

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.10.1995

Geschäftszahl

92/14/0020

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde der

1) A-GmbH und 2) O-GmbH & Co KG, beide in L und vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 17. Dezember 1991, ZI 30.731-3/91, betreffend gesonderte Feststellung von Einkünften für 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerinnen haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Erstbeschwerdeführerin ist die Komplementär-GmbH der zweitbeschwerdeführenden GmbH & Co KG und an dieser mit einer Einlage von S 10.000,-- (Anteil 1/21stel der Gesamteinlagen oder rd 4,7 %) beteiligt. Kommanditisten sind die S AG (Einlage S 160.000,--, das sind 16/21stel der Gesamteinlagen oder rd 76,3 %) sowie die natürlichen Personen JS und HS (Einlage je S 20.000,--, das sind je 2/21stel der Gesamteinlagen oder rd 9,5 %). Am Stammkapital der Erstbeschwerdeführerin in Höhe von S 500.000,-- sind die Kommanditisten der Zweitbeschwerdeführerin mit S 400.000,-- (80 %) bzw je S 50.000,-- (je 10%) beteiligt.

In ihrer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1987 teilte die Zweitbeschwerdeführerin den in der Bilanz ausgewiesenen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von rd S 7,1 Mio (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) ausschließlich auf die Kommanditisten im Verhältnis 80 : 10 : 10 auf. Dies unter Berücksichtigung von Pkt XI des am 25. Oktober 1974 geänderten Gesellschaftsvertrages (vom 23. September 1974), wonach der nach Zuweisung der Gewinnvorpfänge verbleibende Reingewinn im Verhältnis der Kommanditeinlagen auf die Kommanditisten aufzuteilen sei. Die Komplementär-GmbH erhalte weder einen Gewinnanteil noch dürfe sie an einem Verlust beteiligt werden. Der Erstbeschwerdeführerin wurde dementsprechend (außer Zinsen für eine Verrechnungsforderung) kein Gewinnanteil zugewiesen.

Im Rahmen der bescheidmäßigen Feststellung der Einkünfte vertrat das Finanzamt die Ansicht, daß bei Gewinnverteilung auch das Haftungsrisiko der Erstbeschwerdeführerin zu berücksichtigen sei und brachte hierfür als Vorweggewinn einen Betrag von S 28.693,-- in Ansatz, woraus ein Gewinnanteil für die Erstbeschwerdeführerin einschließlich der Zinsen für eine Verrechnungsforderung in Höhe von S 50.000,-- und entsprechend geringere Gewinnanteile für die Kommanditisten resultierten.

Gegen diesen Bescheid erhob die Zweitbeschwerdeführerin Berufung und brachte vor, da sie ausreichend finanziert sei und eine erstklassige Bonität aufweise und sogar ihren Gesellschaftern Kredite gewähren könne, bestehe für die Erstbeschwerdeführerin keinerlei Haftungsrisiko. Es sei schon vor Jahren die Frage diskutiert worden, ob im konkreten Fall nicht die überwiegend beteiligte Kommanditistin die Vollhaftung übernehmen solle. Dieser Überlegung sei aber dann nicht nähergetreten worden, weil diesfalls der Name dieser Kommanditistin aus Gründen der Firmenwahrheit im Firmenwortlaut der Zweitbeschwerdeführerin hätte aufscheinen müssen, dies für diese aber aus grundsätzlichen Erwägungen nicht annehmbar gewesen sei. Daher sei die Gesellschaftskonstruktion beibehalten worden, obwohl durch das Bestehen einer GmbH den Gesellschaftern zusätzliche Kosten erwüchsen.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung und Stellung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erließ die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Vorhalt, in welcher sie unter Hinweis auf den eingangs erwähnten Gewinn- und Verlustausschluß der Erstbeschwerdeführerin darauf hinwies, daß eine der KG fremd gegenüberstehende Komplementär-GmbH - bei einer Vermögenseinlage von 1/21stel von insgesamt S 210.000.-- - keineswegs auf einen Gewinnanteil verzichtet hätte. Es erscheine daher eine Gewinnverteilung entsprechend den Anteilen der Einlagen in die KG unter entsprechender Berücksichtigung der Erstbeschwerdeführerin angebracht.

