätzlich den formellen Mindestanforderungen entsprechen.

Dessen ungeachtet ist jedoch das **Kriterium des Fremdvergleichs** von entscheidender Bedeutung für die steuerliche Anerkennung der Höhe der Haftungsvergütung, wobei

zu prüfen ist, ob sich die Höhe der Haftungsvergütung ab 2005 bzw ab 2007 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist.

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

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 (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114 und die dort zit. Jud.).

Bei der Angemessenheitsprüfung einer Gewinnverteilung sind die einzelnen Gesellschafterbeiträge zu berücksichtigen und zu bewerten; das sind vor allem der Kapitalbeitrag der Gesellschafter, ihr Arbeitseinsatz und das von den Gesellschaftern übernommene Haftungsrisiko. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0069; VwGH 26.04.2006, 2001/14/0196).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es nicht um die Frage, wieviel jemand absolut an Gewinnanteil zugesprochen erhält, sondern wie sich dieser Anteil im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insbesondere Kapital, Arbeitskraft und Risiko) darstellt. Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Rz 54.3 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Wie oben bereits ausführlich dargelegt, ist weder dem festgestellten Sachverhalt noch dem Parteivorbringen ein objektiv nachvollziehbarer Grund für die Reduktion der Haftungsvergütung für die A-GmbH ab dem Jahr 2005 bzw 2007 zu entnehmen. Dies obwohl die A-GmbH als Vollhafterin bei ansteigendem Schuldenstand der KG ein gegenüber den Vorjahren 2000 bis 2004 steigendes Risiko abzudecken hatte und die Kommanditisten lediglich bis zur Höhe ihrer Hafteinlage in Anspruch genommen werden konnten.

Eine Reduktion der Haftungsvergütung ab dem Jahr 2005 bzw ab 2007 steht im Hinblick auf die vorliegende Ertrags- und Vermögenssituation der KG mit dem Zweck der Haftungsvergütung, das Risiko der Komplementärin abzugelten, in krassem Gegensatz.

Eine fremde GmbH hätte bei dieser Sachlage der Kürzung der Haftungsprovision keinesfalls zugestimmt. Die Kürzung der Haftungsvergütung findet nach der festgestellten Sachlage vielmehr ihre Erklärung in den zwischen der A-GmbH und der KG bestehenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen. Die beiden Gesellschafterbeschlüsse betreffend Verminderung der Haftungsvergütung für die A-GmbH ab dem Jahr 2005 bzw 2007 **halten somit einem Fremdvergleich nicht stand.**

Bei der GmbH & Co KG kann eine unangemessene Gewinnverteilung (verdeckte Ausschüttung der GmbH) ua dann vorliegen, wenn die Komplementär-GmbH einen unangemessen, niedrigen Gewinnanteil oder zu wenig Haftungsvergütung erhält, wodurch die Kommanditisten begünstigt werden (vgl GS Arnold, Die GmbH & Co KG, 296).

Wie der BFH in seinem Urteil vom 27.02.1992, IV R 69/91 betont, kann nach der Rechtsprechung des BFH eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 6 Abs 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) a.F. (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977) auch vorliegen, wenn bei einer typischen GmbH & Co KG der Gesellschaftsvertrag in der Weise geändert wird, daß sich die vermögensrechtliche Beteiligung, die der GmbH auf Grund des bisherigen Gesellschaftsvertrags zusteht, verringert und sich zugleich die entsprechenden Vermögensrechte der Kommanditisten entsprechend erhöhen (vgl. Senatsurteile vom 25. November 1976 IV R 38/73, BFHE 120, 511, BStBl II 1977, 477, und vom 3. Februar 1977 IV R 153/74, BFHE 121, 333, BStBl II 1977, 504).

