jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vfgh Erkenntnis 1985/12/11 G139/85, G207/85, G221/85, G238/85, G247/85

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.12.1985

**Index**

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität
B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsgegenstand
B-VG Art140 Abs5
EStG 1972 §23a
HGB §121
HGB §122
HGB §155
HGB §167 Abs3

**Beachte**

Kundmachung am 17. April 1986, BGBl. 207/1986; Anlaßfall VfSlg. 10734/1985

**Leitsatz**

EStG 1972; Verstoß der Regelung des §23a betreffend die Ausgleichsfähigkeit des Verlustes von Kommanditisten gegen den Gleichheitsgrundsatz - durch starres Anknüpfen an das Kapitalkonto keine adäquate Erfassung der für die Besteuerung entscheidenden wirtschaftlichen Gegebenheiten

**Spruch**

§23a Einkommensteuergesetz 1972, BGBl. 440, idF des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. 620, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 1986 in Kraft.

Frühere Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im BGBl. verpflichtet.

**Begründung**

Entscheidungsgründe:

I. Das Verfahren betrifft die Ausgleichsfähigkeit des Verlustes bei Gesellschaftern mit beschränkter Haftung (Kommanditisten).

1. Durch ArtI Z22 des AbgabenänderungsG 1981, BGBl. 620, wurde dem EinkommensteuerG unter der Rubrik "Verluste bei beschränkter Haftung" folgender §23a eingefügt:

"(1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

(2) Scheidet ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist der Veräußerungsgewinn unter Beachtung der Vorschrift des §24 zu ermitteln. Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muß, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des §24.

(3) Abs1 und 2 gelten sinngemäß für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie für andere Mitunternehmer, deren Rechtsstellung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung der eines Kommanditisten vergleichbar ist."

2. Die beim VfGH zu B709/84 bf. GesmbH & Co. KG hat einen Verlust von 36432912 S aus 1982 anteilig auf ihre Kommanditisten aufgeteilt. Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieben stellte das Finanzamt fest, daß diese Verluste aufgrund des §23a EStG nicht ausgleichsfähig seien. Die mit verfassungsrechtlichen Bedenken gegen §23a EStG begründete Berufung der Gesellschaft blieb erfolglos. Insbesondere war die Finanzlandesdirektion der Auffassung, daß auch eine Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben (Sonderabsetzung für Abnutzung und Zinsen für Privatkredite zwecks Einlagenanschaffung) nicht in Betracht komme, weil die (steuerlichen) Kapitalkonten der Kommanditisten schon vor der Verlustzuweisung für 1982 insgesamt negativ gewesen seien (das 'Verlustverrechnungskonto Kommanditisten' sich im Jahre 1982 nur von 479200668,76 S auf 515727645,42 S vergrößert habe) und das Verlustausgleichsverbot sich auf sämtliche Verluste aus der Beteiligung an der KG beziehe.

Die gegen den Berufungsbescheid gerichtete Beschwerde rügt die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz durch Anwendung eines gleichheitswidrigen Gesetzes. Sie schildert zunächst die wirtschaftlichen Hintergründe und die rechtliche Struktur der Gesellschaft folgendermaßen:

"Vor etwa zehn Jahren waren die Abfallbeseitigungs-, Entsorgungs- und Verwertungseinrichtungen in Stadt und Umland Salzburg in einem Maße unzureichend und unzulänglich geworden, daß die Errichtung einer völlig neuen, grundlegend veränderten und wesentlich erweiterten Großanlage geboten erschien. Miteingeschlossen in die somit vordringlich in Angriff genommene Konzeption waren die Projektion der Errichtung moderner Anlagen einschließlich eines neuen weiträumigen Kanalnetzes, durchwegs aufwendige Baulichkeiten, die den hohen technischen und umweltschutzbedingten Standards zu entsprechen hatten, ebenso wie die Planung der Finanzierung. Dabei stellte es sich heraus, daß die beschleunigt abzuwickelnden Groß-Vorhaben nur auf privatwirtschaftlicher Grundlage und nur unter Mobilisierung von Privatkapital zu realisieren waren. In Verfolgung des anstehenden Projektes und zur baldmöglichen Erreichung des Planungszieles schloß sich der 'Reinhalteverband Großraum Salzburg Stadt und Umlandgemeinden' (Körperschaft des öffentlichen Rechts) mit der Fa. C B Salzburg GmbH zur Salzburger Abfallbeseitigung GmbH zusammen. An dieser Salzburger Abfallbeseitigung GmbH ist der Reinhalteverband zu 51% und die Fa. C B Salzburg GmbH zu 49% beteiligt. Mit der C B Salzburg GmbH, die zu einer mit dem Umweltschutz- und Entsorgungsbereich in mehrfacher Weise verbundenen alt eingeführten und anerkannten Unternehmensgruppe gehört, war ein Partner gefunden, der, auf gediegene und reiche Erfahrung gestützt, die Bewältigung des Vorhabens garantierte; mit dem Vorbehalt der mehrheitlichen Beteiligung des Reinhalteverbandes Großraum Salzburg war und ist sichergestellt, daß bei Verwirklichung der vom Reinhalteverband verfolgten Grundvorstellungen die öffentlichen Interessen vorrangig Berücksichtigung finden.

Nach diesem ersten Schritt schloß die Salzburger Abfallbeseitigung GmbH mit der T Salzburg GmbH am 27. 12. 1976 einen Vertrag über die Errichtung einer KG, in der sie Komplementärstellung (und damit die Position eines Geschäftsführers) einnahm und in die die T Salzburg GmbH registermäßig als Kommanditist eintrat; hiebei handelte es

sich um eine offene Treuhand-Kommanditbeteiligung, womit eine Gründungsmethode angewendet wurde, die insbesondere bei einer größeren Zahl von Kommanditisten heute als üblich und zweckmäßig zu betrachten ist (vgl. Kastner, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechtes, 4. Auflage, 117 f.), zumal hiedurch die Errichtung vereinfacht und beschleunigt sowie die Interessen der Kommanditisten zusammengefaßt vertreten und deren Interessen wirksamer verfolgt werden konnten. Unmittelbar nach Abschluß des Gründungsstadiums und nach Aufbringung des Kommanditkapitals von S 21,997.000,- hat die T Salzburg GmbH, wie vorgesehen, für die Eintragung der Kommanditisten in das Handelsregister gesorgt und ist nur mit einer Resteinlage von S 1.000,- vertreten. Das Erfordernis, für die sachgerechte Beurteilung der Aufgaben und des Aufgabenumfanges, der Wirkungsweise und der Gebarung der Salzburger Abfallbeseitigung GmbH & Co. KG den gebotenen Einblick zu verschaffen, verlangt den Hinweis auf Abschn. V Z9 ff. des Gesellschaftsvertrages vom 27. 6. 1976, wonach dann, wenn die Investitionen der Gesellschaft ein bestimmtes Volumen überschreiten, die Kommanditisten zu Nachschußleistungen verpflichtet und auch Neuaufnahmen von Kommanditisten zwecks Erreichung des notwendigen Eigenmittelfonds vorgesehen sind. Es kam in der Folge in der Tat parallel zu den Errichtungsfortschritten zu fraktionierten Kapitalaufstockungen und zu Neueintritten von Geldgebern als Kommanditisten, sodaß zum 31. 12. 1983 das (eingezahlte) Haftkapital S 22,746.531,-, das Nachschußkapital S 6,662.669,-, die Rücklagen insbesondere aus Agios (der neu eingetretenen Kommanditisten) S 7,154.030,- und Kapitalzuführungen über Darlehenskonten der Gesellschafter S 90,613.554,- betrugen, womit zu diesem Zeitpunkt das Ausmaß der Kapitalaufbringung durch die Gesellschafter S 127,176.784,- ausgemacht hat.

