

TE Vwgh Erkenntnis 2000/5/16 94/14/0028

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.05.2000

Index

21/01 Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §23a;

HGB §161;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des R H in W, vertreten durch Dr. Ernst Zauner, Rechtsanwalt in 4600 Wels, Edisonstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 13. Dezember 1993, 14/1/3-BK/Ma-1993, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ua für die Jahre 1984 bis 1990,

Spruch

1.) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, so weit sie die Jahre 1989 und 1990 betrifft, zurückgewiesen.

2.) zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An der im Jahr 1981 gegründeten HMB GmbH & Co KG waren die HMB GmbH als einziger Komplementär und ua der Beschwerdeführer mit einer Kommanditeinlage von 1,5 Mio S sowie einem Anteil von 19 % am Verlust und Gewinn beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer der HMB GmbH war der Beschwerdeführer.

Über das Vermögen der HMB GmbH & Co KG wurde nach Einleitung des Ausgleichsverfahrens am 27. Februar 1984 am 5. Juni 1984 der Konkurs eröffnet, der am 15. Juni 1994 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Über das Vermögen des Beschwerdeführers wurde am 5. Juni 1984 ebenfalls der Konkurs eröffnet, der am 24. Mai 1994 ebenfalls mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Die HMB GmbH & Co KG erklärte für das Jahr 1982 einen Verlust von rund 3 Mio S. Das Kapitalkonto des

Beschwerdeführers wies zum 31. Dezember 1982 ausgehend von einem positiven Stand zum 1. Jänner 1982 von rund 9,1 Mio S unter Berücksichtigung einer "Verrechnung" von rund 12,2 Mio S, von Zinsen von rund 0,4 Mio S sowie des anteiligen Verlustes von rund 0,6 Mio S einen positiven Stand von rund 21,2 Mio S aus. Erläuterungen zum Kapitalkonto des Beschwerdeführers gibt es nicht.

Die HMB GmbH & Co KG erklärte für das Jahr 1983 einen Verlust von rund 2,3 Mio S. Das Kapitalkonto des Beschwerdeführers wies zum 31. Dezember 1983 einen positiven Stand von rund 6,6 Mio S aus, wobei jedoch nicht ersichtlich ist, wie dieser Betrag errechnet wurde. In der Bilanz der HMB GmbH & Co KG scheint unter "Verrechnungskonto Gesellschafter" ein Aktivum von rund 21,5 Mio S, unter Kapitalkonten ein Passivum von rund 22,5 Mio S auf. Erläuterungen zu den eben dargestellten Positionen gibt es nicht. Der Bilanzenzusammenhang zwischen den Jahren 1983 und 1982 lässt sich nicht herstellen.

Die HMB GmbH & Co KG erklärte für das Jahr 1984 einen Verlust von rund 32,7 Mio S. Das Kapitalkonto des Beschwerdeführers wurde nicht dargestellt. In der (teilweise überlackten) Bilanz der HMB GmbH & Co KG scheint unter "Unterbilanz" ein Aktivum von rund 91,5 Mio S, unter Kapitalkonten ein Passivum von rund 31,0 Mio S auf. In den Erläuterungen zur Bilanz wird ua ausgeführt, die Gesellschafter hafteten grundsätzlich nur für die Einzahlung der Kommanditeinlage, was geschehen sei. Darüber hinaus hafteten die Gesellschafter für jene Beträge, für die sie persönliche Haftungen übernommen hätten. Der Beschwerdeführer sei aus den persönlichen Haftungen noch nicht in Anspruch genommen worden. Auf Grund der persönlichen Haftung bestehe gegen den Beschwerdeführer keine Forderung. Der in der "Unterbilanz" ausgewiesene Betrag betreffe neben Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen, Leistungen und Forderungsabtretungen sowie Verbindlichkeiten gegen Kreditunternehmungen und dem Finanzamt die Kapitalkonten der Gesellschafter. Der Beschwerdeführer habe persönliche Haftungen für die HMB GmbH & Co KG von 56,0 Mio S übernommen. Da über das Vermögen des Beschwerdeführers ebenfalls der Konkurs eröffnet worden sei, habe er noch keine Leistungen aus dem Titel der Haftung erbracht.

