

ANGEMESSENHEIT DER GEWINNVERTEILUNG EINER KG

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschaftereinlagen, den Arbeitsleistungen sowie nach den übernommenen Haftungen. Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei begründete Änderungen in der Ertragserwartung zu berücksichtigen sind. Ein Versehen in Bezug auf die Begründung für den Vorweggewinn im Rahmen der Erstellung des Gesellschaftsvertrages kann die Angemessenheit nicht beeinträchtigen.

§§ 121, 163, 168 HGB; § 23 Z 2 EStG

VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069

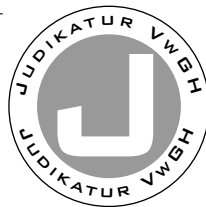
Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Zwei Ehegatten gründeten eine Kommanditgesellschaft, wobei der Ehemann als Komplementär sein Einzelunternehmen im Wert von öS 50.000,- einbrachte und zur vollen Arbeitsleistung verpflichtet war. Die Ehegattin, vom Hauptberuf Lehrerin, arbeitete nebenberuflich im Betrieb mit und leistete eine Kommanditeinlage in Höhe von öS 100.000,-. Die umfangreichen Bankverbindlichkeiten des ehemaligen Einzelunternehmens wurden in das Sonderbetriebsvermögen des Komplementärs übertragen. Der Gesellschaftsvertrag sah betreffend der Gewinn- und Verlustverteilung auszugswise folgendes vor: „Der persönlich haftende Gesellschafter erhält für die Zurverfügungstellung seines Sonderbetriebsvermögens und zur Abgeltung in Zukunft hervorkommender stiller Reserven einen Gewinnvorwegbezug von öS 200.000,- sowie jenen Betrag, den er an Zinsen für die im Sonderbetriebsvermögen zurückbehaltenen Schulden aufzuwenden hatte.“ Der verbleibende Reingewinn oder -verlust wurde nach Köpfen aufgeteilt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde der Gewinnvorwegbezug mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt. Vielmehr wurde der Gesamtgewinn jeweils zur Hälfte den beiden Gesellschaftern zugerechnet.

Im Rahmen der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass bei der Erstellung des Gesellschaftsvertrages ein Versehen unterlaufen sei und in Wahrheit der Gewinnvorweg „für die erbrachte Arbeitsleistung“ gewährt werden soll. Der Gewinnvorwegbezug wäre daher eine angemessene Entschädigung für die Tätigkeit im Betrieb und entspreche dem kollektivvertraglichen Lohn eines Filialleiters. Stille Reserven seien weiters zu erwarten, da der Ehegatte ein funktionierendes und eingeführtes Unternehmen mit Firmenwert in die Personengesellschaft einbrachte.

Die belangte Behörde versagte der Berufung die Anerkennung. Das eingebrachte Einzelunternehmen befinde sich in einer finanziell und wirtschaftlich angespannten Lage, in den vergangenen sechs Wirtschaftsjahren seien keine adäquaten Ergebnisse erzielt worden, die einen entsprechenden Gewinnvorweg rechtfertigen würden. Vielmehr müsse der Kommanditist mit der gegebenen Gewinnverteilung ausschließlich mit Verlusten rechnen, ein fremder Dritter hätte sich demnach zu diesen Konditionen nicht am Unternehmen beteiligt. Ein Ansatzpunkt für stille Reserven sei ebenfalls nicht ersichtlich.



Aus den Entscheidungsgründen:

Wie der VwGH im Erk vom 24.9.1996, 93/13/0022, zum Ausdruck gebracht hat, kann bei nicht durch Nahebeziehungen verbundenen Gesellschaftern üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht; sobald aber Nahebeziehungen zwischen den Gesellschaftern bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden. Im Erk vom 21.10.1980, 2385/79 hat der Gerichtshof zu Recht erkannt, dass ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitseinsatz eines Gesellschafters die Abgabenbehörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung berechtigt, nicht aber dazu, ein Gesellschaftsverhältnis überhaupt in Abrede zu stellen.