Zum Umstand der sukzessive erweiterten und zusätzlichen Kapitalaufbringung durch die Gesellschafter kommt - für den Beschwerdefall charakteristisch - hinzu, daß die Kommanditisten nach Abschn. XXI Z5 des Gesellschaftsvertrages verpflichtet sind, bei Ausscheiden aus der Gesellschaft, ihr allenfalls negatives Kapitalkonto - soweit es nicht durch stille Reserven gedeckt ist - aufzufüllen, also bei Austritt, bei Auflösung oder Liquidation, Insolvenz usw. entsprechende Zahlungen wie vergleichbar unbeschränkt Haftende - zu leisten."

Ihre verfassungsrechtlichen Angriffe gegen §23a EStG trägt sie dann in drei Etappen vor:

Zunächst trachtet sie nachzuweisen, daß Kommanditisten als Mitunternehmer bei der Zurechnung von Verlusten nicht wegen ihrer beschränkten Haftung anders behandelt werden dürften als andere Unternehmer. Die Beschwerdeausführungen gipfeln dazu in folgenden Überlegungen:

"Die Kommanditisten haben die Gewinne nicht erst nach Maßgabe ihrer Verfügbarkeit (Zufließen) zu versteuern, sondern bereits für das Jahr, in dem die Erhöhung des Vermögens der Gesellschaft eingetreten ist; sie haben also nicht die Möglichkeit der Einkommensdisposition und Einkommensgestaltung durch Einflußnahme auf die Beschlußfassung über Zeitpunkt und Ausmaß der Ausschüttung, sondern haben den ihnen zukommenden Gewinnanteil betrags- und zeitkongruent (übereinstimmend mit dem Gewinnausweis bei der KG) zu besteuern. Hat der Erfolg einer Personengesellschaft eine negative Dimension, so gilt dieses den Unternehmergewinnausweis und die Unternehmergewinnbesteuerung beherrschende Prinzip, nämlich das der natürlichen unmittelbaren, betrags- und periodenkongruenten Erfolgszurechnung mit umgekehrten Vorzeichen ebenso und wirkt prinzipiell betrags- und zeitgleich unmittelbar in die Einkommenssphäre der Unternehmer bzw. Mitunternehmer. Nur für Kommanditisten und nur für diese gilt dieses von einer sinnvollen Wechselwirkung beherrschte System der Erfolgszurechnung nicht. Der ansonst einsetzende Wirkungsmechanismus ist nunmehr, nämlich durch §23a EStG, einseitig aufgehoben, in seinen Folgen zumindest aber wesentlich beeinträchtigt.

...

Verlustzuweisungen an Kommanditisten sind keineswegs vermögensunwirksam, denn sie belasten künftige Gewinnanspruche aus Gründen, die im Verlustentstehungsjahr ihre Ursache haben. Damit bietet sich der hilfsweise heranzuziehende Vergleich mit Rückstellungen an, die schuldähnlichen (vermögensmindernden) Charakter haben und von Kaufleuten zwingend gewinn- und einkommensmindernd zu bilden sind, auch wenn diese potentiellen Verpflichtungen erst in künftigen Wirtschaftsjahren rechtlich oder tatsächlich aktualisiert werden. Ebenso sind die Verlustzuweisungen an Kommanditisten als deren Verpflichtungen zu sehen, als zumindest bedingte Verpflichtungen (wie auch die Rückstellungen bedingte Verpflichtungen sind), die zu einer wirtschaftlichen Verminderung des Vermögens des Beteiligten führen, wenngleich die Abtragung der prinzipiell entstandenen Verpflichtungen erst in künftigen Jahren geboten sein mag, nämlich in den Jahren, in denen Gewinne zur Gutschrift kommen. Aus welchen Erwägungen nun bedingte Vermögensminderungen als Rückstellungen schlechthin, und zwar zeitangemessen zu

berücksichtigen sind, die andere Art von bedingten Verpflichtungen (Verlustzuweisung, die durch das Gewinnauffüllungsgebot zumindest verpflichtungsähnlich wirkt, vgl. §169 Abs1 HGB) nicht ursachenkongruent und nicht zeitverschoben auf das Einkommen des Kommanditisten durchschlagen darf, ist aus diesem Vergleich heraus nicht erklärbar, zumal auch der vollhaftende Gesellschafter einer Personengesellschaft sich in Verlustphasen der bestehenden Gesellschaft in keiner anderen Situation befindet, wie der beschränkt Haftende, zumal auch er erst bei Gläubigerzugriffen, bei Auflösung oder Austritt, in Haftung gezogen wird.