Die HMB GmbH & Co KG erklärte unter Zustimmung des Masseverwalters für das Jahr 1985 einen Verlust von rund 8,0 Mio S. Das Kapitalkonto des Beschwerdeführers wurde nicht dargestellt. In der Bilanz der HMB GmbH & Co KG scheint unter "Unterbilanz" ein Aktivum von rund 104,4 Mio S, unter Kapitalkonten ein Passivum von rund 31,0 Mio S auf. Erläuterungen zur Bilanz gibt es nicht.

Der vom Masseverwalter beauftragte Wirtschaftsprüfer erstellte in den Jahren 1989 bis 1991 Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen für die HMB GmbH & Co KG für die Jahre 1984 bis 1990, wobei er hinsichtlich seiner Tätigkeit zunächst feststellte, die Arbeiten seien von einer Reihe von Schwierigkeiten begleitet gewesen. Die vorliegenden Inventuren seien ebenso wie die Anlageverzeichnisse nicht ordnungsmäßig gewesen. Mangels brauchbarer Unterlagen hätten Konten nicht abgestimmt werden können. Es seien daher retrograde Plausibilitätsrechnungen durchgeführt und Pauschalbewertungen vorgenommen worden. Der Wirtschaftsprüfer gelangte in den Jahren 1984 bis 1990 zu Verlusten von jeweils rund 16,0 Mio S, 8,1 Mio S, 2,8 Mio S, 0,1 Mio S, 0,2 Mio S, 0,1 Mio S und 0,1 Mio S. Der Wirtschaftsprüfer ging von einem negativen Stand des Kapitalkontos des Beschwerdeführers im Zeitpunkt der Einleitung des Ausgleichsverfahrens von rund 13,8 Mio S aus. In den vom Wirtschaftsprüfer für die Jahre 1984 bis 1986 erstellten Bilanzen wurde das Kapitalkonto des Beschwerdeführers mit unverändert negativen Ständen von rund 13,5 Mio S ausgewiesen. Ab dem Jahr 1987 wurde das Kapitalkonto des Beschwerdeführers nicht mehr gesondert ausgewiesen, sondern nur mehr eine Summe als "Eröffnungsbilanz Masse" zum Ansatz gebracht.

In der gegen den Beschwerdeführer am 5. Juni 1991 vor dem LG Linz geführten Hauptverhandlung (idF: Hauptverhandlung) ua wegen des (in 24 Fällen begangenen) Verbrechens des teils vollendeten, teils versuchten gewerbsmäßigen schweren Betruges, des (in zwei Fällen verübten) Verbrechens der Schädigung fremder Gläubiger, des (in drei Fällen begangenen) Verbrechens der teils vollendeten, teils versuchten betrügerischen Krida und des Verbrechens der Veruntreuung wurde festgestellt, der Beschwerdeführer habe bereits im Jahr 1982 zwecks Auffüllung seines Kapitalkontos als Geschäftsführer der HMB GmbH und damit als vertretungsbefugtes Organ der HMB GmbH & Co KG Falschbuchungen vorgenommen. Er habe auf seinem Kapitalkonto im Wesentlichen Gefälligkeitswechsel, aber auch Verbindlichkeiten gegen Leasinggesellschaften aufgebucht, weswegen sein Kapitalkonto zum 31. Dezember 1983 tatsächlich einen negativen Stand von rund 14,8 Mio S gehabt habe. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1983 ohne erkennbaren Anspruch mindestens rund 3,4 Mio S aus der HMB GmbH & Co KG entnommen.

Mit Urteil des LG Linz vom 5. September 1991 (idF: Urteil) wurde der Beschwerdeführer ua von der Anklage, er habe

