

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## GmbH & Co KG: Zum Erfordernis einer angemessenen Vergütung der Komplementär-GmbH

In der Praxis stellt die Festlegung einer angemessenen Vergütung der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG nicht selten eine besondere Herausforderung dar. Im nachfolgenden Beitrag sollen die dabei aus gesellschafts- und steuerrechtlicher Perspektive zu berücksichtigten Parameter näher beleuchtet werden.

**Deskriptoren:** Geschäftsführungsvergütung, Haftungsprämie, Haftungsvergütung, Verbot der Einlagenrückgewähr.  
**Normen:** § 82 GmbHG; § 83 GmbHG; § 21 Abs 2 Z 2 EStG; § 22 Z 3 EStG; § 23 Z 2 EStG.

Von Sebastian Bergmann

### 1. Gesellschaftsrecht

Gemäß § 82 Abs 1 GmbHG haben GmbH-Gesellschafter (solange die Gesellschaft besteht) 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. Zweck dieses als „Verbot der Einlagenrückgewähr“ bezeichneten Kapitalerhaltungsgrundsatzes ist die Absicherung des Gesellschaftsvermögens als Haftungsfonds für die Gesellschaftsgläubiger.<sup>1</sup> Unzulässig sind demnach Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter, denen keine adäquate Gegenleistung gegenübersteht.<sup>2</sup> Das Einlagenrückgewährverbot ist zwingend.<sup>3</sup>

Zur Feststellung, ob ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr vorliegt, ist nach hA zunächst zu prüfen, ob (zu Lasten der Gesellschaft<sup>4</sup>) ein objektives Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, und muss sodann bejahendenfalls untersucht werden, ob eine betriebliche Rechtfertigung für das Geschäft gegeben ist oder von einer Veranlassung *causa societatis* ausgegangen werden muss.<sup>5</sup> Auf eine subjektive Absicht, einen Gesellschafter zu bevorzugen, soll es nicht ankommen.<sup>6</sup> Folgerichtig setzen Verstöße gegen das Einlagenrückgewährverbot auch weder Verschulden noch Bösgläubigkeit voraus.<sup>7</sup>

Das Verbot der Einlagenrückgewähr erfasst auch rechtsgrundlose Leistungen der Gesellschaft, durch die das Gesellschaftsvermögen nicht unmittelbar verringert wird.<sup>8</sup> In diesem Sinne kann grundsätzlich auch jede Inanspruchnahme von Gesellschaftsvermögen oder -leistungen durch einen Gesellschafter eine verbotene Einlagenrückgewähr darstellen, wenn keine angemessene Gegenleistung erfolgt.<sup>9</sup> Als Beispiel ist etwa die unentgeltliche Übernahme einer (potentiellen) Haftung zu nennen.<sup>10</sup>

Neben Leistungen unmittelbar an einen Gesellschafter können auch solche an andere beteiligungsmäßig ver-

1 Vgl. OGH 31.1.2013, 6 Ob 100/12t; 30.9.2002, 1 Ob 141/02w; 25.6.1996, 4 Ob 2078/96h; Köppl in Torggler, GmbHG (2014) § 82 Rz 1; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG (2017) § 82 Rz 3 f; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG<sup>3</sup> (2007) § 82 Rz 3.

2 Vgl. OGH 29.9.2010, 7 Ob 35/10p; 22.10.2003, 3 Ob 287/02f; 30.9.2002, 1 Ob 141/02w; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 4.

3 Vgl. OGH 31.1.2013, 6 Ob 100/12t; 26.3.1996, 1 Ob 2028/96h; 25.10.1978, 1 Ob 719/78; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG<sup>3</sup> § 82 Rz 12; Auer in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) § 82 Rz 19; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 47; H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG (2017) § 82 Rz 2.

4 Vgl. H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG § 82 Rz 89.

5 Vgl. Haberer in Haberer/Krejci, Konzernrecht (2016) Rz 11.132 ff; Koppensteiner/Rüffler, GmbHG<sup>3</sup> § 82 Rz 16; Auer in Gruber/Harrer,

GmbHG § 82 Rz 36; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 61/1.

6 Vgl. Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung (2004) 120 mwN; Köppl in Torggler, GmbHG § 82 Rz 21; H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG § 82 Rz 97; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 61.

