# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## JUDIKATUR

## Bemessung der Geschäftsführungsvergütung einer Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co KG

**Bei einer GmbH & Co KG, deren Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ist für Verrechnungen eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen. Die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung bezieht sich auf den Betrieb der GmbH & Co KG. Die Geschäftsführungstätigkeit muss fremdüblich ausgestaltet sein. In einer zu niedrigen Geschäftsführungsvergütung der Komplementär-GmbH kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.**

https://doi.org/10.33196/ges202207035801

BFG 27.9.2022, RV/5100077/2020

**Deskriptoren:** Mitunternehmerschaft, Geschäftsführungsvergütung, Angemessenheit, Fremdüblichkeit.
**Normen:** § 23 Z 2 EStG, § 82 GmbHG.

**Kurzdarstellung des Sachverhalts**

Die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG verrechnete an die GmbH & Co KG jährliche Geschäftsführungsvergütungen in Höhe eines branchenüblichen Geschäftsführergehalts. Den verrechneten Geschäftsführungsvergütungen lag ein eingeholter Vergütungsbenchmark zugrunde, der ein Geschäftsführergehalt in Höhe von EUR 72.800,– als Medianwert auswies. Die Verrechnung der Geschäftsführungsvergütung erfolgte ungeachtet der Umstände, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäftsführungsleistungen gegenüber der Komplementär-GmbH seinerseits unentgeltlich bzw für ein bloß symbolisches Entgelt erbrachte und der Gesellschaftsvertrag der GmbH & Co KG vorsah, dass der Komplementär-GmbH lediglich Ersatz für ihren tatsächlichen Aufwand zustehe. Die Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren gleichzeitig auch Kommanditisten der GmbH & Co KG („GmbH & Co KG im engsten Sinn"). Die Finanzverwaltung wollte die angesetzte Geschäftsführungsvergütung nicht anerkennen, sodass es zum gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem BFG kam.

**Aus den Entscheidungsgründen**

„Die Abgabenbehörde hat in der abschließenden Stellungnahme vom 09.05.2022 ihre bisher schon in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Rechtsmeinung verfestigt, wonach nur die in der **GmbH1** entstandenen Kosten von der Bf.in ersetzt werden dürfen: Eine über den tatsächlichen Aufwand der **GmbH1** hinausgehende zusätzliche Vergütung für die Geschäftsführung finde in Punkt VI des Gesellschaftsvertrages keine Deckung und sei auch gesetzlich nicht verpflichtend vorgesehen. Durch die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag hätten die Gesellschafter die bewusste Wahl getroffen, dass nur ein Ersatz der durch die Geschäftsführung anfallenden Kosten erfolgen solle. In diesem Zusammenhang werde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.02.1989, 86/14/0121 verwiesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe erkannt, dass der Komplementärin für die Führung der Geschäfte gemäß § 161 iVm § 110 UGB voller Kostenersatz zustehe. Eine darüber hinausgehende Entlohnung für die Führung der Geschäfte der KG sei jedoch keineswegs erforderlich, weil die Bf.in ihre Leistungen im Rahmen des Gesellschaftsvertrages vertragsgemäß zu erbringen habe.
Daraus könne abgeleitet werden, dass dem Angemessenheitsgrundsatz mit dem Ersatz der Kosten genüge getan werde. Eine über den Kostenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung sei nicht notwendig, damit es sich um eine angemessene Vereinbarung handle.
Die Abgabenbehörde hat zutreffender Weise auf den Angemessenheitsgrundsatz Bezug genommen, da im Rahmen einer GmbH & Co KG für Verrechnungen zwischen Komplementär-GmbH und KG dann eine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen ist, wenn wie – im streitgegenständlichen Fall – die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind.
Nach allgemeiner Verwaltungsübung sind Rechtsverhältnisse und vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen daran zu messen, ob sie

© Verlag Österreich 2022

– nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
– einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
– auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl VwGH 13.10.1987, 87/14/0114; VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115).

Die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütung bezieht sich auf den Betrieb der KG. Bei einer GmbH & Co KG kann eine unangemessene Gewinnverteilung ua dann vorliegen, wenn die KG der GmbH deren Aufwendungen für die Geschäftsführung unangemessen niedrig vergütet (vgl EStR 2000 19.2.2.2 Angemessenheitsprüfung).