von Mitte des Jahres 1981 bis zum 27. Februar 1984 (Einleitung des Ausgleichsverfahrens) dadurch, dass er als Geschäftsführer der HMB GmbH & Co KG durch Überweisungen, Wechselrücklösungen und Barabhebungen mindestens 20,8 Mio S entzogen und diese Geldbeträge für sich vereinnahmt und zu privaten Finanzierungen verwendet habe, sohin die ihm durch Rechtsgeschäfte eingeräumte Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen Anderen zu verpflichten, wissentlich missbraucht und dadurch den übrigen Gesellschaftern einen 500.000 S übersteigenden Schaden herbeigeführt, freigesprochen. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Missbrauch der Verfügungsmacht bestehe wohl darin, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der HMB GmbH & Co KG, wie er im Übrigen auch selbst zugebe und auch habe festgestellt werden können, über das Firmenvermögen wie über sein eigenes Vermögen verfügt habe, da er keine klare Trennung zwischen seinem Privatvermögen und dem Firmenvermögen gemacht habe, obwohl er dazu als Geschäftsführer verpflichtet gewesen wäre. Tatsächlich habe festgestellt werden können, dass der Beschwerdeführer zumindest rund 10,9 Mio S mehr von Konten der HMB GmbH & Co KG entnommen als er eingelegt habe. Zwar hätten die übrigen Gesellschafter tatsächlich einen Schaden durch Entnahmen des Beschwerdeführers erlitten, doch sei dieser schwer quantifizierbar, weil die HMB GmbH & Co KG ohnedies rechtmäßigerweise schon im Frühjahr 1983 den Ausgleich bzw Konkurs hätte beantragen müssen. Die Hauptgeschädigten seien somit die übrigen Gläubiger der HMB GmbH & Co KG. Im Zweifel sei somit in diesem Faktum (Schädigung der übrigen Gesellschafter) mit einem Freispruch vorzugehen gewesen.

Auf Grund der vom Wirtschaftsprüfer für die Jahre 1984 bis 1990 erstellten Bilanzen sowie der Gewinn- und Verlustrechnungen erließ das Finanzamt unter Berücksichtigung der Feststellungen im Strafverfahren gegenüber der HMB GmbH & Co KG Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften ua für die Jahre 1984 bis 1990, in denen es die dem Beschwerdeführer zugerechneten Verluste für die Jahre 1984 bis 1988 von rund 4,9 Mio S, rund 1,5 Mio S, rund 0,5 Mio S, rund 22.000 S und rund 12.000 S gemäß § 23a Abs 1 EStG 1972 als nicht ausgleichsfähig ansah. Die dem Beschwerdeführer zugerechneten Verluste für die Jahre 1989 und 1990 von rund 19.000 S und rund 22.000 S sah das Finanzamt als ausgleichsfähig an.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, die Versagung der Ausgleichsfähigkeit der ihm zurechenbaren Verluste an der HMB GmbH & Co KG sei rechtswidrig. Die vom Wirtschaftsprüfer erstellten Bilanzen sowie die Gewinn- und Verlustrechnungen, auf die sich das Finanzamt stütze, seien unrichtig. So habe beispielsweise der Gewinn der HMB GmbH & Co KG im Jahr 1983 rund 11,7 Mio S betragen. Der vom Wirtschaftsprüfer errechnete Verlust von rund 30,9 Mio S ergebe sich aus einer unzulässigen Kürzung des Umsatzes und unrichtiger Bestandsveränderungen. Wie sich aus der am 2. September 1991 geführten Hauptverhandlung ergebe, habe sein Kapitalkonto zum 31. Dezember 1983 einen positiven Stand von rund 3,8 Mio S ausgewiesen, weswegen er auch vom Vorwurf der Untreue durch angebliche Entnahme von 20,6 (richtig wohl: 20,8) Mio S freigesprochen worden sei. Aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkurs über sein Vermögen ergebe sich, dass er persönliche Haftungen für Schulden der HMB GmbH & Co KG von über 48,3 Mio S übernommen habe. Im Jahr 1988 sei eine ihm gehörende Liegenschaft versteigert worden, wobei der Erlös auf Grund der von ihm übernommenen Haftungen für Schulden der HMB GmbH & Co KG deren Gläubigern zugekommen sei. Der erzielte Erlös sei als Einlage anzusehen, weswegen ungeachtet der generellen Ausgleichsfähigkeit der ihm zugerechneten Verluste dieser Erlös jedenfalls zu einem ausgleichsfähigen Verlust führe. Die Stände seiner Kapitalkonten seien auch in den Folgejahren vom Wirtschaftsprüfer unrichtig ausgewiesen worden, weswegen auch die ihm für die Jahre 1985 bis 1990 zugerechneten Verluste ausgleichsfähig seien.

Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer ua vor, aus einem Bericht über die Einschätzung der Fortführungsmöglichkeit der HMB GmbH & Co KG gehe hervor, deren Rechnungswesen sei in den Jahren 1981 bis 1983 vollkommen unübersichtlich gewesen und durch Fehlkontierungen, die Analysen der Ertragslage in vertretbarer Zeit verhinderten, gekennzeichnet. Wesentliche Relationen von Erfolgs- und Bilanzzahlen seien nicht plausibel. So seien in den Jahren 1981 und 1982 bei Umsätzen und sonstigen Erlösen von rund 42,3 Mio S nicht liquiditätswirksame Erträge in Form von aktivierten Eigenleistungen und Bestandsveränderungen verbucht. Weiters seien in den Jahren 1981 bis 1983 Umsätze von rund 80 Mio S erzielt worden, wobei gleichzeitig Verbindlichkeiten von mindestens 73 Mio S, wahrscheinlich sogar 100 Mio S und darüber entstanden seien. Dies alles, obwohl von Anbeginn an wesentliche stille Reserven aus der Übernahme von Maschinen, Rohstoffen, Halb- und Fertigwaren aus der Masse der alten H-Werke vorhanden gewesen seien. Diese Ungereimtheiten und die Nichtexistenz einer Betriebsabrechnung ermögliche es

nicht, aus den Daten der Vergangenheit eine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Besteckerzeugung zu treffen. Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer unter einem auf darzutun, weshalb die Stände seines Kapitalkontos vom Wirtschaftsprüfer unrichtig ausgewiesen sein sollten, und dementsprechende Beweismittel vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Beschwerdeführer aus, der Bericht über die Einschätzung der Fortführungsmöglichkeit der HMB GmbH & Co KG sei nicht stichhaltig, weswegen dieser weder im Insolvenz- noch im Strafverfahren berücksichtigt worden sei. Die HMB GmbH & Co KG sei erst im Jahr 1981 gegründet und stets buchhalterisch und steuerlich betreut worden. Es werde allerdings nicht bestritten, dass wegen fehlender Unterlagen das Betriebsergebnis der HMB GmbH & Co KG nicht habe exakt ermittelt werden können. Ohne die von ihm verlangten Beweismittel vorzulegen, behauptete der Beschwerdeführer, die Bücher der HMB GmbH & Co KG seien bis zur Einleitung des Ausgleichsverfahrens ordnungsmäßig geführt worden. Es müsse daher vom Stand seines Kapitalkontos zum 31. Dezember 1982 ausgegangen werden. Die vom Wirtschaftsprüfer für die Jahre 1983 und 1984 ermittelten Verluste der HMB GmbH & Co KG seien absolut unrealistisch und nur auf Grund der von ihm vorgenommenen Manipulationen zu Stande gekommen. Das Finanzamt hätte begründen müssen, aus welchen Erwägungen es den vom Wirtschaftsprüfer ermittelten Verlusten gefolgt sei. Auch das LG Linz sei im Urteil zu dem Schluss gelangt, der positive Stand seines Kapitalkontos habe zum 31. Dezember 1982 rund 3,8 Mio S betragen. Dieser Betrag sei in jedem Fall als Minimum im Jahr 1984 ausgleichsfähig. Falls er auf Grund der von ihm eingegangenen Haftungen für Schulden der HMB GmbH & Co KG weiterhin in Anspruch genommen werde, müssten weitere Beträge als ausgleichsfähig angesehen werden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend die Jahre 1985 bis 1990 ab. Hinsichtlich des Jahres 1984 gab sie der Berufung insofern Folge, als sie jenen Betrag, der aus der Versteigerung der dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaft Erlöst wurde, als Einlage und damit als ausgleichsfähig ansah. Zur Begründung führte die belangte Behörde zunächst aus, die Bücher der HMB GmbH & Co KG seien nicht ordnungsmäßig geführt worden, weswegen eine Teilschätzung vorzunehmen gewesen sei. Die erzielten Verluste seien daher nicht vortragsfähig. Die vom Beschwerdeführer erstellten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen machten einen rudimentären Eindruck und seien jedenfalls nicht hinreichend durch Unterlagen untermauert. Nach den Feststellungen im Urteil habe der Beschwerdeführer hinsichtlich seines Kapitalkontos zumindest ungewöhnliche Praktiken gepflogen und selbst die Übersicht verloren. Überdies habe er Bilanzansätze überlackt und offenkundig durch Subtraktion mit anderen Bilanzansätzen errechnet. Die vom Wirtschaftsprüfer erstellten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen seien daher den vom Beschwerdeführer erstellten vorzuziehen, wobei - dem Wesen einer Teilschätzung entsprechend - auch diese dem möglichen Betriebsergebnis nur nahe kommen könnten. In diesem Zusammenhang sei zu bemerken, dass der Beschwerdeführer die Höhe der vom Wirtschaftsprüfer festgestellten Verluste nicht in Abrede stelle, sondern lediglich die vom Wirtschaftsprüfer ausgewiesenen Stände seines Kapitalkontos bekämpfe, um so Verluste ausgleichen zu können. Der Beschwerdeführer sei wegen der Manipulationen auf seinem Kapitalkonto im Urteil im Zweifel freigesprochen worden. Es könne daher keineswegs davon ausgegangen werden, die vom Wirtschaftsprüfer ausgewiesenen Stände des Kapitalkontos des Beschwerdeführers seien unrichtig. Nach § 23a Abs 1 EStG 1972 seien Verluste eines Kommanditisten nicht ausgleichsfähig, so weit ein negatives Kapitalkonto entstehe oder sich erhöhe. Da das Kapitalkonto des Beschwerdeführers nach den Feststellungen des Wirtschaftsprüfers im Zeitpunkt der Einleitung des Ausgleichsverfahrens am 27. Februar 1984 einen negativen Stand ausgewiesen habe, könne nicht davon ausgegangen werden, das Kapitalkonto habe zum 31. Dezember 1983 einen positiven Stand ausgewiesen. Der Beschwerdeführer behaupte, sein Kapitalkonto habe zum 31. Dezember 1983 einen positiven Stand von rund 3,8 Mio S ausgewiesen. Dem stehe die Feststellung im Urteil entgegen, wonach er zumindest rund 10,9 Mio S mehr von Konten der HMB GmbH & Co KG entnommen als er eingelegt habe. Der Beschwerdeführer habe trotz Vorhaltes nicht dargetan, welche Einlagen und Entnahmen er auf seinem Privatkonto getätigt habe. In dem vom Beschwerdeführer erstellten Rechnungswesen der HMB GmbH & Co KG sei zum 31. Dezember 1983, somit unmittelbar vor Einleitung des Ausgleichsverfahrens, sein Kapitalkonto nicht detailliert dargestellt worden. Unbestritten sei, dass es zu zahlreichen ungewöhnlichen Verbuchungen auf dem Kapitalkonto des Beschwerdeführers gekommen sei, die nunmehr schon seit Jahren das Konkurs- und Strafericht beschäftigten. Nach dem Gesamtbild des Falles werde in freier Beweiswürdigung daher davon ausgegangen, das Kapitalkonto des Beschwerdeführers habe schon auf Grund der Verlustzuweisungen im Jahr 1983, somit zum 31. Dezember 1983 und auch zu den Bilanzstichtagen der Folgejahre jeweils negative Stände ausgewiesen. Die der Höhe nach unbestrittenen, dem Beschwerdeführer zuzurechnenden Verluste aus seiner Beteiligung an der HMB GmbH & Co KG seien daher in den

