



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. KG, Adr., vertreten durch die Grant Thornton Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Auhofstraße 1, vom 12. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 29. März 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 nach der am 21. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend 1999 wird geändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999 werden in Höhe von 29.103.493,17 € festgestellt.

Darauf entfallen auf die:

Anteil an den Einkünften V- GmbH: 1.318.928,50 €

Anteil an den Einkünften V-AG: 27.784.564,67 €

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend das Jahr 2000 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27. August 1999 haben die E- GmbH als Komplementär und die V- Beteiligungs GmbH als Kommanditist eine Kommanditgesellschaft (= E- GmbH & Co) gegründet, deren Betriebsgegenstand die Elektrizitätsversorgung ist. Der Gewinn bzw. Verlust aus Gewerbebetrieb wird gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

Der Unternehmensgegenstand der E- GmbH liegt in der Elektrizitätsversorgung.

Mit Vertrag vom 29. Juni 1999 überträgt die E- GmbH ihren gesamten Betrieb mit Ausnahme der Liegenschaften samt Betriebsgebäuden sowie bestimmter Beteiligungen und einiger anderer Vermögensteile (= operativer Betrieb) durch Abspaltung zur Aufnahme gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 und 17 SpaltG und unter Anwendung des Art VI UmgrStG auf die V-P GmbH mit dem Sitz in Linz.

Mit Gesellschafterbeschluss der E- GmbH & Co wurde am 4. September 2000 der Firmenwortlaut in V- GmbH & Co (= Berufungswerberin, Bw.) abgeändert.

Gegenstand des Unternehmens ist jede gesetzlich erlaubte Art der gewerbsmäßigen Nutzung der Elektrotechnik, insbesondere im Rahmen der V. - Gruppe und unter Verwendung der Marke XY.

Zur Zeit der Betriebsprüfung waren die V- GmbH als Komplementär, der als Arbeitsgesellschafter mit 0% keinen Kapitalanteil hält und die V-AG (nun V- Beteiligungs GmbH) als Kommanditist, der mit einem Kapitalanteil von 100% allein am gesamten Vermögen und dem Liquidationsergebnis der Bw. beteiligt ist, als Gesellschafter beteiligt.

Punkt VII des Gesellschaftsvertrages behandelt die Aufwandsentschädigung und Haftungsprämie:

1. Zur Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Führung der Geschäfte der Gesellschaft und zur Abgeltung der von V- GmbH (vormals E- GmbH) zu tragenden Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhält die V- GmbH (vormals E- GmbH) ein jährliche Vergütung in Höhe von 1% des eingezahlten Stammkapitals der V- GmbH (vormals E- GmbH) zu Lasten des Jahresüberschusses der Gesellschaft.

2. Darüber hinaus sind der V- GmbH (vormals E- GmbH) allfällige Aufwendungen zu ersetzen, die mit der Wahrnehmung von nicht zum laufenden Geschäftsbetrieb gehörenden Aufgaben verbunden sind.

3. Diese Vergütung ist unabhängig vom Erfolg eines Geschäftsjahres auch bei Verlust der Gesellschaft zu leisten und für das Geschäftsjahr 1999 anteilig, berechnet vom Tag der Eintragung der Gesellschaft an V- GmbH (vormals E- GmbH) zu bezahlen.

Im Zuge einer für die Jahre 1999 bis 2000 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO wurden u.a. nachstehende Feststellungen getroffen und im

Betriebsprüfungsbericht ausführlich dargestellt:

Tz. 26 Haftungsprämie für den Komplementär/Gewinnverteilung

Die Bw. ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 27. August 1999 gegründete Kommanditgesellschaft. Persönlich haftender Gesellschafter ist die E- GmbH als reiner Arbeitsgesellschafter ohne Kapitalanteil. Kommanditist ist die V-AG (StrNr: 123).

Gemäß Gesellschaftsvertrag werden der E- GmbH alle Aufwendungen aus der Führung der Geschäfte zu Lasten des Jahresüberschusses vergütet. Weiters erhält der Komplementär zur Abgeltung der von ihr zur tragenden Haftung für die Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft eine jährliche Haftungsprämie in der Höhe von 1% des eingezahlten Stammkapitals der E- GmbH.

Die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnverteilung sei in der Regel anzuerkennen. Der Komplementär-GmbH sei neben dem Ersatz der Geschäftsführungsvergütung grundsätzlich auch das Haftungsrisiko abzudecken. Für die GmbH sei zumindest eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals vorzusehen, die Verzinsung wurde vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital berechnet (VwGH vom 6.5.1980, 1345, 1372/79: bankübliche Provision 6%).

Bei Arbeitsgesellschaftern seien grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen (VwGH 29.7.1997, 93/14/0128). Bei der GmbH & Co KG könne eine unangemessene Gewinnverteilung (verdeckte Ausschüttung der GmbH) u.a. dann vorliegen, wenn die Komplementär-GmbH aus anderen Gründen einen zu niedrigen Gewinnanteil oder eine zu geringe Haftungsvergütung erhalte.

Die Betriebsprüfung hat das betriebswirtschaftliche Eigenkapital ermittelt und die Haftungsprovision mit einem angemessenen Zinssatz von 6% berechnet.

Die Änderung der Gewinnverteilung stelle eine Entnahme bei der Kommanditgesellschaft und eine verdeckte Gewinnausschüttung der V- GmbH an die V-AG und von dieser in weiterer Folge eine Einlage in die Kommanditgesellschaft dar. Somit ergebe sich durch die Feststellung keine Änderung der steuerlichen Kapitalkonten des Kommanditisten und des Komplementärs.

1999

2000

	€	€	€
		1.1. - 14.6.	15.6. - 31.12.
Betriebswirtschaftliches Eigenkapital Komplementär	43.964.281,00	34.444.374,00	5.444.374,00
davon 6% Haftungsvergütung lt. BP	2.637.857,00		1.124.162,00
Gewinnverteilung	1999	2000	
	€	€	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	29.103.493,19	17.832.571,58	
Anteil a.d. Einkünften V- GmbH (Haftungsvergütung)	2.637.857,00	1.124.162,00	
Anteil a.d. Einkünften V-AG	26.465.636,19	16.708.409,58	
anrechenbare KEST SAT	124.790,00	135.544,41	

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 29. März 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2002 schloss sich das Finanzamt den o.a. Feststellungen der Betriebsprüfung an.

Mit Schreiben vom 12. April 2005 erhob die Bw. gegen die o.a. Bescheide innerhalb offener Frist **Berufung**. Begründend wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Vorgangsweise der Betriebsprüfung, wonach die Höhe der Haftungsprämie als nicht angemessen beurteilt worden sei, richten würde.

1. Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 27. August 1999 haben die V- GmbH (vormals E- GmbH) als Komplementär, der als Arbeitsgesellschafter keinen Kapitalanteil hält, und die V- GmbH & Co als Kommanditist eine Kommanditgesellschaft gegründet. Im Art. VII (1) des Gesellschaftsvertrages sei zur Abgeltung des von der V- GmbH zu tragenden Haftungsrisikos eine jährliche Vergütung von 1% des eingezahlten Stammkapitals vereinbart worden, wobei diese gemäß Art. VII (3) des Gesellschaftsvertrages für das Geschäftsjahr 1999 anteilig, berechnet vom Tag der Eintragung der Gesellschaft an, zu bezahlen gewesen sei. Die Eintragung der Kommanditgesellschaft erfolgte am 3. September 1999 (Antrag vom 18. August 1999).

Grundsätzlich seien auch nach Ansicht der Betriebsprüfung die gesellschaftsvertraglichen Regelungen bezüglich der Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen. Gegen die Regelung, für das Jahr 1999 die jährliche Haftungsprämie anteilig für die Zeit ab Eintragung der Gesellschaft zu bezahlen, seien in der Betriebsprüfung keine Bedenken geäußert worden, allerdings sei der vereinbarte Prämiensatz von 1% und das eingezahlte Stammkapital als Bemessungsgrundlage als im Fremdvergleich zu gering angenommen worden. Es sei daher seitens der Betriebsprüfung eine Neuberechnung der Haftungsprämie auf Basis des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals und eines Prämiensatzes von 6% vorgenommen und die Gewinnverteilung für das Jahr 1999 und 2000 entsprechend geändert worden.

Diese Hinzurechnungen seien nach Meinung der Bw. zu Unrecht erfolgt.

2. Begründung

Gemäß der Tz 977 der Körperschaftsteuer-Richtlinien seien z.T. widersprüchliche Angaben über die Höhe einer angemessenen Haftungsvergütung angegeben. Unter Hinweis auf das VwGH-Urteil vom 6.5.1980, 1345, 1372/79 werde, orientiert an den Gegebenheiten des Kapitalmarktes, eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 6% gefordert und unter Hinweis auf das VwGH-Urteil vom 29.7.1997, 93/14/0128 werde sogar eine Haftungsprämie von grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals als angemessen angesehen, was dann zuzüglich der normalen Veranlagungserträge des Eigenkapitals (Zins, Beteiligungserträge u.a.) sogar zu einer noch deutlich über 10% liegenden Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 12% bis 15% führen würde.

Die Körperschaftsteuer-Richtlinien sowie das VwGH-Urteil vom 29.7.1997, 93/14/0128 würden sich im Wesentlichen an der in Bauer-Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Tz 62, Stichwort GmbH & Co. KG, vertretenen Ansicht orientieren, dass bei der Berechnung der Haftungsentschädigung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital auszugehen sei und in Anbetracht des Risikos die Verzinsung über dem üblichen Anleihezinssatz liegen müsse. Als Alternative dazu würde auch der Vergleich mit einer banküblichen Avalprovision bezogen auf die Verbindlichkeiten der KG in Betracht kommen, sofern die GmbH neben Geschäftsführung noch über einen eigenen Betrieb verfügen würde.