Der Verzicht auf angemessene Erträge, indem keine adäquate Abgeltung für die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit gewährt wird, kann als Konsequenz der Nichtangemessenheit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Die verdeckte Ausschüttung findet im Regelfall im Verhältnis zwischen den Gesellschaftern, also der Komplementär-GmbH und den Kommanditisten statt, führt also allenfalls zu steuerlich korrigierenden Gewinnverschiebungen zwischen den Gesellschaftern, die einem Fremdvergleich entsprechen würden (vgl *Moser* in SWK 33/2009, W 161; Zur Frage der Vergütung der Komplementär-GmbH in der GmbH & Co KG).

Auch in einer zu niedrigen Geschäftsführungsvergütung der GmbH kann eine verdeckte Ausschüttung (im Ausmaß des bei der GmbH zu erhöhenden Gewinnanteils) liegen, weil den Kommanditisten, sofern sie zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ein höherer Gewinnanteil zuerkannt wird, als dies bei fremdüblicher Abwicklung der Fall wäre. Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (vgl *Raab/Renner* Anhang zu § 8 KStG, *R/S/V*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, GmbH & Co KG, S 127, 33. Lfg).

Unter Beachtung von Lehre und Rechtsprechung ist es für das Bundesfinanzgericht zwingend erforderlich, dass im streitgegenständlichen Fall die Abgeltung für die Übernahme der Geschäftsführungstätigkeit einem Fremdvergleich standhält. Die Geschäftsführungstätigkeit muss fremdüblich ausgestaltet sein.

Der Abgabenbehörde war bekannt, dass Mag. **W** die Geschäftsführungstätigkeit aufgrund seiner familiären Nahebeziehung zu seiner Mutter **MW** zu unüblich günstigen Konditionen erbrachte. Trotzdem hat sich die Abgabenbehörde mit der Feststellung begnügt, dass eine über den Kostenersatz hinausgehende Vergütung für die Geschäftsführung nicht notwendig ist, damit es sich um eine angemessene Vereinbarung handelt.

Diese Rechtsansicht ist unzutreffend. Die Abgabenbehörde hat es unterlassen, hinsichtlich der Höhe der Geschäftsführungsvergütung der GmbH zwingend eine Angemessenheitsprüfung anhand eines Fremdvergleiches vorzunehmen. Bei Familiengesellschaften muss die Gewinnverteilung nach herrschender Lehre und Judikatur angemessen, das heißt fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (vgl VwGH 11.05.1993, 89/14/0290). Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Behörde zu korrigieren (vgl VwGH 05.10.1994, 94/15/0036).

Bei der Auslegung von Vereinbarungen kommt auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Bedeutung zu. Diese dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und ist kein einseitig fiskalisch orientiertes Instrument (vgl *Ritz*, BAO[5], § 22, Tz 11). Im Erkenntnis VfGH 20.06.1984, B514/79, B515/79, bestätigte der Verfassungsgerichtshof die Anwendbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO auf Verträge zwischen nahen Angehörigen.

Demnach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anzuerkennen, wenn sie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die aufgrund entsprechender Erhebung von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114 mwN).

Insofern kommt den Einwendungen der Bf.in durchaus Berechtigung zu, wenn sie vermeint, dass insbesondere dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seine Geschäftsführertätigkeit für ein unangemessen niedriges Entgelt wahrnimmt und die Komplementär-GmbH gegenüber der KG zivil bzw gesellschaftsrechtlich nichtsdestotrotz eine fremdübliche Geschäftsführungsvergütung verrechnet, diese auch ertragsteuerlich anzuerkennen ist (vgl *Bergmann*, GES 2018, 302; *Novosel/Rindler* in GS Arnold[2], 288 f). Eine Anerkennung der Verrechnung – so die weiteren Beschwerdeausführungen – eines fremdüblichen Geschäftsführungsentgeltes (unabhängig der Frage der internen Belastung der Komplementär-GmbH durch eine der Höhe nach korrespondierende Vergütungsverpflichtung gegenüber ihrem eigenen Geschäftsführer) erscheint nicht zuletzt auch im Hinblick auf den Umstand geboten, dass die ertragsteuerliche Beurteilung nicht mit zwingenden gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen (Verbot der Einlagenrückgewähr) in Widerspruch stehen wird dürfen.

Die Bf.in hat dem Bundesfinanzgericht eine bei Kienbaum Consultants Austria GmbH in Auftrag gegebene Studie vorgelegt. Im Ergebnisbericht vom 05.09.2018 beträgt der Mittelwert (Median) branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung jährlich 72.800 €.