...

Der 'Verlustausgleich' besteht in der Verrechnung negativer Einkünfte mit positiven Einkünften, gleichgültig aus welchen Einkunftsarten die Verluste und die positiven Einkünfte, zwischen denen der Ausgleich stattfinden soll, stammen. §23a EStG beeinträchtigt nun in Wahrheit nicht nur den periodengerechten (periodenkongruenten) Verlustausgleich, sondern auch den überperiodischen Ausgleich des Beteiligungsverlustes, weil dieser auch überperiodisch mit keinen anderen Einkünften als mit solchen, die aus derselben Quelle (Beteiligung) stammen, zugelassen wird und es denkbar ist, daß der Verlust des eingesetzten, der Kommanditgesellschaft gewidmeten Vermögens, damit der Einkommensverlust, künftig (wenn aus dieser Quelle keine Gewinne abreifen) überhaupt keine Berücksichtigung finden kann, wiewohl anderweitiges Einkommen anfällt. Darin liegt aber nicht nur ein Verstoß gegen die ... aufgezeigten Systemgrundsätze, sondern insgesamt, unter Bedachtnahme auf die zeitlichen und sachlichen Einkommenskomponenten, sehr wohl auch eine Verletzung der vom Nettoprinzip (vgl. Doralt - Ruppe, Grundriß des Österr. Steuerrechts, I, 2. Auflage, 17) beherrschten, durch §2 Abs2 EStG verwirklichten Einkommenskonzeption, die ohne erklärbaren Grund allein einer ganz bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen zur Last fällt, wiewohl der Erfolg ihrer erwerbswirtschaftlichen Betätigung, ansonsten wie bei anderen Unternehmern und Mitunternehmern gemessen und besteuert wird."

In einem zweiten Gang legt die Beschwerde dar, daß die Anknüpfung an das (steuerliche) Kapitalkonto gar nicht als Bedachtnahme auf die Haftungsbeschränkung gelten kann:

"Der Stand des Kapitalkontos wird nun durch steuerrechtliche Besonderheiten verändert, die für das Handelsrecht nicht mit Wirksamkeit für die Höhe des Kapitalkontos von Bedeutung sind. Dies sind insbesondere die Arteigenheiten des steuerlichen 'Sonderbetriebsvermögens', die dazu führen, daß dem Betrieb der Gesellschaft gewidmete Wirtschaftsgüter (auch wenn sie im Eigentum des Gesellschafters bleiben) zum Betriebsvermögen gehören, aber vermögensmäßig (und damit auch in Auswirkung auf das steuerliche Kapitalkonto) dem Eigentümer dieser Vermögenswerte allein zugerechnet werden, wie auch verpflichtungen der Mitunternehmer - im Zusammenhang mit der Gesellschaft oder der Beteiligung stehend - den Vermögensanteil des Gesellschafterschuldners allein berühren (und allein dessen steuerliches Kapitalkonto mindern). Sinn und Zweck der Regelung des §23a EStG ist nun der, die Einkommenswirksamkeit von Verlusten bei Gesellschaften, die zivilrechtlich einer beschränkten Haftung unterworfen sind, zu begrenzen, weil der Gesetzgeber davon ausgeht, daß in diesen Fällen die Verluste wirtschaftlich nicht getragen werden müssen. Abgesehen davon, daß diese Prämisse unzutreffend ist, vermag das steuerliche Kapitalkonto überhaupt keine Aussage darüber zu machen, inwieweit solche Verluste zivilrechtlich und damit wirtschaftlich getragen werden müssen. So kann es sein, daß ein Kommanditist mit niedriger Hafteinlage (§172 HGB) der Gesellschaft Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung stellt, somit ein wesentlich höherer Verlustanteil im Einkommen Berücksichtigung finden kann, als der, von dem der Gesetzgeber unterstellt, daß er getragen werden muß. Umgekehrt kann bei relativ höher Hafteinlage der steuerliche Vermögensanteil durch Passiven belastet sein, womit das steuerliche Kapitalkonto unter die Hafteinlage sinkt und die Verlustberücksichtigung im Ausmaß des negativen Kapitalkontos keinesfalls die potentielle zivilrechtliche Haftung dieses Kommanditisten widerspiegelt. Da weder die Haftung noch der tatsächliche Vermögenseinsatz mit dem negativen Kapitalkonto in einem Sachzusammenhang stehen, muß der Gedanke der Berücksichtigung der beschränkten zivilrechtlichen Haftung durch Verknüpfung mit dem steuerlichen Kapitalkonto untauglich, verfehlt und sachfremd erscheinen."