Der geschilderten Sichtweise der Finanzverwaltung könne nicht gefolgt werden. Der Ansatz des Haftungsentgelts in der Höhe von **1% des Stammkapitals** wird wie folgt begründet:

Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt

Grundsätzlich würde die GmbH unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen für die Verbindlichkeiten der KG haften, weshalb wohl von der Betriebsprüfung das betriebswirtschaftliche Eigenkapital als Bemessungsgrundlage für die Haftungsprämie angenommen wurde. Im Außenverhältnis könnten sich Gläubiger jedoch nur darauf verlassen, dass das Stammkapital als Haftkapital zur Verfügung stehe, da die Gesellschafter einer kleinen GmbH, deren Rücklagen gemäß § 23 GmbHG iVm § 130 AktG stets als ungebundene und damit frei verfügbare (= ausschüttbare) Rücklagen darstellen würden, jederzeit - sowohl im Wege der jährlichen Gewinnverwendungsbeschlüsse als auch im Wege von Umgründungen die Ausschüttung bzw. Entnahme des über das im Firmenbuch eingetragenen Stammkapital hinausgehenden Eigenkapitals beschließen könnten. So sei z.B. das Eigenkapital der GmbH zum 31.12.1999 von 45 Mio. € im Jahr 2000 durch eine Kapitalherabsetzung und eine anschließende Abspaltung von Beteiligungen auf 5,8 Mio. € verringert worden, ohne dass für

Gläubiger eine Einspruchsmöglichkeit bestanden habe. Ein Risiko für die GmbH habe in dieser Zeit aufgrund der Finanzlage der KG (über 30 Mio. € Eigenmittel, über 100 Mio. € liquide Mittel) absolut nicht bestanden. Setze man die von der Betriebsprüfung als angemessen angesehene Haftungsvergütung für die Jahre 1999 und 2000 von insgesamt 3,7 Mio. € ins Verhältnis zu dem Ende des Jahres 2000 noch vorhandenen Eigenkapital von 5,8 Mio. €, würde sich eine risikofreie Verzinsung von über 60% (bzw. in Bezug auf das tatsächlich haftende Stammkapital von 1 Mio. € sogar von 370%) für 14 Monate Haftung ergeben, was wohl nicht unbedingt als fremdüblich bezeichnet werden könne.

Im Gesellschaftsvertrag sei daher mit gutem Grund die Bemessungsgrundlage für die Haftungsprämie auf das eingetragene Stammkapital beschränkt worden.

Diese Vorgangsweise wurde unter anderem durch die Betriebsprüfung der V-KEG, Adr.1 für den Zeitraum 2000 - 2001 bestätigt, bei der die Haftungsprovision seitens der Betriebsprüfung ebenfalls auf Basis des Stammkapitals und nicht auf Basis des Eigenkapitals bemessen wurde.

Angemessenheit der Höhe des Haftungsentgelts

Im Folgenden wird dargelegt, weshalb im gegenständlichen Fall der V- GmbH & Co eine Haftungsprämie von 1% durchaus angemessen und fremdvergleichsüblich sei.

Die Haftung der Komplementär-GmbH für die Verbindlichkeiten der KG stelle kein allgemeines, immer gleiches und daher immer gleich zu bewertendes Risiko, sondern ein individuelles, von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der KG abhängiges Risiko dar. Zinssätze würden sich grundsätzlich aus einem risikofreien Basiszinssatz und (neben einem Aufschlag für Kosten und Gewinn) einem Aufschlag für das individuelle Risiko zusammensetzen. Die Haftungsvergütung habe nichts mit der Basisverzinsung sowie dem Aufschlag für Kosten und Gewinn zu tun, da das Kapital der GmbH frei verfügbar sei und von der GmbH ohne Einschränkung gewinnbringend veranlagt werden könne. Die Haftungsprämie sei nur das Äquivalent für den Risikoaufschlag und der könne sehr unterschiedlich sein. Bei nahezu risikofreien Hypothekarkrediten z.B. sei er sehr niedrig und bei Krediten ohne ausreichende Sicherheiten (Barkredite ohne Sicherheiten, Kontoüberziehung u.ä.) könne der Risikozuschlag sogar ein Mehrfaches des Basiszinssatzes ausmachen.

Materiell würde zwar aufgrund der nicht unerheblichen Verbindlichkeiten der KG ein großes Haftungsvolumen bestehen, jedoch aufgrund der Vermögens- und Ertragslage der KG nur ein äußerst geringes Haftungsrisiko. Um die Fremdvergleichsüblichkeit der vereinbarten Haftungsprämie beurteilen zu können, würde es daher nicht genügen, pauschale Prozentsätze aus Kommentaren und Einzelurteilen heranzuziehen, sondern die Fremdvergleichsüblichkeit würde sich dadurch ergeben, welche Haftungsprämie für Haftkapital ein fremder Dritter unter

Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse der KG verlangen würde. Diesem Grundgedanken folgt im Übrigen auch das VwGH-Urteil vom 29.7.1997, wo grundsätzlich anerkannt werde, dass sich die Haftungsentschädigung am individuellen Haftungsrisiko der GmbH zu bemessen habe. In diesem Urteil werde nur deshalb eine Haftungsprämie von 8,25% als nicht unangemessen angesehen, weil kein schlüssiger Beweis vorgelegt werden könnte, wieso bei einer überschuldeten KG, bei der bereits zwei Bankinstitute die Gewährung weiterer Kredite verweigert haben, die dem Haftungsrisiko der GmbH angemessene Vergütung niedriger als je 8,25% liege.

Die Haftung der GmbH für die KG habe im operativen Geschäft der KG keine Funktion (Sicherheit für Kreditvergabe, bessere Bonitätsbeurteilung etc.), da die KG über außerordentliche hohe liquide Mittel verfüge und 90% des Geschäftes der KG außerhalb von Österreich und Deutschland getätigt werde, wo die Rechtsform "GmbH & Co" gänzlich unbekannt sei. Die im Jahr 2000 durchgeführte Herabsetzung des Stammkapitals der GmbH von 30 Mio. € auf 1 Mio. € bewiese auch, dass die Haftung der GmbH für das operative Geschäft der KG keine Funktion und damit auch keinen großen Wert habe. Große operative Bedeutung für die KG hätten hingegen Bankhaftungen, die von Kunden verlangt werden könnten, die sich nicht auf die Bonität der KG alleine verlassen wollen. Das Haftungsvolumen zum 31.12.2000 habe rd. 186 Mio. €, zum 31.12.2004 rd. 400 Mio. € betragen, also ein Vielfaches des Haftungsrisikos der GmbH. Hier würden die Banken analog der Komplementärhaftung der GmbH für einen bestimmten Betrag haften, den der Kunde direkt von der Bank einfordern könne und den die Bank dann wieder bei der KG regressieren müsse. Wie der Betriebsprüfung bereits nachgewiesen worden sei, seien als Haftungsentgelt für das Risiko, dass die KG möglicherweise nicht in der Lage sei, den Regress zu leisten, von den Banken an die KG in den Jahren 1999 und 2000, je nach Bank und Laufzeit der Haftung unterschiedlich, Haftungsprovisionen von 0,5% - 0,8% p.a. auf das Haftkapital verrechnet worden, aktuell würden die Prämiensätze für Haftung bis zu 3 Jahren bei 0,7% und für zeitlich unbefristete Haftungen bei 1,25% p.a. liegen.

Um der Betriebsprüfung verständlich zu machen, wie die Banken die Haftungsprovisionen in Abhängigkeit von dem eingeschätzten Risiko ermitteln würden, wird eine Übersicht von Bloomberg FMC für credit spreads übergeben, woraus die Abhängigkeit zwischen Bonitätsbeurteilung und Prämiensatz deutlich wird. Nach dieser Aufstellung würden Banken für Haftungen für Firmen mit einem AAA-Rating eine Haftungsprämie von nur 0,12%-0,15% p.a. (vergleichbar dem Risikozuschlag bei Hypothekarkrediten) verlangen, für Firmen mit einem Rating von BBB eine Prämie von 0,6% - 0,9% p.a. und Firmen mit einem Rating von CCC oder CC müssten schon eine Haftungsprämie von 7% - 14% p.a. zahlen. Aus dieser Aufstellung würde sich klar ergeben, dass die im VwGH-Urteil vom 29.7.1997 angenommene

angemessenen Haftungsprämie von 8,25% für die Haftung für die Verbindlichkeiten einer bereits überschuldeten KG noch eher niedrig angesetzt sei (Rating von etwa CCC-), während die 1% Haftungsprämie für die Haftung für die Verbindlichkeiten der V- GmbH & Co durchaus angemessen sei, da sie absolut im Rahmen der von den Banken für vergleichbare Haftungen verrechneten Haftungsprämien liege und ein Rating von etwa BBB durchaus plausibel zur Vermögens- und Ertragslage der KG sei.

Es wäre somit grob unangemessen, der GmbH eine Haftungsprämie zu zahlen, die deutlich über den Haftungsprämien liegen würde, die für den operativen Betrieb der KG wirklich wesentlichen Bankhaftungen gezahlt werden würden.

