jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/6/30 2004/15/0097

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.06.2005

Index

21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §188;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §28;
HGB §161 Abs1;
HGB §163;
HGB §167;
HGB §168;
HGB §171 Abs1;
HGB §172;
HGB §175;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der "I" GmbH & Co KEG in D, vertreten durch Herburger & Allgäuer, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KEG in 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 26. Mai 2004, GZ. RV/0394-F/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.088,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1. Die beschwerdeführende Gesellschaft (in der Folge: Beschwerdeführerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16. April 1999 in der Rechtsform einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft errichtet. Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist die Vermietung von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen sowie deren Verkauf und

Verwertung. Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind als persönlich haftende Gesellschafterin die "IZB"-Liegenschaftsvermietungs GmbH und neun Kommanditisten, die gleichzeitig auch Gesellschafter der persönlich haftenden GmbH sind. Am Gesellschaftskapital von EUR 36.000,-- sind die Kommanditisten im Ausmaß von 30 % (ein Gesellschafter), 10 % (drei Gesellschafter) und 8 % (fünf Gesellschafter) beteiligt. Am Gewinn und Verlust der Gesellschaft sind die Kommanditisten in diesem Verhältnis beteiligt. Die persönlich haftende Gesellschafterin ist als reine Arbeitsgesellschaft am Gewinn und Verlust der Gesellschaft nicht beteiligt. Sie erhält eine jährliche Haftungsentschädigung in Höhe von 6 % des Stammkapitals.

Die Beteiligung der Kommanditisten stellt deren Pflicht- und Hafteinlage dar. Gemäß Punkt III. des Gesellschaftsvertrages sind die Kommanditisten und deren Rechtsnachfolger über die Leistungen ihrer Pflichteinlagen hinaus verpflichtet, weitere Einlagen (Nachschüsse) bis zur Höhe des 15-fachen Betrages der von den Gesellschaftern bezahlten Einlagen zu leisten, sodass das Gesellschaftskapital nach entsprechender Einforderung EUR 540.000,-

- betragen kann. Die Nachschüsse können von der Geschäftsführung mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschafter, mit einer mindestens einmonatigen Frist zur Bezahlung, eingefordert werden. Die Komplementärin als Arbeitsgesellschafterin ist von der Nachschussregelung ausgenommen.

Die Beschwerdeführerin entfaltet zufolge des Gegenstandes ihres Unternehmens eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Sie hat im Jahr 1999 eine mit einem alten Fabriksgebäude bebaute Liegenschaft angekauft und noch im selben Jahr mit der Sanierung und Adaptierung begonnen. Ab dem Jahre 2001 wurde mit der Vermietung der sanierten und adaptierten Gewerbe- und Büroflächen an verschiedene Mieter begonnen. Finanziert wurde das Projekt mit Eigenmitteln der Beschwerdeführerin (Kommanditeinlagen) sowie Fremdmitteln in Höhe von ca. S 7,6 Mio. (Bankkredit von nur einem Kreditinstitut). Die Kommanditisten haben im Jahr 2000 EUR 80.000,-

- und im Jahr 2001 EUR 100.000,-- an Gesellschaftereinlagen (Nachschüssen) geleistet. Der Jahresverlust der Beschwerdeführerin betrug im Jahr 1999 S 1,396.447,11, im Jahr 2000 S 2,346.883,87 und im Jahr 2001 S 1,947.179,89.

2. Die Beschwerdeführerin beantragte die für das Jahr 2001 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den Kommanditisten im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzuweisen. Die in den Vorjahren entstandenen Werbungskostenüberschüsse hatten die Höhe der bereits bezahlten und nachgeforderten Pflicht(Haft-)einlagen der Kommanditisten überstiegen, den 15-fachen Betrag der Pflichteinlage laut dem Gesellschaftsvertrag allerdings noch nicht erreicht.

3. Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der - allein beschwerdegegenständliche - Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in der erklärten Höhe als solcher aus Vermietung und Verpachtung festgestellt und den Kommanditisten - entsprechend ihrer Beteiligung an der Beschwerdeführerin - Verluste, berechnet von den im Jahr 2001 tatsächlich geleisteten Nachschüssen von S 1,376.030,--, zugewiesen. Der Differenzbetrag (zum erklärten Betrag) wurde der Komplementärin der Beschwerdeführerin zugewiesen, aber nicht in den Feststellungsbescheid aufgenommen.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, Nachschüsse könnten nach dem Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführung mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschafter mit einer mindestens einmonatigen Frist zur Bezahlung eingefordert werden. Damit sei es aber der Geschäftsführung überlassen worden, ob, wann und in welchem Ausmaß Nachschüsse von den Gesellschaftern eingefordert würden. Es werde im Gesellschaftsvertrag weder klar geregelt, unter welchen Voraussetzungen Nachschüsse von den Kommanditisten zu leisten seien, noch hätten sich die Gesellschafter bereits im Gesellschaftsvertrag verpflichtet, eintretende Verluste durch Nachschüsse abzudecken. Die - oben wiedergegebene - Regelung des Gesellschaftsvertrages über die Nachschüsse bedeute nicht, dass eintretende Verluste von den Kommanditisten abzudecken seien. Dies zeige sich daran, dass etwa 1999 trotz Auftretens von Verlusten keine Nachschüsse eingefordert worden seien und die in den Jahren 2000 und 2001 eingeforderten Nachschüsse den erklärten Verlust nicht zur Gänze abgedeckt hätten. Nach Hinweisen auf die Judikatur führte die belangte Behörde weiters aus, es müsse eine konkrete Verpflichtung der Gesellschafter zur Übernahme von über die bedungene Einlage hinausgehenden Verlusten im Innenverhältnis vereinbart worden sein. Diese Erklärung müsse klar darüber Auskunft geben, ob Nachschüsse nach der periodischen Feststellung des Verlustanteiles zu erfolgen hätten oder ob der Kommanditist nur verpflichtet sei, den anlässlich der Liquidation der Gesellschaft oder anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft auf ihn entfallenden endgültigen Verlustanteil zu tragen. Nur dann sei bereits auf Grund einer im Gesellschaftsvertrag getroffenen Erklärung davon auszugehen, dass eine

Haftungserweiterung damit verbunden sei und eine Inanspruchnahme tatsächlich drohe. Im vorliegenden Fall könne mangels konkreter Verpflichtung der Gesellschafter nicht davon ausgegangen werden. Es könne daher erst dann, wenn Nachschüsse tatsächlich eingefordert worden seien, davon ausgegangen werden, dass eine Haftungserweiterung stattgefunden habe bzw. dass sich die Verluste bei den Kommanditisten wirtschaftlich belastend auswirkten. Die Nachschusspflicht werde somit nur dann schlagend, wenn Nachschüsse von der Geschäftsführung tatsächlich eingefordert werden.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21. Februar 2001, 2000/14/0127 bis 0130, in Bezug auf eine KG ausgesprochen, dass die gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung des Kommanditisten einer vermögensverwaltenden KG die Zuweisung von über das Ausmaß seiner Hafteinlage hinausgehenden Verlusten steuerlich nicht zulässt, weil der Kommanditist den seine Einlage übersteigenden Verlustanteil wirtschaftlich nicht zu tragen hat. Die steuerliche Verlustzurechnung an Kommanditisten ist von deren Haftung abhängig und daher bei Fehlen einer Nachschusspflicht mit der Einlage begrenzt. Da Kommanditisten auf Grund ihrer handelsrechtlichen Stellung nicht über mehr die Verfügungsmacht verlieren können als über ihre Einlage, findet der bei der Personengesellschaft erfolgte Abfluss von Ausgaben auf der Ebene der Gesellschafter für die Frage der Zuweisung des Verlustes im Ausmaß der Kommanditeinlage seine Grenze. Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verlustanteile können daher über die Einlage des Kommanditisten hinaus im Jahr der Entstehung nicht den Kommanditisten, sondern nur den Komplementär treffen. Verluste dürfen einem Gesellschafter nur zugerechnet werden, wenn sie sich bei ihm wirtschaftlich belastend auswirken könnten. Die Zurechnung des Werbungskostenüberschusses wird allerdings über die handelsrechtliche Haftung des Kommanditisten hinaus insoweit zu erfolgen haben, als diesem Gesellschafter insbesondere auf Grund einer ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung für die Gesellschaft eine Inanspruchnahme tatsächlich drohe.

Im Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0196, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die für die KG getroffene Aussage auch für die KEG gilt. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis klargestellt, dass für die Verlustzuweisung an den Kommanditisten über seine Hafteinlage hinaus bis zum Betrag der möglichen Inanspruchnahme nicht vorausgesetzt wird, dass der Kommanditist im entsprechenden Jahr tatsächlich in Anspruch genommen wird oder mit seiner Inanspruchnahme rechnen muss.

Auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen erkennbar von dieser Rechtsauffassung aus. Strittig ist, ob auf Grund der Regelung im Gesellschaftsvertrag betreffend die Nachschüsse den Kommanditisten "auf Grund einer ernst gemeinten Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung" für die Gesellschafter eine Inanspruchnahme tatsächlich droht. Die belangte Behörde verneint das Vorliegen dieser Voraussetzung, weil im Gesellschaftsvertrag nicht klar geregelt sei, unter welchen Voraussetzungen Nachschüsse von den Kommanditisten zu leisten seien, noch hätten sich die Gesellschafter bereits im Gesellschaftsvertrag verpflichtet, eintretende Verluste durch Nachschüsse abzudecken. Die Regelung müsse auch klar darüber Auskunft geben, ob Nachschüsse nach der periodischen Feststellung des Verlustanteiles zu erfolgen hätten oder ob der Kommanditist nur verpflichtet sei, den anlässlich der Liquidation der Gesellschaft oder anlässlich des Ausscheidens aus der Gesellschaft auf ihn entfallenden endgültigen Verlustanteil zu tragen.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Der wirtschaftliche Gehalt der Beteiligung eines Kommanditisten wird letztlich nicht durch die Haftungsregelung, sondern durch die endgültige Verlustverteilung bestimmt. Eine Verlusttragungsklausel kann in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen werden, weil die gesetzlichen Regeln über die Gewinn- und Verlustverteilung nachgiebiges Recht darstellen. Eine solche auf das Innenverhältnis beschränkte Verlusttragungsklausel stellt primär nur den Schlüssel für die Verteilung des Jahresverlustes dar. Die Gesellschafter können aber auch vereinbaren, dass die Kommanditisten die ihnen anteilsmäßig zur Last fallenden Verlustanteile aus ihrem Privatvermögen zu ersetzen, also neben den Einlagen unter Umständen weitere Zahlungen an die Gesellschaft zu leisten haben. Eine solche Zuzahlungsverpflichtung ist mangels Vereinbarung jedenfalls bei Beendigung der Gesellschaft bzw. bei einem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft fällig (vgl. Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht Band 2, 4. Auflage, S 303 ff, hier insbesondere 308). Bei der Kommanditeinlage ist zwischen der Pflichteinlage (auch: Einlage) und der Hafteinlage (auch: Haftsumme) zu unterscheiden. Unter der Pflichteinlage ist jene Einlage zu verstehen, zu deren

Einbringung sich der Kommanditist gesellschaftsrechtlich verpflichtet hat; unter der Hafteinlage jener Betrag, auf den die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die Pflichteinlage (im Innenverhältnis) und die Hafteinlage (im Außenverhältnis) müssen nicht gleich hoch sein. Eine Leistungsverpflichtung des Kommanditisten gegenüber der Gesellschaft für die Hafteinlage besteht nicht (vgl. Hämmerle/Wünsch, a.a.O., S 321 ff).

Im Beschwerdefall haben die Kommanditisten laut Punkt II. des Gesellschaftsvertrages eine bestimmte Pflichteinlage zu leisten, die ihrer jeweiligen Hafteinlage entspricht, sodass die Kommanditisten mit diesen Beträgen im Firmenbuch eingetragen werden. Weiters haben sich die Kommanditisten im Gesellschaftsvertrag (Punkt III. Nachschüsse) verpflichtet, weitere Einlagen (Nachschüsse) bis zur Höhe des 15-fachen Betrages der von ihnen bezahlten Einlagen zu leisten, sodass das Gesellschaftskapital nach entsprechender Einforderung EUR 540.000,-

- betragen kann. Diese Nachschüsse können von der Geschäftsführung mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschafter, mit einer mindestens einmonatigen Frist zur Bezahlung, eingefordert werden.