Dem hielt die Zweitbeschwerdeführerin entgegen, daß die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsbestimmung zulässig sei. Alle Gesellschafter seien verpflichtet, den gemeinsamen Zweck zu fördern, der im Betrieb eines vollkaufmännischen Handelsgewerbes bestehe. Dagegen bestehe der gemeinsame Zweck nicht darin, daß jeder Gesellschafter auch am wirtschaftlichen Erfolg des Gewerbes teilnehme; in dieser Hinsicht könnten die Interessen der einzelnen Gesellschafter durchaus verschieden (altruistisch und egoistisch) zu sein. Die vorgehaltene Gewinnverteilung werde daher als nicht gerechtfertigt erachtet.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1987 im Sinne des erwähnten Vorhaltes ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung habe (zwar) grundsätzlich zu unterbleiben, weil davon auszugehen sei, daß die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz sei (wie bei einer Familiengesellschaft) allerdings bei einer GmbH & Co KG zu machen, deren Kommanditisten Gesellschafter der GmbH seien. In solchen Fällen sei die Angemessenheit der Gewinnverteilung besonders zu prüfen und insbesondere zu untersuchen, ob sie einer Gewinnverteilung wie zwischen fremden Personen entspreche. Sei die Gewinnverteilung unangemessen, müsse die Besteuerung so vorgenommen werden, als wäre eine angemessene Gewinnverteilungsabrede getroffen worden. Trotz der auch von der Erstbeschwerdeführerin erbrachten Vermögenseinlage sei der Erstbeschwerdeführerin kein Gewinnanteil zugebilligt worden. Auch habe sie keinerlei Vergütung für ein - ausschließlich - sie treffendes, über die Einlage hinausgehendes Haftungsrisiko erhalten. Eine der KG fremd gegenüberstehende Komplementärin hätte auf einen Gewinnanteil aber nicht verzichtet. Die Vereinbarung sei nur damit zu erklären, daß an der KG dieselben Personen mit anteilmäßig denselben Einlagen beteiligt seien wie an der GmbH. Dieser Umstand spreche dafür, daß der im Geschäftsleben (unter Fremden) üblicherweise vorhandene Interessengegensatz nicht gegeben ist. Wenn die gegebene Gesellschaftskonstruktion aus den in der Berufung angeführten Gründen beibehalten wurde, so handle es sich dabei nicht um Interessen der GmbH, sondern um solche des "beherrschenden" Gesellschafters der KG, worauf eine "fremde" GmbH hingewiesen hätte. Im übrigen sei nicht ausgeführt worden, aus welchen anderen Gründen ein der Vermögenseinlage entsprechender Gewinnanteil, mit welchem zugleich das Risiko als (einziger) Vollhafter abgegolten werde, als unangemessen oder ungerechtfertigt zu betrachten wäre.

Die Beschwerdeführerinnen erachten sich durch diesen Bescheid erkennbar in ihrem Recht auf erklärungsgemäße Gewinnverteilung verletzt und beantragen dessen Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerinnen replizierten auf die Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach ständiger hg Rechtsprechung setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, daß sie a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 1. Dezember 1992, 92/14/0151).

Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen, wie sie - oben aufgezeigt - im Beschwerdefall vorliegen, von Bedeutung (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 6. Mai 1980, 1372, 1345/79, oder aus jüngerer Zeit das oben zitierte Erkenntnis vom 1. Dezember 1992), weil bei einer solchen GmbH & Co KG (im engeren Sinn) die Kommanditisten auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung gegenüber der GmbH einen besonderen Einfluß haben

(vgl Kastner-Stoll, Die GmbH & Co KG in Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht², 395).

Vor diesem Hintergrund war es aber nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die Ansicht vertreten hat, daß ein der Zweitbeschwerdeführerin fremd gegenüberstehender Komplementär bei der gegebenen Kapitalbeteiligung die getroffene Vereinbarung über den Gewinn- und Verlustausschluß nicht akzeptiert hätte. Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, daß das freie Spiel des Marktes gewährleistet ist, somit jede Vereinbarung nur auf betrieblichen Gründen beruht und die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessensausgleich bewirken, daß Gewinnanteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser auf

Grund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen (vgl auch Lechner, Die Gewinnpoolung, 195).