Bei Festlegung der Höhe der Haftungsentschädigung sei weiters das Haftungsrisiko der GmbH zu berücksichtigen. Materiell würde zwar aufgrund der erheblichen Verbindlichkeiten der KG ein großes Haftungsvolumen bestehen, jedoch aufgrund der Vermögens- und Ertragslage der KG nur ein äußerst geringes Haftungsrisiko. Im Gegensatz zu der im VwGH-Urteil vom 29.7.1997 dargelegten Situation einer KG, die mit 3,8 Mio. ATS überschuldet sei und bei der mehrere Bankinstitute bereits die Vergabe von weiteren Krediten abgelehnt hätten (und mangels Gegenbeweis damit eine Haftungsprämie von 8,25% als nicht unangemessen angesehen werden könne), verfüge die V- GmbH & Co zum 31.12.1999 über ein Eigenkapital von über 30 Mio. € und liquide Mittel in Höhe von 100 Mio €.

Eine Haftungsprämie in Höhe von 1% sei somit absolut fremdüblich und daher angemessen.

Beginn des Haftungsverhältnisses

Die GmbH & Co Struktur wurde erst mit Umgründung am 27. August 1999 geschaffen. Eine zivilrechtliche Haftung vor dem 27. August 1999 könne daher nicht bestehen. Die Eintragung in das Firmenbuch ist zum 3. September 1999 erfolgt. Da die Haftungsfunktion der Komplementär-GmbH erst mit der allgemeinen Bekanntmachung der Haftungseinlage und somit erst mit der Eintragung ins Firmenbuch gegründet wurde, sei eine Haftungsvergütung erst ab diesem Zeitpunkt zu verrechnen. Da grundsätzlich unbestritten ist, dass Haftungsprämienätze Jahreswerte seien, sei daher die Vereinbarung, für das Jahr 1999 die prozentuelle Haftungsvergütung nur anteilig für den Zeitraum 3. September bis 31. Dezember 1999 zu verrechnen, richtig und absolut fremdüblich.

3. Antrag auf Änderung der Gewinnfeststellung

Es werde daher beantragt, die Haftungsvergütung für die GmbH entsprechend den Regelungen des Gesellschaftsvertrages mit 1% des einbezahlten Stammkapitals festzusetzen, für das Jahr 1999 dabei nur anteilig für den Zeitraum vom 3.9. – 31.12.1999. Aufgrund des

Stammkapitals der GmbH von 30 Mio. € sei demnach für das Jahr 1999 eine Haftungsprämie von 119/365 von 300.000 € = 97.808 € und für das Jahr 2000 aufgrund der Kapitalherabsetzung von 30 Mio. € auf 1 Mio. € (Mittelwert 15,5 Mio. €) von 155.000 € festzusetzen. Ab dem Jahr 2001 würde die Haftungsvergütung dann 10.000 € p.a. betragen.

4. Antrag auf mündliche Verhandlung

Abschließend stellte die Bw. den Antrag eine mündliche Berufungsverhandlung gemäß § 284ff BAO durchzuführen.

Die Bw. erhob ebenfalls innerhalb offener Frist gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2001 vom 29.3.2005, zugestellt am 31.3.2005, das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

Der Gewinnfeststellungsbescheid 2001 sei aufgrund der Feststellungserklärung 2001 erlassen worden. Aus der Betriebsprüfung über die Jahre 1997 bis 2000 hätten sich diverse Folgeänderungen für das Jahr 2001 ergeben, die im genannten Bescheid nicht berücksichtigt worden seien.

Es werden daher folgende Änderungen in der Gewinnfeststellungserklärung 2001 beantragt:

Hinzurechnungen 2001:

Nicht anerkannte Absetzung für Abnutzung Markenrechte S.	EUR	720.544,55
--	-----	------------

Kürzungen 2001 (Hinzurechnungen aufgrund BP):

Nicht anerkannte Rückstellung Projekt J. (zus. Kosten)	EUR	-310.000,00
Nicht anerkannte Rückstellung Projekt C. (noch anf. Reparaturen)	EUR	-3.000.000,00
Zusätzlich in Anspruch genommener Forschungsfreibetrag	EUR	-11.189,00
Zusätzlich auszuscheidende Gewinne ausländischer Betriebsstätten	EUR	-193.166,00

Kürzung aufgrund BP-Folgeänderungen GESAMT	EUR	-2.793.810,45
--	------------	----------------------

Die Bw. erhob ebenfalls innerhalb offener Frist gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2002 vom 29.3.2005, zugestellt am 31.3.2005, das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

Der Gewinnfeststellungsbescheid 2002 sei aufgrund der Feststellungserklärung 2002 erlassen worden. Aus der Betriebsprüfung über die Jahre 1997 bis 2000 hätten sich diverse Folgeänderungen für das Jahr 2002 ergeben, die im angeführten Bescheid nicht berücksichtigt worden seien.

Es werden daher folgende Änderungen in der Gewinnfeststellungserklärung 2002 beantragt:

Hinzurechnungen:

Nicht anerkannte Absetzung für Abnutzung Markenrechte S.	EUR	720.545,00
--	-----	------------

Kürzungen 2002 (Hinzurechnungen aufgrund BP):

Nicht anerkannte Rückstellung Projekt C. (Gewährleistungsanspruch)	EUR	-1.500.000,00
Zusätzlich auszuscheidende Gewinne ausländischer Betriebsstätten	EUR	-261.343,00

Kürzungen aufgrund BP-Folgeänderungen GESAMT **EUR** -

Die Berufung wurde der Betriebsprüfung zur Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme zur Berufung** vom 10. Mai 2005 wurde seitens **des Betriebsprüfers** ausgeführt, dass den Ausführungen in der Berufung insoweit zuzustimmen ist, als die gesellschaftsvertraglichen Regelungen bezüglich der Gewinnverteilung grundsätzlich anzuerkennen seien. Es stehe aber außer Zweifel, dass die Vereinbarung über die Gewinnverteilung unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleiches zu untersuchen und die Angemessenheit der als Vorweggewinn zugewiesenen Haftungsentschädigung zu überprüfen sei, da die Gesellschafterin der GmbH gleichzeitig Kommanditistin der Bw. ist. Nach ständiger Rechtsprechung setze die Anerkennung von Vereinbarungen von nahen Angehörigen u.a. voraus, dass solche nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien seien auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wie im vorliegenden Fall von Bedeutung.

Von der Betriebsprüfung ist lediglich die Höhe der Haftungsentschädigung berichtigt worden. In den Erstbescheiden seien der Komplementär-GmbH nämlich nicht einmal die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Haftungsentschädigung von 1% des eingezahlten Stammkapitals als Vorweggewinn zugewiesen worden. Die V- GmbH habe für die Jahre 1999 und 2000 keinen Gewinnanteil erhalten.

Bei einer am Vermögen der Kommanditgesellschaft nicht beteiligten Komplementär-GmbH, welche Haftungsträger ohne eigenen Betrieb ist, führe ein unangemessenes Haftungsentgelt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Für die mit der Haftung betraute GmbH sei zumindest eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals als Vorweggewinn in der Mitunternehmerschaft anzusetzen gewesen.

Die Verzinsung sei dabei vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital (dies stellt das eingesetzte Haftkapital dar) zu berechnen.

Der handelsrechtliche Begriff des Eigenkapitals decke sich nur zum Teil mit dem betriebswirtschaftlichen Eigenkapitalbegriff (Egger-Sammer, Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, S 216).

Von der Betriebsprüfung ist für die Berechnung der angemessenen Haftungsvergütung in den Jahren 1999 und 2000 einerseits das Stammkapital der Gesellschaft und andererseits die

Kapitalrücklagen herangezogen worden, über welche zum jeweiligen Stichtag von der Geschäftsführung nicht verfügt werden konnte.

Die Gesellschaft hat das Stammkapital im Wege einer Kapitalerhöhung mit Beschluss der Generalversammlung vom 2. August 1999 um 931.000 € auf insgesamt 30.000.000 € erhöht. Die weiteren von der Betriebsprüfung berücksichtigten gebundenen Kapitalrücklagen in Höhe von 13.964.000 € würden die im Rahmen der Ausgliederung gebildeten Rücklagen nach dem StruktVG betreffen und dürften nur zur Verlustabdeckung aufgelöst werden. Für diesen Betrag ergebe sich neben dem Nennkapital die stärkste Bindung an das Unternehmen und ist er daher auch als betriebswirtschaftliches Eigenkapital der Gesellschaft gewertet worden.

Der Berechnung in der Berufung, dass die Betriebsprüfung eine Verzinsung von 60% bis 370% herangezogen hätte, kann nicht gefolgt werden. Es sei nicht nachvollziehbar, warum die laufende Haftungsvergütung für zwei Perioden im Verhältnis zum Stand des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals am Ende der letzten Periode gesetzt werden sollte.

Von der Betriebsprüfung sind vielmehr 6% des oben erläuterten betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals, welches in der jeweiligen Periode für Haftungszwecke zur Verfügung gestanden sei als Haftungsvergütung angesetzt worden.

Hiermit hat die Betriebsprüfung die Untergrenze der durch ständige Rechtsprechung des VwGH als angemessen erkannte Haftungsprämie herangezogen. Im Erkenntnis vom 29.7.1997, 93/14/0128 ist von einer angemessenen Haftungsprämie in Höhe von 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals ausgegangen worden.