Streitjahren grundsätzlich nicht ausgleichsfähig. Die im Geltungsbereich des EStG 1988 ermittelten Verlustanteile des Beschwerdeführers für die Jahre 1989 und 1990 seien bereits vom Finanzamt als ausgleichsfähig angesehen worden. Da im Gegensatz zu den Vorjahren die Ausgleichsfähigkeit dieser Verluste nicht versagt worden sei, fehle insoweit das Rechtsschutzinteresse bzw die Beschwer. Der Beschwerdeführer hafte für Schulden der HMB GmbH & Co KG von rund 48,3 Mio S. Die bloße Haftung vermittle jedoch nach § 23a Abs 1 EStG 1972 keinen Anspruch auf Verlustausgleich. Nur bei Inanspruchnahme als Haftender könne der dementsprechende Betrag als Einlage in das Sonderbetriebsvermögen angesehen werden, weswegen jener Betrag, der aus der Versteigerung der dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaft erlöst worden sei, als Einlage und damit als ausgleichsfähig anzusehen sei. Hinsichtlich der eventuellen künftigen steuerlichen Auswirkungen bei Realisierung der Haftungen des Beschwerdeführers für Schulden der HMB GmbH & Co KG werde auf die Übergangsbestimmung des § 112 Z 4 EStG 1988 bzw auf § 32 Z 2 leg cit verwiesen, wonach zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 leg cit auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zählten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist allein strittig, ob die dem Beschwerdeführer zugerechneten Verluste ausgleichsfähig sind. Wie bereits die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, hat das Finanzamt die dem Beschwerdeführer aus seiner Beteiligung an der HMB GmbH & Co KG zugerechneten Verluste für die Jahre 1989 und 1990 als ausgleichsfähig angesehen. Es fehlt somit hinsichtlich dieser Jahre an einer Beschwer, weswegen die Beschwerde betreffend die Jahre 1989 und 1990 gemäß § 34 Abs 1 und 3 VwGG zurückzuweisen war.

