



GZ. RV/0364-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Zinell & Madritsch Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft, die einen Gastbetrieb in X. führt. An der Gesellschaft sind S. (als Komplementär) mit einer Einlage von 1,2 Millionen ATS und dessen Mutter N. (als Kommanditistin) mit einer Einlage von 800.000 ATS beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag vom 22. Juni 1999 wurde die Gewinn- und Verlustverteilung zwischen den Gesellschaftern wie folgt geregelt:

„§ 7...Wird zwischen den Gesellschaftern nichts anderes vereinbart (Ergebnisverteilungsbeschluss), ist unter Berücksichtigung der Haftungsverhältnisse das Ergebnis wie folgt zu verteilen:

a) Gewinne werden zunächst bis zu einem Betrag von ATS 250.000 ausschließlich dem Gesellschafter S...(Komplementär) zugewiesen. Der nach einer etwaig vorzunehmenden banküblichen Verzinsung der Verrechnungskonten (§ 4) verbleibende Gewinn ist zwischen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Einlagen gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages zu verteilen.

b) Verluste (ausgenommen IFB-Wartetastenverluste) werden zunächst bis zu einem Betrag von ATS 250.000 der Gesellschafterin N...(Kommanditistin) zugewiesen. Der verbleibende Verlust (inklusive IFB-Wartetastenverlust) ist zwischen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Einlagen gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages zu verteilen. Die Beschränkung des § 167 Abs. 3 HGB findet keine Anwendung.“

Entsprechend dieser Ergebnisverteilungsregelung wurde der von der Berufungswerberin im Jahr 1999 erlittene Verlust auf die Gesellschafter wie folgt verteilt (Beträge in ATS):

Jahresverlust 1999	-960.511,82
Abzügl. IFB-Wartetastenverlust	<u>685.669,00</u>
	-274.842,82
Vorabverlust N.	<u>250.000,00</u>
Verlust für Verteilung	-24.842,82
Anteil S. (60 % v. -24.842,82)	-14.906,00
IFB-Wartetastenverlust S. (60 %)	<u>-411.401,00</u>

Verlustanteil S. gesamt	-426.307,00
Anteil N. (40 % v. -24.842,82)	-9.937,00
Vorabverlust N.	-250.000,00
IFB-Wartetastenverlust N. (40 %)	<u>-274.268,00</u>
Verlustanteil N. gesamt	-534.205,00

Das Finanzamt vertrat dazu die Auffassung, dass die Verlustverteilung mangels Fremdüblichkeit eines "Vorausverlustes" nicht wie im Gesellschaftsvertrag vereinbart, sondern im Verhältnis der Einlagen (60 : 40) vorzunehmen sei. Mit dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1999 (Ausfertigungsdatum 10. 12. 2001) wurde die Verlustverteilung entsprechend abgeändert. Dem Komplementär S. wurde ein Verlustanteil von -576.307 ATS und der Kommanditistin N. ein Verlustanteil von -384.205 ATS zugewiesen.

In der fristgerechten Berufung gegen diesen Feststellungsbescheid wurde die erklärungs-gemäße Ergebnisverteilung beantragt. Die von den Gesellschaftern getroffene Vereinbarung entspreche wirtschaftlich einem ergebnisunabhängigen Vorweggewinn des persönlich haftenden geschäftsführenden Komplementärs. Zweck dieser Regelung sei es, dessen Arbeits-einsatz als Geschäftsführer zu entlohnen und sein Haftungsrisiko abzugelten. Der Komple-mentär solle hierfür "unabhängig vom Ergebnis eine Entlohnung von 250.000 ATS" erhalten. Die Gesellschafter hätten genauso gut ein Geschäftsführerentgelt in dieser Höhe vereinbaren können, dessen Fremdüblichkeit vom Finanzamt gewiss nicht in Abrede gestellt worden wäre. Die gesellschaftsvertragliche Vorabkomponente sei auf das operative Ergebnis beschränkt worden. Die IFB-Verluste würden hingegen nach Kapitalanteilen verteilt, weil diese unmittel-bar von der Höhe der Investitionen abhingen, welche im Wesentlichen durch die Gesell-schaftereinlagen finanziert worden seien.

Das Finanzamt gab der Berufung mit der Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2002 mit der Begründung keine Folge, dass die zwischen den Gesellschaftern vereinbarte Ergeb-nisverteilung wirtschaftlich nur dann einem Vorweggewinn entspreche, wenn die Gesellschaft positive Betriebsergebnisse erziele. Erleide die Gesellschaft hingegen Verluste, so habe die Kommanditistin eindeutig höhere Verlustanteile als im Falle einer Vorweggewinn-Regelung zu

tragen. Da eine derartige Vereinbarung zum Nachteil der Kommanditistin unter familienfremden Personen nicht getroffen worden wäre, halte der Gesellschaftsvertrag insoweit einem Fremdvergleich nicht stand.