Betreffend der Möglichkeiten einer Herabsetzung des Stammkapitals ist auszuführen, dass von dieser Möglichkeit erst im Juni 2000 Gebrauch gemacht wurde und dass die Betriebsprüfung ab diesem Zeitpunkt auch nur noch vom verminderten Stammkapital ausgegangen ist.

Solange aber das betriebswirtschaftliche Eigenkapital vorhanden ist, könne es auch zu Haftungszwecken herangezogen werden, sei somit Teil des Haftungspotentials für die Kommanditgesellschaft und ändere die bloße Möglichkeit einer Kapitalherabsetzung nichts an dem Haftungsumfang, wenn eben die Kapitalherabsetzung noch nicht vorgenommen wurde.

Hinsichtlich der Möglichkeit, die angemessene Haftungsvergütung nicht vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der Komplementär GmbH, sondern vom durchschnittlich aushaftenden Stand der Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft zu berechnen, ist folgendes auszuführen: Würden von den gesamten Verbindlichkeiten der V- GmbH & Co eine Avalprovision von 0,8% herangezogen, welche die Bw. in der Berufung für ein Rating von BBB als angemessen erachte, wobei die Einstufung in dieses Rating in der Berufung selbst als

durchaus, plausibel bezeichnet werden kann, hätte dies für beide Perioden zusammen eine Haftungsvergütung in annähernd der gleichen Höhe ergeben, wie die aufgrund der Berechnung der Betriebsprüfung festgesetzten Haftungsprämie. Diese Art der Berechnung scheine der Betriebsprüfung aber eher in jenen Fällen Anwendung zu finden, in welchen die Komplementär-GmbH einen eigenen Betrieb führe. Da dies im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, hat die Betriebsprüfung die Haftungsvergütung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital berechnet. Darüber hinaus ist auch im Gesellschaftsvertrag eine Haftung vom Stammkapital der Komplementär-GmbH vereinbart und von der Betriebsprüfung eben nur die Höhe als dem Fremdvergleich nicht entsprechend geändert worden.

Dass die Haftung der Komplementär-GmbH keine Funktion habe, könne von der Betriebsprüfung ebenfalls nicht nachvollzogen werden, ergibt sich doch die Haftung der GmbH aus § 161 HGB, wonach eben bei den persönlich haftenden Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfinde. An der Haftung ändere sich auch nichts, wenn die Kommanditgesellschaft Geschäfte außerhalb Österreichs tätige und wenn es diese Art von Gesellschaftsform in diesen Ländern nicht geben sollte.

Auch wenn die Schulden der Kommanditgesellschaft durch Pfandrechte bzw. Bankhaftungen gesichert wären, würde dies an der Haftung des persönlich haftenden Gesellschafters (Komplementär) im Sinne des HGB nichts ändern und sei daher der GmbH die Haftungsprovision trotzdem zuzuweisen.

Aus den oben angeführten Gründen wird vorgeschlagen, die Berufung abzuweisen.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2005 übermittelte die Bw. eine **Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers** zur Berufung. Darin wurde ergänzend ausgeführt, dass mit dem Betriebsprüfer Einigkeit darüber bestehe, dass gesellschaftsvertragliche Regelungen bezüglich der Gewinnverteilung grundsätzlich anzuerkennen seien, soweit sie einem Fremdvergleich standhalten würden.

Die Betriebsprüfung fordere für die mit der Haftung betraute GmbH eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals als Vorweggewinn. Da die GmbH nicht mit einer Einlage am Vermögen der KG beteiligt ist, werde von ihr direkt kein Kapital eingesetzt. Sie stelle jedoch eine Haftung als Komplementär in Höhe ihres Haftkapitals = nicht frei zur Ausschüttung verwendbares Eigenkapital zur Verfügung, wofür ihr wie bei einem fremden Dritten natürlich ein angemessenes Entgelt zustehen würde.

Bemessungsgrundlage

Durch die frühere Geschäftstätigkeit der GmbH verfüge die GmbH zum Zeitpunkt der Gründung der GmbH & Co über erhebliche Eigenmittel. Für die KG selbst spiele aufgrund der eigenen Eigenkapital- und Finanzsituation das Haftkapital der GmbH betriebswirtschaftlich überhaupt keine Rolle, da es für keinerlei Kredit- oder Kundenverträge benötigt werde. Daher auch die Aussage, dass die Haftung der Komplementär GmbH betriebswirtschaftlich keine Funktion habe. 90% der Geschäftstätigkeit der KG spiele sich im Ausland ab, wo die rechtliche Konstruktion der GmbH & Co überhaupt nicht bekannt ist. Die Haftungsfunktion ist daher rein im Gesellschaftsrecht begründet. Eine rechtlich zulässige GmbH mit Mindestkapitalausstattung wäre für den Betrieb der GmbH & Co absolut ausreichend. Es ist daher auch im Jahr 2000 das Stammkapital der Gesellschaft ohne irgendwelche Gläubigereinwendungen deutlich reduziert worden. Da die GmbH jedoch auch noch sonstige Geschäftstätigkeiten ausführe (Liegenschafts- und Beteiligungsverwaltung), ist die Reduktion nicht auf das Mindestkapital, sondern auf ein der sonstigen Tätigkeit angemessenes Eigenkapital vorgenommen worden. Bei Gründung der GmbH & Co und Vereinbarung des Haftungsentgeltes ist die Herabsetzung des Stammkapitals, da in der aktuellen Höhe betriebswirtschaftlich nicht benötigt, bereits fest beabsichtigt worden, die Höhe sei jedoch aufgrund von geplanten Akquisitionen und Umgründungsmaßnahmen (Einbringung H--Teil der M in die E, Erwerb X--Joint-Venture, Trennung H-T) und der zu Beginn noch unsicheren Endstruktur und dem daher noch unsicheren Umfang der sonstigen zukünftigen GmbH-Tätigkeiten erst Mitte 2000 endgültig fixiert worden.

Für die Zeit bis zur Herabsetzung des Stammkapitals habe aufgrund der wirtschaftlichen Situation der KG mit über 30 Mio. € Eigenmitteln (nach IAS inkl. der Aufdeckung der stillen Reserven in den nicht abrechenbaren Leistungen durch Teilgewinnrealisierung sogar über 60 Mio. €, geprüfte IAS-Bilanz jederzeit einsehbar) und über 100 Mio. € liquiden Mitteln keinerlei Haftungsrisiko bestanden. Der GmbH als Geschäftsführung der KG sei die wirtschaftliche Situation der KG zum Zeitpunkt des Eingehens, der Haftung bestens bekannt gewesen. Die Vereinbarung einer Haftungsprämie von 1% vom hohen Stammkapital von 30 Mio. € für die Zeit bis zur Kapitalherabsetzung ohne Bestehen auch nur des geringsten Haftungsrisikos für diese Zeit sei im Fremdvergleich mit Sicherheit eher zu hoch als zu niedrig. Sie sei jedoch im Gesellschaftsvertrag mit Blick auf die Zukunft so geregelt worden, wobei sich die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag grundsätzlich an der langfristigen Zukunft orientiert habe, wo 1% vom tatsächlich haftenden Stammkapital bei der Bonitätslage der KG auf mittlere Sicht als durchaus fremdvergleichskonform erachtet worden ist. Orientiert habe sich dabei der Prozentsatz an den Haftungsprämien, die die KG für sonstiges Haftungskapital an fremde Dritte zu zahlen habe. Nicht fremdüblich wäre nur, bei drastischer Verschlechterung der Bonität der KG und entsprechender Erhöhung der an fremde Dritte zu zahlenden

Haftungsprämien, für die Komplementär-Haftung die 1% beizubehalten, anstatt entsprechend der verschlechterten Bonität ebenfalls zu erhöhen oder seitens GmbH den Gesellschaftsvertrag zu kündigen.

Höhe des Haftungsentgelts

Weiterhin nicht wirklich begründet worden ist in der Gegenäußerung der Betriebsprüfung, wie sie zu einem fremdüblichen Prozentsatz von 6% gekommen ist. Statt dessen ist in der Begründung nur ein Verweis auf Einzelurteile wie das Erkenntnis vom 29.7.1997, obwohl dies nur eine Einzelfallentscheidung ist, es in dem betreffenden Urteil um die Haftungsprämie für eine überschuldete KG gegangen ist, bei der mehrere Banken bereits die Vergabe von weiteren Krediten mangels Bonität abgelehnt worden sind und wo aus Sicht der Bw. die dort als angemessen angesehene Haftungsprämie von 8,25% eher noch viel zu niedrig sei (vgl. bereits vorgelegte Übersicht über den direkten objektiven Zusammenhang zwischen Haftungsprämie und Bonität). Außerdem werde gerade in diesem Urteil grundsätzlich zugestimmt, *"die Haftungsentschädigung habe sich am individuellen Haftungsrisiko der GmbH zu bemessen, weswegen auf das Gesamtbild der Verhältnisse des einzelnen Falles abzustellen sei, wobei Verschuldungsgrad, Gesellschafterstruktur, Geschäftszweig und -politik etc. einflussgebende Faktoren seien"* und die Berufung sei nur deshalb abgewiesen worden, weil nicht dargestellt worden ist, warum eine Haftungsentschädigung von 8,25% in diesem speziellen Fall nicht dem Gesamtbild der (überschuldeten) KG angemessen ist.