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

8 Vgl. Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 3.

9 Vgl. OGH 22.12.2016, 6 Ob 232/16k; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 67.

10 Vgl. Köppl in Torggler, GmbHG § 82 Rz 22; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 70; H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer, GmbHG § 82 Rz 103.

flochtene Gesellschaften unter das Einlagenrückgewährverbot fallen.<sup>11</sup> Dies gilt im Speziellen für Leistungen an Gesellschaften, an denen der Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.<sup>12</sup> Auch Leistungen an eine Schwestergesellschaft sind daher vom Verbot erfasst.<sup>13</sup> Selbstverständlich ist das Verbot der Einlagenrückgewähr auch von einer Komplementär-GmbH zu beachten.<sup>14</sup> Dies ist in der Praxis 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.<sup>15</sup> Die Kommanditisten, die zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, dürfen ihr Risiko nämlich nicht ohne angemessene Gegenleistung der Komplementär-GmbH aufbürden.<sup>16</sup> Das bedeutet insbesondere, dass die Komplementär-GmbH für die gegenüber der KG ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit und die als Komplementärin wahrgenommene Vollhafterfunktion jeweils eine zumindest angemessene Vergütung erhalten muss,<sup>17</sup> zumal sich die Komplementär-GmbH auch für keinen fremden Dritten zu unangemessen niedrigen Konditionen als Geschäftsführer bzw. Vollhafter zur Verfügung stellen würde. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist das Verbot der Einlagenrückgewähr abgesehen von Kapitalgesellschaften auch von Personengesellschaften in Gestalt einer GmbH & Co KG ohne natürlicher Person als unbeschränkt haftendem Komplementär zu beachten.<sup>18</sup> Daraus ergibt sich wiederum, dass die für die wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion an die Komplementär-GmbH zu leistende Vergütung bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn nicht nur aus Perspektive der Komplementär-GmbH nicht zu niedrig sein darf, sondern spiegelbildlich aus Perspektive der KG auch die Leistung einer zu hohen Vergütung als Verstoß gegen das Einlagenrückgewährverbot zu werten wäre. Als Zwischenfazit ist somit festzuhalten, dass die an eine Komplementär-GmbH (einer GmbH & Co KG im eng-

ten Sinn) für die wahrgenommene Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion von der KG zu leistende Vergütung sowohl aus Perspektive der Komplementär-GmbH als auch aus jener der KG selbst der Höhe nach angemessen und fremdüblich sein muss und weder die Leistung einer zu hohen noch die Leistung einer zu niedrigen Vergütung mit zwingenden Kapitalerhaltungsgrundsätzen vereinbar wäre.

Welche Vergütungshöhe nach Fremdvergleichsgrundsätzen im konkreten Einzelfall als angemessen gilt, ist letztlich eine betriebswirtschaftliche Frage, wobei es in der Regel keinen exakten angemessenen Wert geben wird, sondern eine gewisse Bandbreite, innerhalb derer ein Wert als angemessen und fremdvergleichsfähig zu erachten ist.<sup>19</sup> Hinsichtlich der auf die Geschäftsführungstätigkeit entfallenden Vergütungskomponente dürften bei Ermittlung der angemessenen Höhe neben dem tatsächlich mit der Geschäftsführung wirtschaftlich und zeitlich verbundenen Aufwand etwa auch Faktoren wie der einschlägigen Branche, der Höhe der von der GmbH & Co KG erwirtschafteten Umsatzerlöse und der Qualifikation der die Geschäftsführung (als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH) tatsächlich verrichtenden natürlichen Person Rechnung zu tragen zu sein.

Bezüglich der auf die Übernahme der Vollhafterfunktion entfallenden Vergütungskomponente wird das Haftungspotential, also jenes Vermögen, dessen Verlust die Komplementär-GmbH riskiert, als Basis für die Ermittlung der angemessenen Höhe dienen.<sup>20</sup> Dabei ist grundsätzlich auf das GmbH-Vermögen einschließlich stiller Reserven abzüglich des GmbH-Fremdkapitals – somit auf das zu Verkehrswerten bewertete betriebswirtschaftliche Eigenkapital der Komplementär-GmbH – abzustellen, wobei dieser Betrag mit der Gesamthöhe der KG-Verbindlichkeiten gedeckelt sein soll.<sup>21</sup> Die Höhe des auf diese Bemessungsgrundlage anzuwendenden Prozentsatzes muss aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls ange-

11 Vgl. OGH 30.1.2014, 12 Os 117/12s; *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 82 Rz 84; *H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 82 Rz 71.

12 Vgl. *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG<sup>3</sup> § 82 Rz 18; *Haberer in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Rz 11.149; *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 82 Rz 84.

13 Vgl. *Karollus*, Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht, in *Leitner*, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung<sup>2</sup> (2014) 1 (32); *Haberer in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Rz 11.149 f; *Eckert/Schmidt in Haberer/Krejci*, Konzernrecht Rz 13.41 ff; *Köppl in Torggler*, GmbHG § 82 Rz 16; *H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 82 Rz 71; *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 82 Rz 84.