Auch im gegenständlichen Fall wurde die KG, somit sowohl die Kommanditisten, die zugleich Gesellschafter der A-GmbH sind, als auch der Kommanditist Vorname_1a Nachname_1 als "naher Angehöriger" der Gesellschafterin Vorname_2 Nachname_2 dadurch begünstigt, dass die A-GmbH ab dem Jahr 2005 bzw ab 2007 ohne Vorliegen eines nachvollziehbaren Grundes zu wenig Haftungsvergütung erhielt. Die ab 2005 bzw ab 2007 der A-GmbH gewährte Haftungsvergütung war aus den oben angeführten Gründen nicht fremdüblich ausgestaltet. Die Begünstigung der KG ist somit mangels eines wirtschaftlichen Interesses der GmbH, insbesondere mangels eines schuldrechtlich plausiblen Grundes für die Verminderung des Haftungsentgelts, nicht betrieblich veranlasst, sondern gründet sich ausschließlich auf die Anteilsinhaberschaft des Gesellschafters Nachname_1a und der Gesellschafterin Nachname_2. Die ausschließlich gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Zuwendung ist somit evident.

Einer Kapitalgesellschaft zugerechnete Mehrgewinne - bzw wie im vorliegenden Fall der Verzicht der Gesellschaft auf eine angemessene Haftungsvergütung -, die im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind in der Regel als den Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse in Form verdeckter Ausschüttungen zugeflossen anzusehen (z.B. VwGH vom 21. September 2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261, vom 18. September 2003, 99/15/0262, 0263, vom 17. Dezember 2002, 97/14/0026, vom 19. Juli 2000, 97/13/0241 und 0242, vom 22. März 2000, 97/13/0173, vom 24. März 1998, 97/14/0118, vom 28. Jänner 1998, 95/13/0069, vom 6. April 1995, 93/15/0060, vom 27. April 1994, 92/13/0011, 94/13/0094, und vom 10. Dezember 1985, 85/14/0080, mwN).

Wird behauptet, diese Regel gelte im konkreten Fall nicht, so ist es Sache der Gesellschafter nachzuweisen, ihnen seien keine bzw in einem ihren Beteiligungsverhältnissen nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0059, mwN).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf weder im Rahmen der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren entsprechende Einwendungen erhoben.

Das FA hat daher nicht rechtswidrig gehandelt, wenn es die Differenz zwischen der ursprünglich in zutreffender Höhe festgelegten Haftungsvergütung iHv 4.000,00 € und der ab den Jahren 2005 bzw 2007 mit Gesellschafterbeschlüssen, somit mit Wissen und Willen der Gesellschafterversammlung verminderten Haftungsvergütung iHv 1.000,00 € bzw 500,00 € bei der A-GmbH als verdeckte Ausschüttung behandelt hat, welche den beiden zu je 50% an der A-GmbH beteiligten Gesellschaftern zuzurechnen ist. Auch die Heranziehung der GmbH als ausschüttende Gesellschaft und somit als Haftende für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer entspricht dem Gesetz (vgl VwGH vom 28.05.2015, Ro2014/15/0046).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Artikel 133 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt bzw ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. In diesem Zusammenhang ist einerseits auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2014, 2010/13/0115, hinzuweisen, wonach als Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt der Komplementärin grundsätzlich das betriebswirtschaftliche Eigenkapital heranzuziehen ist. Andererseits stützt sich das Erkenntnis bei Beurteilung der angemessenen, fremdüblichen Höhe der Haftungsvergütung, der Ursache der Vermögenszuwendung durch Verminderung der Haftungsvergütung aus wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Gründen und Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 11.05.1993, 89/14/0290, 05.10.1994, 94/15/0036, 16.09.2003, 2000/14/0069, 26..04.2006, 2001/14/0196, sowie VwGH vom 21.09.2005, 2002/13/0230 und 2001/13/0261, vom 18.09.2003, 99/15/0262, 0263 usw). Das Bundesfinanzgericht ist mit dem gegenständlichen Erkenntnis dieser Judikatur gefolgt.

Linz, am 11. März 2016