In dem innerhalb der verlängerten Vorlageantragsfrist eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend ausgeführt, dass das Finanzamt seine ursprüngliche Ansicht offenbar revidiert habe, weil es nunmehr davon ausgehe, dass nur die Regelung betreffend die Verlustaufteilung fremdunüblich sei. Der Verlust des Jahres 1999 sei darauf zurückzuführen, dass der Betrieb erst am 30. Dezember 1999 eröffnet worden sei, sodass kaum Einnahmen erzielt worden seien. Bei einer periodenübergreifenden Gesamtbetrachtung (Gesamtgewinn) müsste das Finanzamt die Ergebnisverteilungsregelung insgesamt akzeptieren. Die Ergebnisverteilung im "Verlustszenario" sei nur "die konsequente Weiterführung des Verteilungsgedankens im Gewinnszenario" und damit gleichermaßen anzuerkennen. Zur Veranschaulichung der Fremdüblichkeit der Ergebnisverteilung sei auf jene Fälle zu verweisen, in denen die Geschäftsführungstätigkeit eines Gesellschafters auf der Basis eines Werkvertrages entlohnt werde. Bei einer solchen Fallkonstellation bestünde kein Zweifel, "dass sich das steuerliche Ergebnis der Gesellschaft nach Abzug des Geschäftsführerbezuges versteht (auch im Verlustfall) und dieses um den Geschäftsführerbezug reduzierte Ergebnis die Grundlage für die Ergebnisverteilung ist". Nichts anderes trete bei der im Berufungsfall vereinbarten Ergebnisverteilung ein. Die Formulierung im Gesellschaftsvertrag erscheine zwar auf den ersten Blick ungewöhnlich. Allein deshalb dürfe aber nicht ihr wirtschaftlicher Gehalt in Zweifel gezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die im Gesellschaftsvertrag vom 22. Juni 1999 vereinbarte Ergebnisverteilungsregelung in Bezug auf den von der Berufungswerberin im Jahr 1999 erzielten Verlust steuerlich anzuerkennen ist oder nicht.

Nach herrschender Auffassung hat zwar eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Ergebnisverteilung grundsätzlich 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. Ist die Ergebnisverteilung unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als wäre eine angemessene Verteilungsabrede getroffen worden (vgl. Quantschnig/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23, Tz. 46 f; § 20, Tz. 54.3).

Die Gewinn- und Verlustverteilung der Berufungswerberin richtet sich - vom Vorweggewinn des Komplementärs und dem "Vorausverlust" der Kommanditistin abgesehen - nach dem Verhältnis ihrer Vermögenseinlagen. Soweit dem Komplementär ein Vorweggewinn zugestanden wird, ist der Berufungswerberin einzuräumen, dass es auch unter Familienfremden nicht unüblich erscheint, den Arbeitseinsatz und das Haftungsrisiko des persönlich haftenden geschäftsführenden Gesellschafters durch einen Vorausempfang in der hier gegebenen Größenordnung zu entlohnen und den verbleibenden Gewinn nach Kapitalanteilen zu verteilen (vgl. zB Torggler-Kucsko in Straube, HGB I², § 168, Rz. 4). Die Gewinnverteilungsregelung gemäß § 7 lit. a des Gesellschaftsvertrages hält daher insoweit einem Fremdvergleich stand.

Nicht gefolgt werden kann der Berufungswerberin aber darin, dass die Vereinbarung, wonach Verluste (ausgenommen IFB-Verluste) bis zu einem Betrag von 250.000 ATS ausschließlich von der Kommanditistin getragen werden, deshalb angemessen sei, weil die Verlustübernahme in diesem Umfang (wirtschaftlich betrachtet) einer Abgeltung des Haftungsrisikos sowie der Geschäftsführungstätigkeit des Komplementärs in Verlustperioden gleichkäme. Denn abgesehen davon, dass die Zuweisung derartiger "Vorausverluste" an die Kommanditistin keine (fremdübliche) Entlohnung für die Geschäftsführungstätigkeit des Komplementärs darstellt und das Haftungsrisiko des Komplementärs aufgrund seiner insoweit gegebenen Verlustbefreiung nicht als Begründung für die Übernahme von "Vorausverlusten" durch die Kommanditistin dienen kann, hält die Verschiebung der Verlustanteile zu Ungunsten der Kommanditistin einem Fremdvergleich auch deshalb 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 bis zur Höhe von 250.000 ATS zur Gänze zu übernehmen, bei positiven Betriebsergebnissen bis 250.000 ATS hingegen auf eine Erfolgsbeteiligung zu verzichten (vgl. VwGH 24. 10. 1995, 92/14/0020, zum Gewinn- und Verlustabschluss einer Komplementär-GmbH). Die Akzeptanz einer solchen Verlustverteilung zum Nachteil der Kommanditistin ist nur durch das verwandtschaftliche Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern zu erklären. Dies spricht dafür, dass der im Geschäftsleben (unter Fremden) üblicherweise vorhandene Interessengegensatz im vorliegenden Fall nicht besteht. Ein der Berufungswerberin fremd gegenüberstehender Kommanditist hätte einer derartigen Regelung nicht zugestimmt, weil diese (insbesondere bei positiven und negativen Betriebsergebnissen bis zu einer Höhe von jeweils 250.000 ATS) dazu führt, dass die durch die Zuweisung von Vorausverlusten verminderte Kapitaleinlage nicht durch spätere Gewinnanteile aufgefüllt wird.