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

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

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

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

18 Vgl. OGH 29.5.2008, 2 Ob 225/07p; 23.2.2016, 6 Ob 171/15p; 30.8.2016, 6 Ob 198/15h; *Edelmann in Bergmann/Ratka*, Personengesellschaften<sup>2</sup> (2016) Rz 5/63 ff; *Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, GmbHG § 82 Rz 230.

19 Vgl. *H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer*, GmbHG § 82 Rz 90.

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

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

messen sein, wobei Risikowahrscheinlichkeit, Art und Umfang des Geschäftsbetriebs und der Komplementärin allenfalls zur Verfügung stehenden Sicherheiten zu berücksichtigen sind.<sup>22</sup>

Von der Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit bzw. Vollhafterfunktion zu unterscheiden und im Rahmen der Ermittlung deren angemessener Höhe nicht zu berücksichtigten ist der einer substanzbeteiligten Komplementär-GmbH zusätzlich zustehende „normale“ KG-Gewinnanteil.

Rechtsfolgenseitig ziehen allfällige Verstöße gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr die absolute Nichtigkeit des betreffenden Vorganges nach sich,<sup>23</sup> welche von Amts wegen wahrzunehmen ist.<sup>24</sup> 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.

## 2. Steuerrecht

Aus ertragsteuerlicher Sicht setzt die Anerkennung der Gewinnverteilung bei Personengesellschaften eine Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des Gewinnverteilungsschlüssels voraus, wobei als Bestandteil des steuerlichen Gewinns bei betrieblich tätigen Personengesellschaften („Mitunternehmenschaften“) gemäß den §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG auch Vergütungen gelten, die ein Gesellschafter von der Personengesellschaft im

Rahmen einer Leistungsbeziehung erhält (sogenannte „Sonderbetriebseinnahmen“ bzw. „Gewinnvorab“).<sup>25</sup> Dies gilt etwa auch hinsichtlich Vergütungen für die gesellschaftsrechtliche Dienstleistung der Geschäftsführung im Rahmen einer GmbH & Co KG.<sup>26</sup>

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.<sup>27</sup> 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.<sup>28</sup> Insbesondere ist eine Angemessenheitsprüfung bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn vorzunehmen, deren Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind.<sup>29</sup>

Grundsätzlich entsprechen bei Personengesellschaften die Gewinn- und Verlustanteile 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 geboten.<sup>30</sup> Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richtet sich sohin nach den insgesamt geleisteten Gesellschafterbeiträgen (jedweder Art) und ist letztlich das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich.<sup>31</sup>

Im Rahmen der Ermittlung der steuerlich angemessenen Gewinnanteile ist einer Komplementär-GmbH zunächst die von ihr typischerweise übernommene KG-Ge-

22 Vgl. H. Foglar-Deinhardstein in Foglar-Deinhardstein/Aburumiehl/Hoffenscher-Summer, GmbHG § 82 Rz 157.

23 Vgl. OGH 17.7.2013, 3 Ob 50/13v; 14.9.2011, 6 Ob 29/11z; 1.9.2010, 6 Ob 132/10w; 25.6.1996, 4 Ob 2078/96h; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 71 f und 75; Auer in Gruber/Harrer, GmbHG § 82 Rz 63; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung 163; Haberer in Haberer/Krejci, Konzernrecht Rz 11.205 ff.

24 Vgl. OGH 15.12.2014, 6 Ob 14/14y; 19.11.2002, 4 Ob 252/02s; 20.1.2000, 6 Ob 288/99t; Bauer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter, GmbHG § 82 Rz 5 und 75.

25 Vgl. EStR 2000 Rz 5864.

26 Vgl. EStR 2000 Rz 5865 f; Novosel/Rindler, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, in Arnold, GmbH & Co KG – Gedenkschrift für Wolf-Dieter Arnold<sup>2</sup> (2016) 263 (289).

27 Vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; Bruckner, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, in Arnold, Die GmbH & Co KG – Gedenkschrift für Wolf-Dieter Arnold<sup>1</sup> (2011) 263 (281); Novosel/Rindler in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282); Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch (1993) § 23 Tz 46; Peyerl in Jakob, EStG<sup>11</sup> (2018) § 23 Rz 211; Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> (2006) § 23 Tz 289; Gassner, Die steuerliche

Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, in Ruppe, Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup> (1985) 380; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/164; Lechner, Die Gewinnpoolung (1986) 195.