Die Beschwerdeführerin räumt der belangten Behörde ein, dass die Erwartung über die Ertragsverhältnisse bei der Entscheidung, ob bzw. in welcher Form eine Beteiligung an einer Gesellschaft eingegangen wird, von Bedeutung ist. Die Beschwerdeführerin rügt aber, dass die belangte Behörde die

Ertragswartung aus den Ergebnissen der sechs vorangegangenen Geschäftsjahre abgeleitet habe, ohne auch auf die in der Folge gesetzten Maßnahmen und Zukunftsplanungen abzustellen. Es sei ein Konzept zur Verbesserung der Ertragsituation erstellt worden (betreffend Sortimentbereinigung, Lagerabbau, Personaleinsparung, Aktionen zur Umsatzsteigerung), welches der belangten Behörde bekannt gegeben worden wäre, hätte diese der Beschwerdeführerin vorgehalten, dass sie auf die – aus der vergangenheitsbezogenen Betrachtung abgeleitete – Gewinnentwicklung abstellen werde.

Es trifft zu, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Fremdüblichkeit der im gegenständlichen Fall getroffenen Gewinnverteilungsabrede nicht anhand der Einschätzung der Ertragsentwicklung geprüft hat. Es ist auch kein entsprechender Vorhalt der belangten Behörde ergangen. Solcherart war die Beschwerdeführerin nicht gehalten, im Verwaltungsverfahren entsprechendes Vorbringen zu den Maßnahmen betreffend die Ertragsverbesserung zu erstatten. Die entsprechende Argumentation im angefochtenen Bescheid verstößt daher gegen das Überraschungsverbot (vgl. hierzu etwa das Erk vom 28.5.1997, 94/13/0015). Damit kann dem hiezu vor dem VwGH erstatteten Beschwerdevorbringen das Neuerungsverbot nicht entgegengehalten werden.

Wenn die Beschwerde vorbringt, dass bei der gegebenen Sachlage die Gesellschaftsgründung (bzw. die Beteiligung der Waltraud W) nicht als dem Grunde nach fremdüblich angesehen werden könne, entspricht dies einer richtigen rechtlichen Beurteilung. Allein, die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid der Gesellschaftsgründung ohnedies nicht dem Grunde nach die Anerkennung versagt. [...]

Dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages zufolge sollte der Gewinnvorwegbezug von jährlich S 200.000,- die Zurverfügungstellung des Sonderbetriebsvermögens des Andreas W und in Zukunft hervorkommende stille Reserven abgel-

ten. Es liegt auf der Hand, dass für die Überlassung von negativem Sonderbetriebsvermögen (Schulden) der Gewinnvorwegbezug nicht fremdüblich sein kann. Dieser Gewinnvorwegbezug von S 200.000,- jährlich kann aber auch nicht allfällige stille Reserven abgelten, ist doch ein exakter zahlenmäßiger Zusammenhang zwischen dem Vorwegbezug und dem Betrag der – hier im Übrigen gar nicht erwiesenen – stillen Reserven nicht vertraglich fixiert.

Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. In diesem Zusammenhang ist entscheidend, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren auf die Arbeitsleistungen des Andreas W als Geschäftsführer und auf seine unbeschränkte Haftung verwiesen hat. In ihrer schon während des Betriebsprüfungsverfahrens eingebrachten Stellungnahme spricht die Beschwerdeführerin von voller Arbeitsleistung in der Geschäftsführung und Vertretung, während die Kommanditistin Waltraud W eine nichtselbständige Tätigkeit als Lehrerin ausübe und lediglich daneben im Betrieb mitarbeite. In der Berufungsschrift ist davon die Rede, dass Andreas W ein kollektivvertraglicher Lohn von S 280.000,- pro Jahr zustehen würde, wäre er als Dienstnehmer tätig. Bei dieser Sachlage hätte die belangte Behörde prüfen müssen, ob insbesondere das Übergewicht der Gesellschafterbeiträge des Andreas W im Bereich der Erbringung von Arbeitsleistungen den Gewinnvorwegbezug von jährlich S 200.000,- rechtfertigt. Indem die belangte Behörde zum Ausdruck gebracht hat, auf die Erbringung der Arbeitsleistungen komme es im Beschwerdefall nicht an, hat sie die Rechtslage verkannt.

Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist. Solcherart kommt es nicht entscheidend darauf an, ob es – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – lediglich auf ein Versehen des Notars als Vertragsverfassers zurückzuführen ist, dass die im Gesellschaftsvertrag enthaltene Begründung für den Vorwegbezug von S 200.000,- nicht auf die Arbeitsleistung des Andreas W abstellt.

jusline.at

Direkt zu Ihrem Recht

www.jusline.at



ANMERKUNG

Der Gesetzgeber hat in § 168 mit Verweis auf § 121 HGB eine gesetzliche Regelung für die Verteilung der Gewinne und Verluste einer Kommanditgesellschaft geschaffen. Diese ist in einem den Umständen entsprechenden angemessenen Verhältnis der Anteile vorzunehmen. Aufgrund der Dispositivität der gesetzlichen Verteilungsregelung (vgl § 163 HGB) gehen jedoch konkrete gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen vor. Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Besteht jedoch ein Naheverhältnis zwischen den Gesellschaftern, so ist zu prüfen, inwieweit der mangelnde Interessensgegensatz zu einer unangemessenen Verteilung der Gewinnanteile führt (vgl dazu auch schon VwGH 24.9.1996, 93/13/0022).



Im vorliegenden Erkenntnis hat der Gerichtshof zu Recht erkannt, dass bei einem negativen Sonderbetriebsvermögen – in diesem Fall übernommene Bankverbindlichkeiten aus der Sacheinlage eines Einzelunternehmens – sowie zukünftigen stillen Reserven, die im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages weder quantifizierbar noch gesichert waren, ein Gewinnvorweg in beträchtlicher Höhe nicht dem Fremdüblichkeitsgrundsatz entspricht. Eine entsprechende Arbeitsleistung durch

den Komplementär kann jedoch einen Gewinnvorweg rechtfertigen. Es ist – analog zu einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften – auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, wobei die Höhe des Kapitalanteiles, das Ausmaß der persönlichen Haftung und der (internen) Verlustteilnahme, die Geschäftsführungstätigkeit ohne entsprechende Vergütung sowie das Bestehen und die Reichweite von Wettbewerbsverboten berücksichtigt werden müssen (vgl *Jabornegg*, Kommentar zum HGB, 1997, § 168 Rz 5). Auch die Ertragslage eines Unternehmens beeinflusst die Angemessenheit des Gewinnvorwegs. Der Gerichtshof scheint indirekt in seinem Erkenntnis jedoch nicht auf eine rein vergangenheitsbezogene Ertragsbeurteilung abzustellen. Begründete zukünftige Änderungen in der Ertragsituation sind vielmehr im Rahmen der Angemessenheitsprüfung in die Berücksichtigung miteinzubeziehen.

Das Versehen im Rahmen des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages – die gewollte Begründung für den Gewinnvorweg wurde nicht eingefügt – wurde vom Gerichtshof als nicht entscheidungserheblich angesehen, dem Parteiwillen wurde vom Gerichtshof vorrangige Bedeutung eingeräumt.

INES HOFBAUER

Apfelthaler et al

Das Wirtschaftsrecht der USA für Unternehmensgründer



Dieses Buch bietet eine ideale Einführung in das US-Recht und gibt einen Einblick in die Rechtspraxis der Vereinigten Staaten. Behandelte Themen sind neben einer allgemeinen Einführung die Bereiche Gesellschaftsrecht, Arbeitsrecht, Einwanderungsrecht, Marken-, Muster- und Patentrecht, sowie Insolvenzrecht und Steuerrecht.

302 Seiten, br., € 48,-, 3-7046-3828-5

Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589
 order@verlagoesterreich.at
 www.jusline.at

VERLAG ÖSTERREICH
 VORMALS VERLAG DER K.U.K. HOF- UND STAATSDRUCKEREY