© Verlag Österreich 2022

Die Erstellung des Marktvergleichs umfasste fünf Schritte (Festlegung der Funktionen, Auswahl der Peer Group, Datenerhebung, Statistische Auswertung und Berichterstellung). Die Methodik und Darstellungsweise ist klar und nachvollziehbar aufgebaut. Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Grund den ermittelten Medianwert in Höhe von 72.800 € in Zweifel zu ziehen. Es bestehen keine Bedenken, diesen Wert für einen Fremdvergleich branchenüblicher Vergütungen der Geschäftsführung von Juwelierunternehmen vergleichbarer Größenordnung heranzuziehen. Deckung findet das auch in der positiven Entwicklung der Bf.in mit kontinuierlichen Umsatz- und Gewinnsteigerungen unter der alleinigen Geschäftsführung von Mag. **W**.

Die Komplementärin **GmbH1** unterliegt dem kapitalgesellschaftsrechtlichen Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 82 GmbHG). Aufgrund des Verbots der Einlagenrückgewähr darf die **GmbH1** gegenüber ihren Gesellschaftern Leistungen (einschließlich Dienstleistungen) nur zu fremdüblichen Konditionen erbringen. Das gilt auch in Bezug auf Dienstleistungen gegenüber der **GmbH1** & Co KG, weil an dieser die Gesellschafter der **GmbH1**, also **MW** und **Bf2**, als Kommanditisten beteiligt sind, und letztere von einer fremdunüblich niedrigen Dienstleistungserbringung gegenüber der **GmbH1** & Co KG indirekt (in ihrer Kommanditistenrolle) profitieren würden.

Vor diesem Hintergrund besteht im Falle der **GmbH1** & Co KG schon gesellschaftsrechtlich und nicht bloß ertragsteuerlich ein zwingendes Gebot, die Geschäftsführungsdienstleistung der **GmbH1** gegenüber der **GmbH1** & Co KG fremdüblich abzugelten. Ein bloßer Aufwandersatz (wie in § 110 UGB bzw im Gesellschaftsvertrag explizit vorgesehen) genügt dafür nicht, zumal kein fremder Dritter die Dienstleistung der Geschäftsführung gegen bloßen Aufwandersatz erbringen würde".

## Anmerkungen

**Von Sebastian Bergmann***

Nach dem in § 82 Abs 1 GmbHG normierten zwingenden „Verbot der Einlagenrückgewähr" haben GmbH-Gesellschafter aus Gründen des Gläubigerschutzes nur Anspruch auf den sich nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht nach dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Gesellschafterbeschluss von der Verteilung ausgeschlossen ist. Unzulässig sind demnach Leistungen einer GmbH an einen ihrer Gesellschafter, denen keine adäquate Gegenleistung gegenübersteht (vgl OGH 29.9.2010, 7 Ob 35/10p).

Dieses Verbot der Einlagenrückgewähr ist auch von einer Komplementär-GmbH zu beachten. In der Praxis ist dies insbesondere dann von Bedeutung, wenn bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn die gleichen Personen an der Komplementär-GmbH und als Kommanditisten an der KG beteiligt sind. Die Kommanditisten, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, dürfen ihr Risiko nämlich nicht ohne angemessene Gegenleistung der Komplementär-GmbH aufbürden. Das bedeutet insbesondere, dass die Komplementär-GmbH für die gegenüber der KG ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit und die als Komplementärin wahrgenommene Vollhafterfunktion zwingend jeweils eine zumindest angemessene Vergütung erhalten muss.[1]

Rechtsfolgenseitig ziehen allfällige Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr die absolute Nichtigkeit des betreffenden Vorganges nach sich,[2] welche von Amts wegen wahrzunehmen ist.[3] Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßen wurde, sind der Gesellschaft gemäß § 83 Abs 1 GmbHG zum Rückersatz verpflichtet. Ein Erlass dieses Rückersatzanspruches ist nach § 83 Abs 4 GmbHG unzulässig. Aufgrund des zwingenden Charakters des Verbots der Einlagenrückgewähr kann von den erläuterten Grundsätzen auch nicht gesellschaftsvertraglich abgegangen werden und wären entgegenstehende Gesellschaftsvertragsklausel nichtig.

Die ertragsteuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung von Personengesellschaften setzt eine Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des Gewinnverteilungsschlüssels voraus, wo-

* Am Verfahren als Privatgutachter beteiligt.