Zu Recht vertritt die belangte Behörde die Ansicht, daß die im Berufungsverfahren dargestellten Gründe, warum die Komplementäreigenschaft der Erstbeschwerdeführerin aufrechterhalten worden sei, ausschließlich dem Interesse der Mehrheitlich sowohl an der Erstbeschwerdeführerin als auch an der Zweitbeschwerdeführerin beteiligten AG - nicht aber der Erstbeschwerdeführerin - dienen. Damit wurden die Interessen der Erstbeschwerdeführerin in einer einem Fremdvergleich nicht standhaltenden Weise vernachlässigt. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß nicht nur eine Gewinn-, sondern auch eine Verlustzuweisung an die Erstbeschwerdeführerin - ungeachtet der bestehenden Kapitalbeteiligung - ausgeschlossen wurde. Das Argument der Beschwerdeführerinnen, infolge gesellschaftsvertraglich vereinbarten Verlustausschlusses habe für die Erstbeschwerdeführerin kein (Unternehmer-)Risiko bestanden, weshalb ein Gewinnausschluß einem Fremdvergleich entspreche, überzeugt schon deswegen nicht, weil sich eine wirtschaftlich vernünftig agierende Person (daher auch eine juristische Person, deren Willen durch ihre Organe gebildet wird) nicht mit einer Kapitaleinlage an einer mit Gewinnabsicht zu betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligen würde, um in der Folge auf einen (positiven oder negativen) Erfolg dieser Mitunternehmerschaft zu verzichten. Die Beteiligung an einer solchen Gesellschaft erfolgt - im Fremdvergleich - üblicherweise nicht zur "banküblichen" Verzinsung der Einlage. Es mag zutreffen, daß der Ausschluß eines Gesellschafters einer KG von deren Erfolg zivilrechtlich zulässig ist - die von der Zweitbeschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren zitierten Entscheidungen hatten allerdings jeweils nur die Frage nach der Zulässigkeit eines Verlustausschlusses von Kommanditisten bei jeweils vereinbartem Mindestgewinn zum Gegenstand -, steuerrechtlich ist eine solche Vereinbarung aber aus den oben angeführten Gründen jedenfalls auf seine Angemessenheit im Fremdvergleich zu prüfen. Im Rahmen eines Fremdvergleiches, somit unter Berücksichtigung des von den Interessen der Kommanditisten verschiedenen eigenen Interesses einer allein mit ihrem ganzen Vermögen voll haftenden und mit einer Kapitaleinlage an der KG beteiligten Komplementär-GmbH muß aber ein diesen Leistungen entsprechendes Äquivalent angenommen werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß die Komplementärstellung der Erstbeschwerdeführerin als rein "formeller Natur" bezeichnet wird, weil Leistungen, insbesondere die Kapitaleinlage, jedenfalls erbracht wurden. Die Beschwerdeführerinnen zeigen auch nicht auf, inwiefern auch diese Kapitaleinlage lediglich "formeller Natur" gewesen wäre. Wenn die belangte Behörde daher die Auffassung vertreten hat, der Umstand, daß demgegenüber keinerlei Abgeltung erfolgte, halte einem Fremdvergleich nicht stand, so war dies nicht rechtswidrig.

Auch der Beschwerdebehauptung, die den Gesamteinlagen entsprechende anteilige Gewinnzuweisung scheinbar gänzlich unangemessen, kann nicht gefolgt werden, weil nicht begründet wird, inwiefern die Kommanditisten höherwertige Beiträge an die KG, die eine Verschiebung der Gewinnanteile zugunsten der Kommanditisten rechtfertigen, erbracht hätten.

Die Ausführungen zur Haftungsabgeltung sind schon deswegen nicht geeignet, eine Unangemessenheit der Gewinnzuweisung aufzuzeigen, weil die belangte Behörde eine zusätzliche Abgeltung der Haftung ohnedies nicht (mehr) in Ansatz gebracht hat. Aus diesen Gründen erübrigt sich auch ein Eingehen auf das in der Beschwerde behauptete, mit der Bonität der Zweitbeschwerdeführerin und deren Hauptgesellschafterin begründete völlige Fehlen eines Haftungsrisikos der Erstbeschwerdeführerin.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.