Der Beschwerdeführer behauptet ua, § 23a Abs 1 EStG 1972 sei unrichtig angewandt worden, weil er persönlich für Schulden der HMB GmbH & Co KG von über 48 Mio S hafte, die zur Gänze fällig gestellt worden seien. Mit entsprechenden Eintreibungsmaßnahmen nach Aufhebung des Konkurses über sein Vermögen sei zu rechnen. Auf Grund der eingegangenen Haftungen sei seine Stellung die eines mit seinem Gesamtvermögen haftenden Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft. Die ihm zugerechneten Verluste seien daher schon aus diesem Grund ausgleichsfähig.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

§ 23a EStG 1972 nennt im Abs 1 ausdrücklich den Kommanditisten als den von dieser Bestimmung Betroffenen. Daraus ist abzuleiten, dass die einem Kommanditisten zugerechneten Verluste unabhängig von gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, die sogar zu einer unbeschränkten Haftung führen könnten, oder übernommenen Haftungen für Schulden der KG nicht ausgleichsfähig sind, so weit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Werden Kommanditisten auf Grund erweiterter Haftungen für Schulden der KG herangezogen, sind die dementsprechend geleisteten Beträge als Einlagen anzusehen (vgl Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 5 zu § 23a).

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers kann die Stellung eines persönliche Haftungen übernehmenden Kommanditisten nicht mit der eines mit seinem Gesamtvermögen haftenden Gesellschafters einer offenen Handelsgesellschaft gleich gestellt werden. Der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft haftet gemäß § 128 HGB mit seinem Gesamtvermögen, während der Kommanditist gemäß § 161 leg cit nur mit seiner Vermögenseinlage haftet. An dieser grundsätzlich eingeschränkten Haftung des Kommanditisten vermag auch der Umstand der Übernahme persönlicher Haftungen für Schulden der KG nichts zu ändern. Mit derartigen Haftungen wird der Kommanditist noch nicht zum unbeschränkt haftenden Gesellschafter analog dem einer offenen Handelsgesellschaft, weil sich an seiner Rechtsstellung als Kommanditist durch übernommene persönliche Haftungen über den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage hinaus nichts ändert.

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer als Kommanditist an der HMB GmbH & Co KG mit einer Kommanditeinlage (Vermögenseinlage) von 1,5 Mio S beteiligt gewesen ist. Die belangte Behörde hat § 23a Abs 1 EStG 1972

- für die Jahre 1984 bis 1986 in der ursprünglichen Fassung, für die Jahre 1987 und 1988 in der Fassung des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987 (vgl angefochtener Bescheid, 47) - daher zu Recht angewandt.

Sollte der Beschwerdeführer in der Folge tatsächlich als Haftender in Anspruch genommen werden, so sind - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - die so geleisteten Beträge steuerlich ebenso zu berücksichtigen wie der

Erlös aus der Versteigerung der dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaft. In diesem Zusammenhang wird hinsichtlich der Ausführungen des Beschwerdeführers, die ihm zugerechneten Verluste könnten im Fall seiner Inanspruchnahme als Haftender nur unter Schwierigkeiten oder gar nicht mehr ausgeglichen werden, im Einklang mit der belangten Behörde bemerkt, dass diese Verluste nach der Übergangsbestimmung des § 112 Z 4 EStG 1988 bzw nach § 32 Z 2 leg cit ausgleichsfähig sind.

Die Rüge des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe die durch den Verfassungsgerichtshof aufgehobene Bestimmung des § 23a Abs 1 EStG 1972 zu Unrecht angewandt, ist im Hinblick auf den sich insbesondere aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1989, Slg Nr 12186 ergebenden zeitlichen Anwendungsbereich der Fassungen des § 23a EStG 1972 (vgl auch das hg Erkenntnis vom 11 Juni 1991, 90/14/0270) verfehlt.

Wie bereits im Administrativverfahren behauptet der Beschwerdeführer, der Wirtschaftstreuhänder habe die Stände seines Kapitalkontos unrichtig ausgewiesen, wobei er es jedoch unterlässt, konkrete Einwendungen zu erheben.