Der erste Teil dieser Regelung stellt klar, dass die Kommanditisten über ihre bei Vertragserrichtung geleisteten Einlagen hinaus weitere Nachschüsse bis zur Höhe des 15-fachen Betrages der Einlage zu leisten verpflichtet sind. Die der Höhe nach bestimmbare und begrenzte Leistungspflicht der Kommanditisten ist von keinerlei Bedingungen abhängig. Die Fälligkeit der abberufenen Leistung wird durch einen eingeschriebenen Brief festgelegt. Die Beschwerdeführerin kann die Kommanditisten auf Grund dieser Vertragsbestimmung - notfalls im Klagswege - zur Zahlung von Nachschüssen bis zur Höhe der 15-fachen Einlage lediglich unter Nachweis der Fälligkeit durch einen eingeschriebenen Brief in Anspruch nehmen. Ob im Zeitpunkt der Einforderung bereits Verluste, und wenn ja in welcher Höhe, oder noch nicht aufgetreten sind, ist unerheblich. Die Nachschusspflicht der Kommanditisten dient jedenfalls der Abdeckung der Verluste bis zur Höhe des 15-fachen des Gesellschaftskapitals, aber vornehmlich auch zur Deckung des Liquiditätsbedarfes der Gesellschaft. Eingetretene Verluste belasten die Kommanditisten jedenfalls bis zum 15-fachen ihrer Einlage. Die Kommanditisten haben einer Einforderung im Jahre 2000 und 2001 auch Folge geleistet. Es sind sohin keine Anhaltspunkte dafür zu erkennen, dass dieser Vertragspunkt nicht als "ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung" anzusehen ist.

Den Gesellschaftsgläubigern haftet der Kommanditist bis zur Höhe seiner Hafteinlage. Die Haftung des Kommanditisten (§§ 171 bis 176 HGB) ist hinsichtlich des Außenverhältnisses der Gesellschafter zwingendes Recht und kann weder durch Gesellschaftsvertrag noch durch interne Vereinbarung der Gesellschafter abgeändert werden. Maßgebend für die persönliche Haftung des Kommanditisten ist allein die Summe, mit der er den Gesellschaftsgläubigern gegenüber für die Schulden der Gesellschaft zu haften verspricht (Hafteinlage), nicht aber dasjenige, was er der Gesellschaft als (Pflicht-)Einlage leisten soll. Eine nachträgliche Erhöhung der Hafteinlage ist zulässig, sie muss zur Eintragung in das Firmenbuch durch sämtliche Gesellschafter (§ 175 HGB) angemeldet werden. Auf eine nicht eingetragene Erhöhung der Haftsumme können sich die Gläubiger nur berufen, wenn die Erhöhung in handelsüblicher Weise kundgemacht oder ihnen in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (§ 172 Abs. 2 HGB). Im Beschwerdefall sind die Kommanditisten jedenfalls zur Leistung von Nachschüssen bis zur Höhe des 15- fachen Betrages der Hafteinlage verpflichtet. Die Gläubiger der Gesellschaft können den Kommanditisten auf das in Anspruch nehmen, was er im Außenverhältnis auf Grund der eingetragenen Haftsumme zu leisten hat bzw. was er noch auf die Hafteinlage schuldig ist. Im Beschwerdefall haben sich die Kommanditisten bereits im Gesellschaftsvertrag zur Erhöhung der Hafteinlage verpflichtet. Nach dem oben Gesagten ist lediglich die Fälligkeit der Erhöhung von einem eingeschriebenen Brief der Gesellschaft abhängig. Damit unterscheidet sich der Beschwerdefall in tatsächlicher Hinsicht von jenem, der dem hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2005, 2003/15/0070, zu Grunde lag, weil in diesem Verfahren laut Gesellschaftsvertrag die Gesellschafter eine Erhöhung der Hafteinlage erst beschließen konnten (vgl. dazu auch das von der belangten Behörde zitierte Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 7. Juli 1990, 7 Ob 559/90). In dem dem hg. Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0096, zu Grunde liegenden Sachverhalt haben sich die Kommanditisten gegenüber dem Gläubiger der Gesellschaft zur Leistung in Form einer "Garantieerklärung" verpflichtet. Im Beschwerdefall ist somit entscheidend, ob die - nach Ausweis der Verwaltungsakten als alleiniger Gläubiger in Frage kommende - Hausbank der Beschwerdeführerin die Kommanditisten in Anspruch nehmen kann. Da die Beschwerdeführerin eine Eintragung der Erhöhung der Hafteinlage im Ausmaß des 15- fachen der ursprünglichen (Haft-)Einlage nicht behauptet hat, ist wesentlich, ob die Voraussetzungen des § 172 Abs. 2 HGB vorliegen. Damit hat sich die belangte Behörde, obwohl die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen hat, dass eine Inanspruchnahme der Kommanditisten bis zum 15-fachen der

vereinbarten Hafteinlage droht, nicht auseinander gesetzt. Sie hat damit den Bescheid bereits deshalb mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet; dieser war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG unterbleiben.

Die Kostenentscheidung gründet sich - im Rahmen des gestellten Begehrens - auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 30. Juni 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2004150097.X00

Im RIS seit

19.09.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at