28 Vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; 16.9.2003, 2000/14/0069; 24.10.1995, 92/14/0020; EStR 2000 Rz 5888; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 46; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/165; Peyerl in Jakob, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 215; Novosel/Rindler in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282).

29 Vgl. EStR 2000 Rz 5889; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 49; Novosel/Rindler in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282).

30 Vgl. Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 287 und 290; Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/163; siehe in diesem Zusammenhang auch VwGH 21.10.1980, 2385/79 und 19.2.1979, 0214/77.

31 Vgl. VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; 16.9.2003, 2000/14/0069; UFS 11.7.2013, RV/1209-W/12; EStR 2000 Rz 5888; Novosel/Rindler in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282); Peyerl in Jakob, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 216.

schäftsführung zu vergüten.<sup>32</sup> Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Entlohnung bzw sonstige Entschädigung, die die Komplementär-GmbH ihrem eigenen Geschäftsführer zu leisten hat.<sup>33</sup> Für den Fall, dass die Geschäftsführung in der 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.<sup>34</sup> Eine über den Ersatz der tatsächlichen Aufwendungen hinausgehende Entlohnung der Komplementär-GmbH (etwa in Gestalt eines Gewinnaufschlags) soll unter dem Titel der Geschäftsführung zwar nicht erforderlich sein,<sup>35</sup> doch sollte 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 Geschäftsleitungsvergütung verrechnet, diese auch ertragsteuerlich anerkannt werden,<sup>36</sup> um letztlich auch einen Gleichklang der steuerlichen Beurteilung mit zwingenden gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen zu gewährleisten.

Abgesehen von der Geschäftsführungstätigkeit setzt eine angemessene Gewinnverteilung auch aus steuerlicher Sicht eine fremdübliche Abgeltung des von der Komplementär-GmbH getragenen Haftungsrisikos voraus.<sup>37</sup> Als Basis für die Bemessung des Haftungsentgeltes dient dabei auch ertragsteuerlich jenes Vermögen, dessen Verlust von der Komplementär-GmbH riskiert wird (Haftungspotential).<sup>38</sup> Dies ist das (nach Verkehrswerten bemessene) Gesamtvermögen abzüglich des Fremdkapitals, sohin

das betriebswirtschaftliche Eigenkapital (im Sinne des Eigenkapitals laut UGB-Bilanz zuzüglich stiller Reserven und abzüglich stiller Lasten<sup>39</sup>) der Komplementär-GmbH.<sup>40</sup> Sind die KG-Verbindlichkeiten im zu beurteilenden Zeitraum geringer als das betriebswirtschaftliche Eigenkapital der Komplementär-GmbH, ist das Haftungspotential mit der Höhe der Verbindlichkeiten beschränkt.<sup>41</sup> Letztlich ist bei der Berechnung der Haftungsentuschädigung das Haftungsrisiko unternehmensbezogen (etwa auch unter Berücksichtigung der Art und des Umfangs des KG-Geschäftsbetriebes) festzustellen.<sup>42</sup> In Hinblick auf das Haftungsrisiko muss die Verzinsung dabei über dem üblichen Anleihezinssatz liegen.<sup>43</sup> Der VwGH hat zwar eine Haftungsentuschädigung von 6% des Eigenkapitals als Untergrenze und 10% als angemessen bezeichnet,<sup>44</sup> doch soll es nach überwiegender Ansicht keine starren Wertgrenzen geben<sup>45</sup> und wird das Haftungsentgelt letztlich nach den jeweils konkreten Umständen des Einzelfalles zu bestimmen sein.<sup>46</sup> Ob die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG beteiligt ist oder nicht, ist dabei für Zwecke der Höhe der Haftungsvergütung unbeachtlich.<sup>47</sup> Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit des Haftungsentgeltes können die Höhe der banküblichen Avalprovision oder hypothetische Versicherungsprämien für den durchschnittlichen Stand der KG-Schulden herangezogen werden.<sup>48</sup>

Ist die Komplementär-GmbH auch am KG-Vermögen beteiligt, so hat sie unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten zusätzlich einen ihrer Vermögensbeteiligung entsprechenden „normalen“ Gewinnanteil zu erhalten,<sup>49</sup> zumal eine der KG fremd gegenüberstehende Komplementärin auch einen diesbezüglichen Gewinnanteil nicht verzichten würde.<sup>50</sup>

32 Vgl *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (287); *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 291; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 49; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253.

33 Vgl EStR 2000 Rz 5890; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (287).

34 Vgl *Pernt/Müller*, Mitarbeit in Mitunternehmenschaften, in *KWT*, Personengesellschaften – Gedenkschrift für Karl Bruckner (2013) 129 (142); *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (287).