Eine generelle Alternativrechnung, statt 6% vom Eigenkapital 0,8% von den Verbindlichkeiten zu rechnen, da die GmbH ja rechtlich für alle Verbindlichkeiten der KG hafte, sei in sich schon unsinnig, da das Wesen einer GmbH & Co-Struktur es gerade ist, dass eine an sich unbeschränkte Haftung für alle Verbindlichkeiten durch das Stammkapital der GmbH gerade wieder beschränkt werde. Eine solche Rechnung ist daher nur dann angebracht, wenn ein sehr großes Eigenkapital für vergleichsweise viel niedrigere Verbindlichkeiten hafte und daher die an sich unbeschränkte Haftung mit dem Vermögen durch die niedrigeren Verbindlichkeiten beschränkt ist und somit eine Haftungsprämie nur von dem niedrigeren maximal haftenden Verbindlichkeitsvolumen üblich sein sollte.

Um die Unplausibilität der Fremdüblichkeit der von der Betriebsprüfung ermittelten Haftungsprämie besser zu verdeutlichen folgendes Szenario:

Eine ausländische Gesellschaft stellt einer österreichischen Gesellschaft 45 Mio. € Haftungskapital als zusätzliche Sicherheit für alle Gläubiger zur Verfügung, das die österreichische Gesellschaft im operativem Geschäftsbetrieb überhaupt nicht benötigt, da sie durch die aufgrund der eigenen Eigenkapital- und Liquiditätslage besten Bonität ihr operativ

tatsächlich benötigtes Haftungskapital von 400-500 Mio. € von Banken zu 0,8% Haftungsprämie auch ohne zusätzliche Haftung zur Verfügung gestellt bekommt. Die ausländische Gesellschaft ist bestens, viel besser als alle externen Gläubiger, über die wirtschaftliche Lage der österreichischen Gesellschaft informiert und kann jederzeit beim kleinsten Anzeichen für ein Risiko das Haftungskapital bis auf 35.000 € reduzieren. Die österreichische Gesellschaft ist dennoch bereit, eine Haftungsprämie von 6% = 2,7 Mio. € p.a. (oder 0,8 % von all ihren Verbindlichkeiten, da das Haftkapital ja allen Gläubigern zur Verfügung steht) für das operativ nicht benötigte und jederzeit kurzfristig reduzierbare Haftkapital zu zahlen und macht die Haftungsprämie als steuerlichen Aufwand geltend. Würde die Betriebsprüfung eine solche Vereinbarung als fremdüblich anerkennen und eine solche Haftungsprämie als Betriebsausgaben akzeptieren?

Beginn des Haftungsverhältnisses

Nicht eingegangen ist in der Gegenäußerung der Betriebsprüfung darauf worden, dass für das Jahr 1999 eine Haftungsprämie von 6% von 44 Mio. € für ein ganzes Jahr gerechnet worden ist, obwohl *die* Gesellschaft erst am 3.9.1999 gegründet wurde. Eine zivilrechtliche Haftung habe daher *vor dem* 3.9.1999 nicht bestehen können. Unbestritten ist, dass Haftungsprämiensätze Jahreswerte sind und daher die Vereinbarung, für 1999 die prozentuelle Haftungsvergütung nur anteilig zu zahlen, ebenfalls absolut fremdüblich sei. Die Bw. geht davon aus, dass auch die Betriebsprüfung grundsätzlich zustimme, die Haftungsprämie für das Jahr 1999 zu aliquotieren.

Conclusio

Eine Haftungsprämie von 1 % erscheine daher aus Sicht der Bw. in Bezug auf die finanzielle Lage der KG, sowohl durch die Tabelle über den Zusammenhang zwischen Haftungsprämie und Bonität und deren auch von der Betriebsprüfung bestätigten Plausibilität als auch durch die für sonstiges Haftungskapital an fremde Dritte tatsächlich gezahlten Haftungsprämien von ca. 0,8 % gestützt, durchaus angemessen. Die Haftung der GmbH beschränke sich zumindest nach der Kapitalherabsetzung eindeutig auf das Stammkapital von 1 Mio. €. Vor der Kapitalherabsetzung sei das theoretische Haftungskapital durch das höhere Stammkapital und gebundene Rücklagen zwar deutlich höher gewesen, aber es habe für diese Zeit aufgrund der Finanzlage der KG überhaupt kein Haftungsrisiko bestanden und daher auch keinerlei Veranlassung, zur Erreichung einer Fremdüblichkeit auch noch gebundene Rücklagen für diese Zeit in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Haftungsentgeltes einzubeziehen, da mit Sicherheit fremde Dritte auch für eine deutlich niedrigere Haftungsprämie für diese Zeit eine Haftung übernommen hätten. Es bestehe außerdem kein Zweifel daran, dass

Haftungsprämienätze Jahreswerte und bei nur zeitweiser Haftung entsprechend zu aliquotieren seien.

Die Bw. sehe auch nach der Gegenäußerung der Betriebsprüfung keinerlei Veranlassung, vom Berufungsbegehren abzugehen, die Haftungsprämie entsprechend den Regelungen im Gesellschaftsvertrag (1% vom Stammkapital, anteilig für die Zeit der tatsächlichen Haftung) festzusetzen und dies auch so beizubehalten, solange keine Änderung der Bonitätslage der KG im Fremdvergleich eine entsprechende Anpassung der Prämie verlange.

Es werde ersucht, dass der Berufung vollinhaltlich stattgegeben wird.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vorgelegt. Begründend wurde ausgeführt, dass das Erlassen einer Berufungsvorentscheidung im Ermessen des Finanzamtes liege, und da mit einem **Vorlageantrag** zu rechnen ist, wird aus Gründen der Verfahrensökonomie im konkreten Fall die Berufung direkt an die weisungsfreie zweite Instanz vorgelegt.

Der gegenständlichen Berufung gegen die Feststellungsbescheide 1999 und 2000 liegt das Ergebnis einer Betriebsprüfung der Großbetriebsprüfung zugrunde. Die Bw. ist die V- GmbH u. Co, welche mit Gesellschaftsvertrag vom 27.8.1999 als Kommanditistin gemeinsam mit der V- GmbH als Komplementär eine Kommanditgesellschaft gegründet hat. Der Komplementär ist Arbeitsgesellschafter und hält keinen Anteil. Für die Abdeckung des zu tragenden Haftungsrisikos ist im Gesellschaftsvertrag eine jährliche Vergütung in Höhe von 1% des Stammkapitals vereinbart. Einigkeit besteht darüber, dass gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen über die Gewinnverteilung steuerlich anzuerkennen sind.

Seitens der Betriebsprüfung ist die vereinbarte Prämie der Höhe nach und das Stammkapital als Bemessungsgrundlage nicht anerkannt worden, da es dem Fremdvergleich nicht standhalte. Stattdessen sei aus Sicht der Betriebsprüfung auf Basis des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals eine Prämie in Höhe von 6% festzusetzen, mit der Begründung, dass bei Haftungsentschädigungen vom betriebswirtschaftlichen Ergebnis auszugehen ist und in Anbetracht des Risikos der Zinssatz über dem üblichen Anleihezinssatz liegen müsse.

Dagegen wurde fristgerecht die gegenständliche Berufung eingebracht, wobei sowohl gegen die Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt als auch gegen die Höhe des Haftungsentgeltes berufen wurde.

- Als Bemessungsgrundlage für das Haftungsentgelt halte die Bw. das Stammkapital für angemessen, da dieses in der Außensicht das einzige für Gläubiger verfügbare Haftkapital darstelle. Das Eigenkapital könne durch Kapitalherabsetzungen ohne Einspruchsmöglichkeit für die Gläubiger verringert werden, was auch tatsächlich Ende 2000 der Fall gewesen ist.
- Hinsichtlich der Höhe des Haftungsentgeltes halte die Bw. entgegen, dass das eingegangene Risiko der Komplementär-GmbH angesichts der tatsächlichen Vermögens- und Ertragslage der KG äußerst gering sei. Die Haftung der GmbH spiele für das operative Geschäft der KG keine praktische Rolle, da von den Kunden Bankhaftungen verlangt werden würden, die gegebenenfalls durch die Bank gegen die KG im Regressweg eingefordert werde (Volumen Ende 2000: 186 Mio. €). Die Haftungsprovisionen an die Banken lagen im Prüfungszeitraum zwischen 0,57.- 0,8% p.a. Die Haftungsprovisionen von Banken würden sich überdies nach dem eingeschätzten Risiko richten, für Firmen mit einem Rating nach Bloomberg FMC von BBB ergebe sich eine Prämie von 0,6% - 0,9% p.a.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung werde die Bedeutung der Fremdüblichkeit im konkreten Fall zunächst insbesondere dadurch erklärt, dass die Gesellschafterin der GmbH zugleich die Kommanditistin der V- GmbH & Co bildet. Bei der am Vermögen der KG beteiligten Komplementär-GmbH handelt es sich um einen Haftungsträger ohne eigenen Betrieb, weswegen ein unangemessenes Haftungsentgelt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Für die mit der Haftung betraute GmbH ist somit eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals anzusetzen.

- Als Bemessungsgrundlage ist von der Betriebsprüfung als betriebswirtschaftliches Eigenkapital das Stammkapital der Gesellschaft sowie die Kapitalrücklagen herangezogen worden, über die nicht von der Geschäftsführung verfügt werden konnten. Die Verringerung des Stammkapitals im Juni 2000 sei berücksichtigt worden.
- An der Haftungssituation der KG ändere sich durch Bankhaftungen nichts. Das in der Berufung angegebene plausible Rating von BBB hätte für beide Perioden zusammen eine Haftungsvergütung in annähernd derselben Höhe ergeben wie die aufgrund der Berechnung der Betriebsprüfung festgesetzten Haftungsprämie, was allerdings nur bei einer Komplementär-GmbH mit eigenem Betrieb zur Anwendung käme. Da dies nicht der Fall sei, sei die Haftungsvergütung durch die Betriebsprüfung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital zu berechnen, die Höhe sei dem Fremdvergleich entsprechend geändert worden.