Die Stände des Kapitalkontos eines Kommanditisten sind ein Sachverhaltselement, das nach § 23a Abs 1 EStG 1972 für die Ausgleichsfähigkeit der dem Kommanditisten zugerechneten Verluste maßgeblich ist. Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die von der belangten Behörde vertretenen Ansicht, das Kapitalkonto des Beschwerdeführers habe zum 31. Dezember 1983 und auch zu den Bilanzstichtagen der Folgejahre jeweils negative Stände ausgewiesen, vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre unschlüssig. Die belangte Behörde durfte ohne gegen Denkgesetze zu verstossen, nach dem Gesamtbild des Falles - insbesondere auf Grund der Tatsachen, dass die Bücher und Aufzeichnungen der erst im Jahr 1981 gegründeten HMB GmbH & Co KG nicht ordnungsmäßig geführt worden sind, diese in den Jahren 1982 und 1983 erhebliche Verluste erklärt hat und auf dem Kapitalkonto des Beschwerdeführers zumindest aufklärungsbedürftige Verbuchungen vorgenommen worden sind, wobei trotz Vorhaltes kein Nachweis über die Einlagen und Entnahmen des Beschwerdeführers erbracht worden ist, der Wirtschaftsprüfer von einem negativen Stand des Kapitalkontos des Beschwerdeführers im Zeitpunkt der Einleitung des Ausgleichsverfahrens von rund 13,8 Mio S ausgegangen ist und sodann das Kapitalkonto des Beschwerdeführers mit unverändert negativen Ständen von rund 13,5 Mio S ausgewiesen hat, in der Hauptverhandlung am 5. Juni 1991 festgestellt worden ist, der Beschwerdeführer habe bereits im Jahr 1982 zwecks Auffüllung seines Kapitalkontos als Geschäftsführer der HMB GmbH und damit als vertretungsbefugtes Organ der HMB GmbH & Co KG insofern Falschbuchungen vorgenommen, als er auf seinem Kapitalkonto im Wesentlichen Gefälligkeitswechsel, aber auch Verbindlichkeiten gegen Leasinggesellschaften aufgebucht habe, weswegen sein Kapitalkonto zum 31. Dezember 1983 tatsächlich einen negativen Stand von rund 14,8 Mio S gehabt habe, und im Urteil festgestellt worden ist, der Beschwerdeführer habe als Geschäftsführer der HMB GmbH & Co KG durch Überweisungen, Wechselrücklösungen und Barabhebungen mindestens 20,8 Mio S entzogen und diese Geldbeträge für sich vereinnahmt und zur privaten Finanzierung verwendet, wobei er insgesamt zumindest rund 10,9 Mio S mehr von Konten der HMB GmbH & Co KG entnommen als er eingelegt habe, - unbedenklich zu dem Schluss gelangen, das Kapitalkonto des Beschwerdeführers habe zum 31. Dezember 1983 und auch zu den Bilanzstichtagen der Folgejahre jeweils negative Stände ausgewiesen. Die gegenteiligen Behauptungen des Beschwerdeführers, die Bücher der HMB GmbH & Co KG seien bis zur Einleitung des Ausgleichsverfahrens ordnungsmäßig geführt worden, wobei diese im Jahr 1983 rund 11,7 Mio S Gewinn erwirtschaftet habe, sind weder mit den aktenkundigen Bilanzen noch mit der Erklärung für das Jahr 1983 in Einklang zu bringen. Auch die Tatsache, dass kurz nach Ablauf des Jahres 1983 das Ausgleichsverfahren eingeleitet und bald danach der Konkurs über das Vermögen der HMB GmbH & Co KG eröffnet worden ist, spricht gegen die Annahme, diese hätte im Jahr 1983 einen Gewinn von 11,7 Mio S erwirtschaftet. Ohne die von ihm verlangten Beweismittel vorzulegen, hat der Beschwerdeführer behauptet, sein Kapitalkonto habe zum 31. Dezember 1983 einen positiven Stand ausgewiesen, was sowohl den Feststellungen des Wirtschaftsprüfers als auch denen des LG Linz widerspricht.

In Anbetracht der Aktenlage und der Ausführungen des Beschwerdeführers im Administrativverfahren ist die nicht konkretisierte Rüge, der Wirtschaftsprüfer habe die Stände seiner Kapitalkonten unrichtig ausgewiesen, unberechtigt.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 16. Mai 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1994140028.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at