1 Vgl *H. Foglar-Deinhardstein* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 82 Rz 157.

2 Vgl OGH 17.7.2013, 3 Ob 50/13v.

3 Vgl OGH 15.12.2014, 6 Ob 14/14y.

© Verlag Österreich 2022

bei als Bestandteil des steuerlichen Gewinns bei betrieblich tätigen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) gemäß § 23 Z 2 EStG auch Vergütungen gelten, die ein Gesellschafter von der Personengesellschaft im Rahmen einer Leistungsbeziehung erhält (sogenannte „Sonderbetriebseinnahmen" bzw „Gewinnvorab").[4] Dies gilt etwa auch hinsichtlich Vergütungen für die gesellschaftsrechtliche Dienstleistung der Geschäftsführung im Rahmen einer GmbH & Co KG.[5]

Bei untereinander fremden Gesellschaftern muss die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Regel nicht geprüft werden, zumal der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden grundsätzlich die Vermutung rechtfertigt, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht.[6] Zu Schwierigkeiten kann die Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilung aber regelmäßig unter nahen Angehörigen führen, bei denen der mangelnde Interessengegensatz häufig bewirkt, dass einem Gesellschafter Gewinnanteile zugewiesen werden, die diesem bei wirtschaftlich sachgerechter Gewinnverteilung nicht zustehen würden.[7] Insbesondere ist eine Angemessenheitsprüfung bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn vorzunehmen, deren Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind.[8] Unangemessene Gewinnverteilungen sind von der Abgabenbehörde amtswegig zu korrigieren.[9]

Grundsätzlich entsprechen bei Personengesellschaften die Gewinnanteile dem Verhältnis der Kapitalanteile und bedürfen Abweichungen davon zur steuerlichen Anerkennung einer Rechtfertigung. Insbesondere zur Entlohnung des Arbeitseinsatzes in Folge der Übernahme der Geschäftsführung und bei unterschiedlich hohen Haftungsrisiken sind aber Abweichungen zwingend geboten.[10] Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richtet sich sohin nach den insgesamt geleisteten Gesellschafterbeiträgen (jedweder Art) und ist letztlich das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich.[11]

Im Rahmen der Ermittlung der steuerlich angemessen Gewinntangente ist einer Komplementär-GmbH unter anderem die von ihr typischerweise übernommene KG-Geschäftsführung zu vergüten.[12] Zu ersetzen ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Entlohnung bzw sonstige Entschädigung, die die Komplementär-GmbH ihrem eigenen Geschäftsführer zu leisten hat.[13] Für den Fall, dass die Geschäftsführung in der GmbH & Co KG die einzige Tätigkeit der Komplementär-GmbH darstellt, wird im Schrifttum vertreten, dass der Kostenersatz darüber hinaus auch allgemeine Kosten wie Kosten der Buchhaltung und Bilanzierung bzw Steuerberatung umfassen sollte.[14] Eine über den Ersatz der tatsächlichen Aufwendungen hinausgehende Entlohnung der Komplementär-GmbH soll zwar ertragsteuerlich unter dem Titel der Geschäftsführung nicht zwingend erforderlich sein,[15] doch ist insbesondere dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seine Geschäftsführertätigkeit für ein unangemessen niedriges Entgelt wahrnimmt und die Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co KG zivil- bzw gesellschaftsrechtlich nichtsdestotrotz eine fremdübliche Geschäftsführungsvergütung verrechnet, diese auch ertragsteuerlich anzuerkennen.[16] Eine Anerkennung der Verrechnung eines fremdüblichen Geschäftsführungsentgelts (unabhängig der Frage der internen Belastung der Komplementär-GmbH durch eine der Höhe nach korrespondierende Vergütungsverpflichtung gegenüber ihrem eigenen Geschäftsführer) ist nicht zuletzt auch im Hinblick auf den Umstand geboten, dass die ertragsteuerliche Beurteilung nicht mit zwingenden gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen (Verbot der Einlagenrückgewähr) in Widerspruch stehen darf.

Vor dem Hintergrund des Gesagten wurde die fremdübliche Geschäftsführungsvergütung vom BFG zurecht anerkannt. Eine ordentliche Revision wurde vom BFG für unzulässig erklärt.

4 Vgl EStR 2000 Rz 5864.
5 Vgl EStR 2000 Rz 5865 f.
6 Vgl VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196.
7 Vgl VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; EStR 2000 Rz 5888.
8 Vgl EStR 2000 Rz 5889.
9 Vgl VwGH 5.10.1994, 94/15/0036.
10 Vgl *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[21] § 23 Tz 287 und 290.
11 Vgl VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; EStR 2000 Rz 5888.
12 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 49.
13 Vgl EStR 2000 Rz 5890.
14 Vgl *Pernt/Müller* in *KWT*, GedS Bruckner, 142; *Novosel/Rindler* in GedS Arnold[2], 287.
15 Vgl *Peyerl* in Jakom, EStG[15] § 23 Rz 219.
16 Vgl *Bergmann*, GES 2018, 302; *Novosel/Rindler* in GS Arnold[2], 288 f.

© Verlag Österreich 2022