Abschließend ersuchte das Finanzamt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In der am **21. April 2010** abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Gemeinsam mit dem Vertreter der Bw. und den Vertretern des Finanzamtes werden die Zahlen der Bilanz für die Jahre 1999 und 2000 (Nennkapital, Kapitalrücklagen, nicht gebundene Kapitalrücklagen und Gewinnrücklagen, Verbindlichkeiten und die Rückstellungen) gemeinsam abgestimmt.

1.) Höhe der Haftungsprämie:

Der Vertreter der Bw. führt wie folgt aus:

Zu den Tagesgeschäften der Bw. gehören u.a. Bankprämien und die liegen bei diesen grundsätzlich unter einem Prozent. Nach Ansicht der Bw. stehe die Höhe einer Haftungsprämie immer im Verhältnis zum eingegangenen Risiko, dass sich aus Ratingstrukturen ableiten lässt. Diese liegen zwischen ein bisschen über 0% bis 30 – 40% (vgl.: Griechenland zahlt zur Zeit zwischen 5 und 6%, während Deutschland einen Prozentsatz von 0,...% hat.)

Nach Meinung der Bw. resultiert die Feststellung der Betriebsprüfung aus einem Erlass des BMfF, der von einer Haftungsprämie von 10 Prozent spricht. Dieser Erlass gäbe jedoch die Realität nicht wieder, man müsse jedem Fall einzelnen betrachten und bewerten.

Zum Rating der KG: Sie habe hohe liquide Mittel (150 Mio € und Aufträge für 2 Jahresumsätze).

Die Bankhaftungen müssen dem tatsächlichen Risiko einer KG oder einer Firma entsprechen.

2.) Bemessungsgrundlage:

Der Vertreter der Bw. führt wie folgt aus:

Die Haftung der Komplementär GmbH bestehe für die Verbindlichkeiten der KG, die für die Zeit ihrer Funktion als Komplementär eingegangen wurde.

Die GmbH hat laut Gesellschaftsvertrag ein kurzes Kündigungsrecht von 6 Monaten, die Verbindlichkeiten sind im Wesentlichen kurzfristig und die KG verfüge über ausreichende liquide Mittel um die restlichen Verbindlichkeiten ausgleichen zu können.

Sie hafte nur für jene Verbindlichkeiten, die nach Kündigung in einem eventuellen späteren Insolvenzfall noch immer offen wären, weshalb das faktische Risiko einer Inanspruchnahme als Haftender gleich null ist.

Auf Befragen der Referentin, ob der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag bei Gründung der GmbH und KG ident sei mit jener der Namensänderung, antwortet der Vertreter der Bw, dass lediglich der Name geändert wurde, die Bestimmungen bzw. Kündigungsrecht blieben gleich.

Unabhängig davon sei die Haftung mit einem Nominalkapital der GmbH begrenzt. Deshalb die vertragliche Vereinbarung, dass das Stammkapital als Bemessungsgrundlage herangezogen wird.

Für den Vertreter der Bw. ist es grundsätzlich denkunmöglich eine Haftungsprämie auf Grund von Verbindlichkeiten festzusetzen.

Vertreter der Betriebsprüfung: Bei der Feststellung der Betriebsprüfung wurde von der Judikatur und dem Schrifttum ausgegangen, wobei nach Ansicht des Betriebsprüfers die Berechnung der Haftungsprämie (Avalprovision von den Verbindlichkeiten) in jenen Fällen angewendet wird, in denen der Komplementär einen eigenen Geschäftsbetrieb führt.

Vertreter der Bw.: Nach Ansicht der Bw. könne es keinen Unterschied bedeuten, ob der Komplementär einen Geschäftsbetrieb führt oder nicht. Es widerspreche den objektiven Kriterien bei Anwendung des Fremdvergleiches. Es gäbe immer zwei Parteien, nämlich die KG und die GmbH und man müsse beide Seiten gleich betrachten.

Zum Thema Nominalkapital oder betriebswirtschaftlichen Kapital führt der Vertreter der Bw. aus:

Das tatsächlich gebundene Nominalkapital sei nach Ansicht der Bw. nicht wirklich gebunden, wie man durch die im darauf folgenden Jahr durchgeführte Kapitalherabsetzung sehen kann.

Betriebswirtschaftliches Kapital bedeutet jenes Kapital, das ich brauche um ein Geschäft zu betreiben. Wenn das Nominalkapital sehr niedrig ist, kann sein, dass man für den laufenden Geschäftsbetrieb hohe Rücklagen braucht, wenn man ansonsten kein Bankdarlehen aufnehmen kann. Für den Geschäftsbetrieb als eine Komplementär GmbH braucht man hingegen keinerlei gebundene Kapitalrücklagen. Das zeigt sich daraus, dass selbst die Reduktion von Nominalkapital von 30 Mio auf 1 Mio keine Auswirkungen auf den operativen Geschäftsbetrieb, weder bei der GmbH noch bei der KG hatte.

Vertreter des Betriebsprüfung: Bei der Betriebsprüfung gingen sie zur Zeit der Berechnung vom potentiellen Haftkapital (30 Mio Stammkapital und plus 13,9 Mio Kapitalrücklagen) aus. Die Kapitalherabsetzung im Jahr 2000 wurde bei der Berechnung berücksichtigt.

Hinsichtlich der 13,9 Mio Kapitalrücklagen verweist der Betriebsprüfer ausdrücklich auf seine Stellungnahme.

Der Betriebsprüfer legt der Referentin eine Kopie von Egger/Samer/Bertl vor, in dem der vom Betriebsprüfer angewendete Begriff definiert wird.

Vertreter der Bw. fügt noch hinzu, dass es bei dieser Frage um den Fremdvergleich geht, und dass die Regelung fremdvergleichskonform sein muss. Im gegenständlichen Fall ist es für die GmbH leicht möglich, das Kapital anzupassen, was sich aus den vertraglichen Vereinbarungen ergibt.

3.) Aliquotierung der Haftungsprämie im Jahr 1999:

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw. sei die Haftungsprämie die Abgeltung des Risiko für das gesamte Kalenderjahr, da die KG jedoch erst im Laufe des Jahres gegründet wurde, beantragt der steuerliche Vertreter der Bw. die Höhe der Haftungsprämie in Höhe von 119/365 zu berechnen.

Der steuerliche Vertreter wird ersucht, eine Bankgarantie aus den Jahren 1999 und 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen. Die Vertreterin des Finanzamtes behält sich vor, zwecks Wahrung des Parteiengehörs, dass ihr die Bankgarantie zur Kenntnis gebracht wird.

Mit Schreiben vom 26. April 2010 teilt der steuerliche Vertreter mit, dass es Probleme gab aus dieser Zeit Garantieverträge zu finden. Es wurde jedoch ein Schriftstück vorgelegt, aus denen die Konditionen mit einer Bank in den Jahren 1999 – 2000 ersichtlich sind. Ebenso wurde ein aktueller Avalrahmenkreditvertrag vorgelegt. Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Kenntnisnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 2. August 1999 überträgt die E- GmbH ihren gesamten Betrieb mit Ausnahme von Liegenschaften samt Betriebsgebäuden sowie bestimmten Beteiligungen und einigen anderen Vermögensteilen (im folgenden „operativer Betrieb“) auf die V-P GmbH mit Sitz in Linz.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 17. August 1999 wurde die V-P GmbH gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft E- GmbH & Co umgewandelt.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 4. September 2000 wurde die Firma von E- GmbH & Co KG in V- GmbH & Co KG (= Bw.) abgeändert. Unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementärin) ist die V- GmbH.

Laut Punkt VII des Gesellschaftsvertrages vom 4. September 2000 betreffend Änderung des Firmenwortlautes (Aufwandsentschädigung und Haftungsprämie) wurde vereinbart, dass zur Deckung der Aufwendungen aus der laufenden Führung der Geschäfte der Gesellschaft und zur Abgeltung der von der V- GmbH zu tragenden Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft die Bw. eine jährliche Vergütung in Höhe von 1% des eingezahlten Stammkapitals der V- GmbH zu Lasten des Jahresüberschusses der Gesellschaft erhält.

Punkt V bestimmt, dass die Bw. durch die V- GmbH vertreten wird. Nach Punkt VI obliegt die Geschäftsführung der Gesellschaft ausschließlich der V- GmbH. Ihr kommt Einzelgeschäftsführungsbefugnis zu.

Die Bestimmungen dieses Vertrages wurden aus dem Gründungsvertrag übernommen.

Einigkeit herrscht zwischen der Bw. und dem Finanzamt, dass ein grundsätzlicher Anspruch der GmbH als Komplementärin auf eine Haftungsentschädigung besteht. Ebenso, dass die Vereinbarung über die Gewinnverteilung unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit zu untersuchen und der der GmbH insgesamt zugewiesene Vorweggewinn bei Beurteilung der Angemessenheit der Haftungsentschädigung zu berücksichtigen ist.

Im Jahr 1999 wurde seitens der Bw. keine Haftungsprämie als Ausgleich für das Haftungsrisiko an die V- GmbH bezahlt.

Strittig sind im gegenständlichen Verfahren

1. die Höhe und die Bemessungsgrundlage einer Haftungsprämie an den Komplementär und
2. eine Aliquotierung der Haftungsprämie im Jahr 1999.