Der unter Fremden üblicherweise vorhandene Interessengegensatz lässt es zwar nicht ausgeschlossen erscheinen, dass die Geschäftsführungstätigkeit des Komplementärs auch in Verlustperioden durch einen Vorausbezug von 250.000 ATS abgegolten wird. Ein solcher Sachverhalt ist im Berufungsfall aber nicht gegeben. Wenn im Vorlageantrag Überlegungen zur Frage angestellt werden, wie die Verlustverteilung vorzunehmen wäre, wenn die Geschäftsführungstätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt würde, ist dazu festzustellen, dass der Entscheidung kein hypothetischer, sondern der tatsächliche Sachverhalt zugrunde zu legen ist.

In der schriftlichen Stellungnahme vom 3. Oktober 2003 wurde schließlich eingewendet, dass die Kommanditistin nicht nur am Unternehmen der Berufungswerberin beteiligt sei, sondern auch noch eine Fremdenpension in Form eines Einzelunternehmens führe. Im Unterschied zum Betrieb der Kommanditistin verfüge der im Jahr 1999 eröffnete, nahe der Fremdenpension gelegene Gastbetrieb der Berufungswerberin über eine moderne Küche. Da die Gäste der Fremdenpension nunmehr im Betrieb der Berufungswerberin verpflegt würden, habe die Kommanditistin den Küchenbetrieb der Fremdenpension eingestellt. Hätte die Kommanditistin die Verlustaufteilung nicht akzeptiert, wäre der Gastbetrieb der Berufungswerberin möglicherweise nicht errichtet worden. So aber brauche die Kommanditistin das Risiko eines eigenen Küchenbetriebes nicht mehr selbst zu tragen.

Hierauf ist zunächst zu erwidern, dass sich die steuerliche Angemessenheitsprüfung der Ergebnisverteilung nicht an den Verhältnissen des Einzelunternehmens der Kommanditistin, sondern daran zu orientieren hat, ob die Ergebnisverteilung den Beiträgen der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes der Berufungswerberin entspricht. Die der Kommanditistin zugewiesenen Verlustanteile können daher nur insoweit ihrer Beteiligung an der Einkunftsquelle der Berufungswerberin zugerechnet werden, als sich die Verlustübernahme als Ausfluss der Beteiligung darstellt.

Wenn die Berufungswerberin im Ergebnis die Auffassung vertritt, die Kommanditistin habe der gesellschaftsvertraglich festgelegten Verlustverteilung deshalb zugestimmt, weil sie durch die Beteiligung am Unternehmen der Berufungswerberin in die Lage versetzt worden sei, den Küchenbetrieb ihrer Fremdenpension aufgeben zu können, so gibt die Berufungswerberin damit selbst zu erkennen, dass die zwischen den Gesellschaftern vereinbarte Verlustaufteilung nicht auf betrieblichen (mit der Einkunftsquelle der Berufungswerberin zusammenhängenden) Gründen beruht, sondern hierfür Interessen maßgeblich waren, welche die Kommanditistin allenfalls als Einzelunternehmerin berühren.

Im Übrigen ist unter den gegebenen Umständen davon auszugehen, dass sich die Schließung des Küchenbetriebes im Einzelunternehmen der Kommanditistin auf den Geschäftsgang bei der Berufungswerberin tendenziell vorteilhaft auswirkt, weil die Gäste der Fremdenpension nunmehr im Gastbetrieb der Berufungswerberin verköstigt werden. Eine dem Komplementär fremd gegenüberstehende Kommanditistin hätte zwar möglicherweise auch den (durch die Erreichung des Pensionsalters bedingten) Entschluss gefasst, sich an einem nahe gelegenen Gastbetrieb als beschränkt haftende Gesellschafterin zu beteiligen, anstatt den eigenen Betrieb im bisherigen Umfang weiterzuführen. Eine solche Person hätte sich aber selbst dann nicht mit der Übernahme von "Vorausverlusten" einverstanden erklärt, wenn sie sich aus der Beteiligung an dem neu zu eröffnenden Gastbetrieb einen Vorteil für ihren eigenen (nur mehr in eingeschränktem Umfang fortgeführten) Betrieb erwartet hätte.

Da die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Verlustverteilung aus den dargelegten Gründen unangemessen ist, erweist sich die Berufung als unbegründet. Sie war daher abzuweisen.

Innsbruck, 4. Dezember 2003