35 Vgl *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (287 f); *Peyerl* in *Jakom*, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 219.

36 Vgl ähnlich *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (288 f), wonach ein im Fremdvergleich angemessener Gewinnaufschlag zulässig und daher steuerlich anzuerkennen sein wird.

37 Vgl EStR 2000 Rz 5890; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 291; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 49; *Peyerl* in *Jakom*, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 220; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253.

38 Vgl EStR 2000 Rz 5890.

39 Vgl *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (294 f).

40 Vgl VwGH 29.7.1997, 93/14/0128; EStR 2000 Rz 5890; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253; *Peyerl* in *Jakom*, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 220.

41 VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; EStR 2000 Rz 5890; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (294).

42 Vgl EStR 2000 Rz 5891; BFH 15.11.1967, IV R 139/67, BStBl 1968 II 152; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 291.

43 Vgl VwGH 29.7.1997, 93/14/0128; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (295).

44 Vgl VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79; 29.7.1997, 93/14/0128.

45 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 49; *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 291.

46 Vgl VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; EStR 2000 Rz 5890 f; *Peyerl* in *Jakom*, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 220.

47 Vgl EStR 2000 Rz 5890.

48 Vgl VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; EStR 2000 Rz 5891; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (294).

49 Vgl VwGH 6.5.1980, 1345, 1372/79; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (293).

50 VwGH 24.10.1995, 92/14/0020; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (296).

Unangemessene Gewinnverteilungen sind von der Abgabenbehörde zu korrigieren<sup>51</sup> und ist dann, wenn die Komplementär-GmbH den korrigierten (angemessenen) Gewinnanteil faktisch nicht erhält, steuerlich von einer verdeckten Gewinnausschüttung der Komplementär-GmbH an die Kommanditisten auszugehen, die bei den Kommanditisten zu KESt-pflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen führt (vorausgesetzt, es handelt sich um eine GmbH & Co KG im engsten Sinn, bei der die Kommanditisten an der Komplementär-GmbH beteiligt sind).<sup>52</sup> Zur Gewährleistung der steuerlichen Anerkennung einer getroffenen Vergütungsregelung sollte bei einer GmbH & Co KG im engsten Sinn schließlich auch auf die Nahe-Angehörigen-Judikatur des VwGH Bedacht genommen werden,<sup>53</sup> wonach Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerlich daran zu messen sind, ob sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen familienfremden Gesellschaftern unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.<sup>54</sup> Neben einer der Höhe nach fremdüblichen Vergütung der Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion sollte daher insbesondere auch dafür Sorge getragen werden, dass die entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen bzw Beschlüsse mit zweifelsfreier Klarheit in Schriftform erfolgen und eine hinreichende Publizität gegeben ist. Letzterem Publizitätserfordernis wird in der Regel dann nicht entsprochen, wenn die Vereinbarung der Abgabenbehörde erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird.<sup>55</sup>

## Fazit

Sowohl aus gesellschaftsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Perspektive bestehen zwingende Gebote, die seitens einer Komplementär-GmbH gegenüber der GmbH & Co KG im engsten Sinn erbrachte Geschäftsführungstätigkeit sowie die wahrgenommene Vollhafterfunktion fremdüblich zu vergüten, wobei zwischen den gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Angemessenheitskriterien weitgehende Übereinstimmung bestehen sollte. Hinsichtlich der konkreten Höhe der nach

Fremdvergleichsgrundsätzen angemessen Vergütung für die Geschäftsführungstätigkeit und Vollhafterfunktion dürfte es freilich keinen exakten Wert geben, sondern eine gewisse Bandbreite, innerhalb derer ein Wert als angemessen und fremdvergleichsfähig zu erachten ist.

## Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, sebastian.bergmann@jku.at

51 Vgl VwGH 5.10.1994, 94/15/0036; *Peyerl* in Jakom, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 216; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/163; EStR 2000 Rz 5883; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282).

52 Vgl VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 0122; 9.11.1982, 82/14/0083; *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (288); *Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>10</sup> § 23 Tz 291; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 49; *Peyerl* in Jakom, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 218;

*Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften<sup>2</sup> Rz 13/253; EStR 2000 Rz 5893.

53 Vgl auch *Novosel/Rindler* in GS Arnold<sup>2</sup>, 263 (282).

54 Vgl VwGH 28.5.2015; 2012/15/0106; 17.12.2014, 2010/13/0115; 14.10.2010, 2008/15/0324; 13.10.1987, 87/14/0114; EStR 2000 Rz 5888.

55 Vgl *Peyerl* in Jakom, EStG<sup>11</sup> § 23 Rz 217.