Rechtliche Ausführungen:

Für die streitgegenständlichen Jahre ist das Handelsgesetzbuch anzuwenden, wonach gemäß § 161 Abs. 1 HGB eine Kommanditgesellschaft eine Gemeinschaft ist, 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).

Entscheidend für das Vorliegen einer KG ist, dass sich ihre Gesellschafter aus zumindest einem Gesellschafter, der unbeschränkt haftet und eines Gesellschafters „auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage“ beschränkt ist, zusammensetzt.

Haftung bedeutet das Entstehen mit dem eigenen Vermögen für eine fremde Schuld. Danach haftet ein Komplementär den Gläubigern gegenüber persönlich und gesamtschuldnerisch mit ihrem gesamten Vermögen unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der KG (§ 128 HGB). Der Gläubiger kann die Leistung nach seinem Belieben ganz oder zum Teil von jedem Komplementär (Vollhafter) fordern, bis sie vollständig erfüllt ist. Die anderen Gesellschafter (Kommanditisten) haften dagegen nur beschränkt. Die Risikoverteilung in der KG führt dazu, dass die Komplementäre nach der Vorstellung des Gesetzes die entscheidenden Machtbefugnisse innehaben, insbesondere geschäfts- und vertretungsbefugt sind (Koppensteiner in Straube, HGB online § 161 HGB Rz 1).

Bei der Rechtsform einer GmbH & Co KG übernimmt die GmbH die Rolle des Komplementärs.

Die Haftungsvergütung soll eine angemessene Gegenleistung dafür darstellen, dass der Komplementär unbeschränkt für Verbindlichkeiten der KG haftet. Nicht die wirtschaftliche Situation des Komplementärs, sondern die der KG ist daher für die angemessene Höhe der Vergütung entscheidend.

Ist die GmbH als bloßer Arbeitsgesellschafter ohne Kapitaleinlage an der KG beteiligt, hat die GmbH für ihre Tätigkeit und Aufwendungen eine angemessene Vergütung zu erhalten und auch ihr unbeschränktes Haftungsrisiko bei der Gewinnverteilung unter Bedachtnahme auf die Höhe ihrer Eigenmittel ist entsprechend zu berücksichtigen (Kastner, Grundriss des Gesellschaftsrechtes; Manz, S 135). In diesem Fall ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Haftungsentschädigung von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH angemessen (VwGH vom 29.7.1997, 93/14/0128). Entfaltet die GmbH neben der Geschäftsführung und Vollhaftung jedoch eigene Aktivitäten (eigener Betrieb), ist Anhaltspunkt für die Angemessenheit des Haftungsentgeltes die Höhe der banküblichen Avalprovision für den durchschnittlichen Stand der KG-Schulden.

Hinsichtlich der Berechnung der Haftungsprämie im Zusammenhang einer GmbH als Gesellschafter ohne eigene Aktivitäten führt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.7.1997, 93/14/0128 begründend aus:

„Bei der Berechnung der Haftungsentschädigung ist vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der GmbH auszugehen. In Anbetracht des Risikos muss die Verzinsung über dem üblichen Anleihezinssatz liegen; eine Haftungsentschädigung einer nicht vermögensbeteiligten GmbH von etwa 10% ist angemessen.“

Wie die belangte Behörde unter Hinweis auf Schrifttum und insbesondere auf das hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 1345, 1372/79, Slg Nr 5485/F, ausgeführt hat, ist eine Haftungsentschädigung von 6% des Stammkapitals bzw. des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals als Untergrenze für die Abgeltung des der GmbH aus ihrer Stellung als Komplementärin erwachsenden Haftungsrisikos anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich durch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht veranlasst, von seiner bisherigen Rechtsprechung abzugehen, wobei er sich der im Schrifttum, insbesondere in Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Tz 62, Stichwort "GmbH & Co KG", mwA, vertretenen Ansicht anschließt, dass bei Berechnung der Haftungsentschädigung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital der GmbH auszugehen ist und in Anbetracht des Risikos die Verzinsung über dem üblichen Anleihezinssatz liegen müsse, weswegen eine Haftungsentschädigung von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH angemessen ist. Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie eine Haftungsentschädigung von durchschnittlich 8,25% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH für die Abgeltung des ihr in ihrer Stellung als Komplementärin erwachsenden Haftungsrisikos als angemessen angesehen hat."

Der Verwaltungsgerichtshof verwendet in diesem Erkenntnis den Begriff des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals, der nach Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, 8. Auflage, S 216 folgendermaßen definiert wird: „... deckt sich der handelsrechtliche Begriff des Eigenkapitals nur zum Teil mit dem betriebswirtschaftlichen Eigenkapitalbegriff; so gehören z.B. bei einer analytischen Betrachtung die unversteuerten Rücklagen abzüglich einer eventuell darauf entfallenden Steuerbelastung zum Eigenkapital; andererseits müsste z.B. der Posten „Bilanzgewinn“, soweit er zur Ausschüttung bestimmt ist, als Bestandteil des Fremdkapitals (Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern) betrachtet werden. ... Die stärkste Bindung an das Unternehmen ergibt sich beim Nennkapital und den gebundene Rücklagen, die nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen aufgelöst werden können."

Der Komplementär-GmbH ist neben dem Ersatz der Geschäftsführervergütung das Haftungsrisiko abzudecken. Dabei ist eine getroffene handelsrechtliche Gewinnverteilung grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt.

Für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages als maßgebend anzusehen (VwGH vom 20.5.1990, 90/14/0002; VwGH vom 7.2.1989, 86/14/0121; VwGH vom 9.11.1982, 82/14/0083; VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79). Nach dem aktenkundigen

Gesellschaftsvertrag der Bw. ist vorgesehen, dass die geschäftsführende Komplementär-GmbH einerseits einen vollständigen Kostenersatz für die Geschäftsführung und andererseits zusätzlich eine jährliche Haftungsprämie in Höhe von 1% des eingezahlten Stammkapitals erhalten soll, wobei im Gründungsjahr keine Haftungsprämie gewährt wurde.

Zu den Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung, dass in den KStR Tz 977 widersprüchliche Angaben über die Höhe einer angemessenen Haftungsvergütung angegeben sind, wird erläutert, dass bei der Beurteilung der Angemessenheit der Haftungsvergütung insofern unterschieden wird, ob die Komplementär-GmbH über einen eigenen Betrieb oder keinen eigenen Betrieb verfügt und entsprechend dieser Tatsache unterschiedliche vorliegende Risiken verbindet und danach die Bemessungsgrundlage und Höhe der Haftungsprämie knüpft. Führt die Komplementär-GmbH einen eigenen Betrieb, trifft sie auch ein höheres Risiko aus ihrer eigenen Tätigkeit.

Bei einer am Vermögen der KG beteiligten Komplementär-GmbH, die Geschäftsführer und Haftungsträger ohne eigenen Betrieb ist, ist eine angemessene Verzinsung, welche sich an den Gegebenheiten des Kapitalmarktes orientiert und ausgehend vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital, des eingesetzten Kapitals vorzusehen. Die Verzinsung ist vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital (eingesetztes Haftkapital) zu berechnen (VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79, bankübliche Provision 6%). Der Vermögensvorteil ist auf der Ebene der GmbH im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung (beim GmbH-Gewinnanteil) anzusetzen (VwGH 9.11.1982, 82/14/0083).

Führt die Komplementär-GmbH selbst einen Betrieb, erhöht sich das Haftungsrisiko und ist die Provision vom durchschnittlich aushaftenden Stand der Verbindlichkeiten der KG zu berechnen (bankübliche Avalprovision). Sind die Schulden der KG pfandrechtlich besichert, ist dem Komplementär die Haftungsprovision trotzdem zuzuweisen, da Pfandrechte nichts an seiner Haftung ändern.

Bei Arbeitsgesellschaftern sind grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen (VwGH 29.7.1997, 93/14/0128).

Da es sich im gegenständlichen Verfahren um eine GmbH handelt, die neben ihrer Tätigkeit als Arbeitsgesellschafterin der Bw. keinen eigenen Betrieb führt, sondern deren Geschäftstätigkeit lediglich in der Vermietung von Grund und Boden und der Verwaltung bestimmter Beteiligungen besteht (Vertrag vom 29. Juni 1999: Übertragung des gesamten Betriebes auf die V-P GmbH), ist bei der Berechnung der Haftungsentschädigung entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital auszugehen.

Im gegenständlichen Verfahren ist nun strittig, ob die vom Finanzamt insgesamt zum Ansatz gebrachte Haftungsentschädigung der Höhe nach dem Haftungsrisiko der GmbH unter dem Aspekt des Fremdvergleiches angemessen ist.

Bei einander Fremden wird eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung im Allgemeinen zu unterbleiben haben, da davon ausgegangen werden kann, dass die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen (vgl. Doralt, EStG § 23, Tz 289). Bei Familiengesellschaften ist allerdings eine Angemessenheitsprüfung geboten, da der im Geschäftsleben unter Fremden üblicherweise vorhandene, auf eine angemessene Gewinnverteilung gerichtete Interessensgegensatz zumeist nicht gegeben ist.

Die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Mitunternehmer.

Da der Kapitaleinsatz in der Regel mit einem wesentlich höherem Risiko verbunden ist als etwa eine Kapitalveranlagung in Form einer Anleihe, müsste die Verzinsung einige Prozentpunkte über dem übrigen Anleihezinssatz liegen.

Da die GmbH in ihrer Stellung als Komplementärin echte Schuldnerin der Gläubiger der Bw. ist und sich die Gläubiger nicht an die Bw. halten müssen, können die Gläubiger schon primär die GmbH in Anspruch nehmen. Übernehme ein Dritter eine Bürgschaft für die Verbindlichkeiten der Bw., so bleibe die GmbH trotzdem Schuldnerin. Die Gläubiger könnten weiter primär die GmbH in Anspruch nehmen.

Die Betriebsprüfung geht im streitgegenständlichen Fall von einer Komplementär-GmbH als Arbeitsgesellschafter ohne Beteiligung am Kapital aus, und wendet bei ihren Feststellungen die in der Judikatur und Schrifttum vertretene Rechtsansicht an, wobei im gegenständlichen Verfahren von der Betriebsprüfung bei der Berechnung der Haftungsprämie der niedrigste Zinssatz, nämlich 6% herangezogen wurde.

Dieser Rechtsansicht kann seitens des unabhängigen Finanzsenats nicht widersprochen werden.

Zu den Ausführungen der Bw. hinsichtlich der Haftung der Gläubiger im Außenverhältnis, dass sich die Gläubiger nur darauf verlassen könnten, dass lediglich das Stammkapital als Haftkapital zur Verfügung stehe, da die Gesellschafter einer GmbH jederzeit sowohl im Wege der jährlichen Gewinnverwendungsbeschlüsse als auch im Wege von Umgründungen die Ausschüttung bzw. die Entnahme des über das im Firmenbuch eingetragenen Stammkapital hinausgehenden Eigenkapitals beschließen könnten, was auch im Jahr 2000 durch eine

Kapitalherabsetzung und anschließende Abspaltung erfolgte (Kapitalherabsetzung von 45 Mio € auf 5,8 €) ist anzumerken, dass die Komplementär-GmbH grundsätzlich unbeschränkt mit ihrem gesamten Vermögen den Gläubigern gegenüber haftet. Das Kapital sollte der Höhe nach den Verbindlichkeiten entsprechen, andernfalls würde sich ein Geschäftsführer im Falle einer unbegründeten Kapitalherabsetzung ohne Information der Gläubiger bei hohen Verbindlichkeiten möglicherweise einer Sorgfaltsverletzung schuldig machen und eventuell aus einer solcher heraus neben dieser Verletzung zu einer Haftung herangezogen werden können.

Selbst im Falle einer Kapitalherabsetzung, führt diese keineswegs dazu, dass die Komplementär-GmbH nicht mit ihrem gesamten Vermögen haften würde. Die Herabsetzung des Kapitals hätte nur dann Bedeutung, wenn das tatsächliche Vermögen der Gesellschaft diesem Wert entspräche oder unter diesem läge.

Es mag zutreffen, dass ein Gläubiger keine Einspruchsmöglichkeit gegen eine Herabsetzung des Stammkapitals hat. Es ist aber ebenso zutreffend, dass Gläubiger eine derart gravierende Änderung der Haftungsvoraussetzungen als Wegfall oder zumindest wesentliche Änderung der Geschäftsgrundlage ansehen und Kredite entweder sofort fällig stellen oder zumindest die Vertragsgrundlagen (Verzinsung und Sicherheiten) entsprechend nachverhandeln würden.

Es sei denn, es hätte schon vor der Kapitalherabsetzung eine ausreichende Besicherung der Außenstände bestanden. Dann allerdings stellt sich die Frage, wer und insbesondere wessen Aktiva für diese Besicherung verwendet wurden. Nur wenn es sich nachweislich um Vermögen der KG handelt, mag der Einwand zutreffen, dass diesfalls die Komplementär-GmbH kein bzw. nur ein eingeschränktes Haftungsrisiko träge.

Dem Vorbringen der Bw., dass im Gesellschaftsvertrag mit gutem Grund die Bemessungsgrundlage für die Haftungsprämie auf das eingetragene Stammkapital beschränkt worden ist, ist entgegenzuhalten, dass die Komplementär-GmbH mit ihrem gesamten Vermögen haftet und die Höhe des jeweiligen Stammkapitals für die Haftung nur dann von Belang wäre, wenn das Vermögen der Höhe des Stammkapitals entspräche oder unter diesem läge, was in concreto nicht der Fall ist.

Den Ausführungen der Bw., dass für die KG aufgrund der eigenen Eigenkapital- und Finanzsituation das Haftkapital der GmbH betriebswirtschaftlich überhaupt keine Rolle spiele, da es für keinerlei Kredit- und Kundenverträge benötigt werde, ist hinzuzufügen, dass diese Behauptung nicht verifiziert werden kann, da die Motive der Vertragsparteien für den Abschluss eines Vertrages nicht überprüfbar sind. Es ist für einen Außenstehenden nicht erkennbar, aus welchen Gründen und zu welchen Konditionen Verträge abgeschlossen

werden. Tatsache bleibt, dass der Komplementär haftet und der Gläubiger diese Haftung in Anspruch nehmen kann. Es erscheint daher nur logisch, dass der Umfang, in dem dieser in Anspruch genommen werden kann bzw. nicht mehr herangezogen werden kann, sehr wohl die Entscheidung des vertragsabschließenden Partners beeinflussen kann. Dies insbesondere angesichts der doch beträchtlichen Beträge, um die es in diesem Zusammenhang geht.

Der Zusatz, dass diese Rechtsform im Ausland unbekannt sei, ist irrelevant, da die Haftung eben nur nach der österreichischen Rechtslage zu beurteilen ist, und es nicht einsichtig ist, weshalb ausländische Geschäftspartner diese Rechtslage außer Betracht lassen sollten.

Betreffend des Einwandes der Bw., in anderen Fällen (V-KEG) wäre die Haftungsprämie auf Basis des Stammkapitals bemessen worden, wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung am Gesetz und nicht an einer erfolgten – allenfalls unrichtigen – Beurteilung in anderen Fällen zu messen ist (VwGH 10.5.1994, 93/14/0104).

Nachdem der Verwaltungsgerichtshof erkennt, dass eine Haftungsentschädigung von etwa 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals angemessen ist, sieht sich der unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, vom von der Betriebsprüfung angewendeten Prozentsatz abzuweichen.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie eine Haftungsentschädigung von durchschnittlich 6% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH für die Abgeltung des ihr in ihrer Stellung als Komplementärin erwachsenden Haftungsrisikos als angemessen angesehen hat.

Betreffend die von der Bw. vorgelegte Bankgarantie ist vorweg festzuhalten, dass diese nicht den streitgegenständlichen Zeitraum, sondern das Jahr 2010 betrifft. Aus dieser Bankgarantie geht zudem eindeutig hervor, dass diese von der Bw. mit einer ganzen Reihe von Sicherheiten auszustatten war. Zieht man in Betracht, dass die Garantiegebende Bank damit kaum mehr ein Risiko trifft, da im Falle des Ausfalles ohnedies auf die von der Bw. zustellenden Sicherheiten gegriffen werden kann, so erklärt sich damit, einerseits schlüssig die vergleichsweise geringe Haftungsprämie, es wird damit aber andererseits auch völlig klar, dass die von der Bw. selbst zu fordernde Haftungsprämie ungleich höher sein muss, da dieser selbst ein Rückgriff auf entsprechende Sicherheiten eben nicht zur Verfügung steht (siehe Allgemeine Geschäftsbedingungen des vorgelegten Avalkreditrahmenvertrages und Bedingungen für das Avalgeschäft).

Punkt 8 der Bedingungen für das Avalgeschäft betreffend die Sicherheiten beinhaltet, dass „*in Erweiterung von Nr. 21 Abs. 3 AGB das Pfandrecht der –Bank deren Ansprüche aus erteilten*

Aufträgen zur Übernahme von Haftungszusagen auch schon vor deren Fälligkeit sichert. Der Auftraggeber ist entsprechend der in Nr. 22 AGB getroffenen Regelung verpflichtet, der –Bank auf Verlangen bankmäßige Sicherheiten oder Bardeckung zu stellen oder bestehende Sicherheiten zu verstärken, wenn sich aufgrund nachträglich eingetretener oder bekannt gewordener Umstände eine Veränderung der Risikolage ergibt. ..."

Es ist Wesen einer jeden unternehmerischen Tätigkeit unkalkulierbaren Risiken gegenüberzustehen. Die Behauptung der Bw., dem Komplementär könne kein Risiko treffen, ist daher nicht nachvollziehbar. Dass er im Falle unvorhergesehener Schadensfälle, wirtschaftlichen oder politischen Krisen auch bei augenblicklich bestem Geschäftsgang, geradezu schlagartig in die Lage kommen kann, Haftungen übernehmen zu müssen, bedarf angesichts der aktuellen Wirtschaftslage keiner weiteren Erläuterungen.

Die Berufung war in diesem Punkt daher abzuweisen.

Betreffend die Aliquotierung der Haftungsprämie im Jahr 1999, ist dem Berufungsbegehr insoweit zu folgen, als in Anlehnung an die gängige Bankenpraxis in diesem Bereich, die von vierteljährlichen Abrechnungszeiträumen ausgeht, auch im gegenständlichen Fall die Haftungsprämie gleichartig zu aliquotieren ist. Da die Bw. im September 1999 gegründet wurde, fallen somit 2 Abrechnungsquartale an. Im Jahr 1999 ist daher die halbe Haftungsprämie anzusetzen.

In diesem Punkt war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2010