Schließlich wird die Anwendung des §23a EStG auf die bf. Gesellschaft bekämpft. Die Bestimmung beruhe auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Auch Mitunternehmer, die formal nicht Kommanditisten seien, fielen unter diese Regelung, wenn sie im Verhältnis zu den Gläubigern der Gesellschaft dem beschränkt haftenden Kommanditisten gleichstünden. Daher dürfe umgekehrt ein Kommanditist dann nicht nach §23a behandelt werden, wenn er ausnahmsweise materiell unbeschränkt hafte:

"Im Beschwerdefall sind die Kommanditisten gesellschaftsvertraglich verpflichtet, bei Ausscheiden aus der Gesellschaft und auch im Falle der Auflösung oder Liquidation der Gesellschaft allfällige negative Kapitalkonten aufzufüllen (ArtXXI Z5 des Gesellschaftsvertrages). Für Gläubiger der Gesellschaft ist demnach der Deckungsfonds im Ergebnis (nicht im direkten Zugriff auf die Gesellschafter, aber über die Gesellschaft) in einem Maße erweitert, als wären die Gesellschafter vollhaftend. Wenn nämlich der solchermaßen erweitert haftende Kommanditist seine Verpflichtung zur Zahlung seines Verlustanteiles nicht erfüllt, so kann er von der Gesellschaft oder von jedem einzelnen Gesellschafter auf Leistung an die Gesellschaft (actio pro socio) geklagt werden (zB OGH 10. 5. 1972, JBl. 1972, 616; BGH 27. 6. 1957, BGHZ 25, 47 und Wünsch in FS Hämmerle, 1975, 477, 484 uva). Die belangte Behörde stellt nun bei Anwendung des §23a EStG nicht auf den die Gleichheit der Sachverhalte bedingenden Bezugspunkt der tatsächlichen Zugriffs- und Befriedigungsmöglichkeiten der Gläubiger sowie den der Haftungsweite und des Haftungsrisikos der Gesellschafter ab, sondern erfaßte die Kommanditisten der beschwerdeführenden Gesellschaft kraft ihrer Formalstellung und unterstellte sie den Folgen des §23a EStG unmaßgebend ihrer faktischen Vollhaftung. Sie stellte die Gesellschafter der Beschwerdeführerin mit beschränkt Haftenden gleich, wiewohl jene im Ergebnis (wenn auch unter anderen - vor allem prozeßrechtlichen - Voraussetzungen) wie Gesellschafter einer OHG oder die Komplementäre einzustehen haben und wiewohl aus §23a Abs3 EStG klar zu erkennen ist, daß nur der Personenkreis von Gesellschaftern dem §23a EStG unterfallen sein soll, der aus Mitunternehmern besteht, die dem Gesellschaftertypus der Kommanditisten in der üblichen Ausprägung (Haftungseinschränkung auf Betrag der Einlage) entsprechen. Durch den angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde aus dem Blickwinkel, der aus §23a EStG heraus einzunehmen ist, völlig ungleiche Sachverhalte zusammengefaßt und diese gleich behandelt. Sie hat den bescheidgegenständlichen Sachverhalt jenen Sachverhalten gleichgestellt, die unter §23a EStG fallen, mit denen er aber seinem Wesen nach nicht gleichstellbar ist."

Aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens hat der VfGH beschlossen, §23a EStG von Amts wegen zu prüfen (G139/85). Er hat das Bedenken geäußert, daß die starre Anknüpfung an das Kapitalkonto die für die Besteuerung entscheidenden wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht adäquat erfaßt und die Bestimmung daher gegen den Gleichheitssatz verstößt.

3. Beim VwGH ist zu 85/14/0077 die Beschwerde gegen einen Bescheid anhängig, der unter Berufung auf §23a EStG Verluste von Kommanditisten teilweise für nicht ausgleichsfähig erklärt. Der VwGH schildert Sachverhalt und Verwaltungsgeschehen folgendermaßen:

"Die F Erschließungsgesellschaft m.b.H. & Co KG (Beschwerdeführerin) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28. September 1981 gegründet und am 26. März 1982 in das Handelsregister beim Landesgericht Innsbruck eingetragen. Gegenstand ihres Unternehmens ist unter anderem die Projektierung, der Bau und der Betrieb von Seilbahnanlagen. Das Kapital der Gesellschaft beträgt 16 Mio Schilling; beteiligt sind die F Erschließungs-Ges.m.b.H. als Komplementärin mit einer Einlage von S 600.000,- sowie 60 Kommanditisten mit Einlagen von zusammen S 15,400.000,-. Die in bar zu leistenden Einlagen der Gesellschafter waren laut Gesellschaftsvertrag in vier gleichen Jahresraten bis zum 31. Dezember 1984 an die Gesellschaft einzuzahlen.

Das erste Geschäftsjahr der Gesellschaft war ein Rumpfwirtschaftsjahr und endete am 30. November 1981 mit einem (großteils durch die Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen gemäß §10 EStG 1972 entstandenen) Verlust in Höhe von S 932.845,-, der den Gesellschaftern im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte (§188 BAO) nach Maßgabe ihrer Kapitalbeteiligung zugerechnet wurde. Für das Wirtschaftsjahr 1981/82 (vom 1. Dezember 1981 bis 30. November 1982) ergab sich nach Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen in Höhe von S 5,586.406,- ein handelsbilanzmäßiger und steuerlicher Verlust (laut Erklärung) von S 8,097.148,-. In der Abgabenerklärung wurde der Verlust wie im Vorjahr nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse auf die Komplementärin und die Kommanditisten der Gesellschaft verteilt. Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Wirtschaftsjahr 1981/82 folgte das Finanzamt zwar der (handelsrechtlichen) Verlustverteilung laut Erklärung, wies aber bei den Verlustanteilen der Kommanditisten jeweils Teilbeträge als 'Verluste im Sinne des §23a EStG' aus. Bei der Ermittlung dieser Verluste ging das Finanzamt von den zum Bilanzstichtag tatsächlich geleisteten Kommanditeinlagen aus, verminderte diese um die Verlustzuweisungen des Vorjahres und stellte den so errechneten steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten die auf sie entfallenden Verlustanteile des Wirtschaftsjahres 1981/82 gegenüber; die (die Höhe der Kapitalkonten übersteigenden) Differenzbeträge wurden im Feststellungsbescheid als nicht ausgleichsfähige '§23a-Verluste' bezeichnet.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und beantragte, die den Kommanditisten zugewiesenen Verluste bis zur Höhe der bedungenen (und nicht nur der tatsächlich geleisteten) Einlagen als steuerlich ausgleichsfähig zu behandeln;

die Vorgangsweise des Finanzamtes sei zwar nach Meinung verschiedener Kommentatoren im §23a EStG 1972 formal gedeckt, zeige jedoch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise 'ihre offensichtlich gesetzessytematische Sinnwidrigkeit'. Die Berufung richte sich gegen die Anwendung des §23a EStG 1972 schlechthin, da diese Regelung nicht mit den handelsrechtlichen Grundsätzen der Haftungsystematik konform gehe und somit im Stufenbau der Gesetze eine unlogische und unsachliche Differenzierung bewirke, die dem verfassungsgesetzlichen Gleichheitsgrundsatz widerspreche. Im Beschwerdefall werde der unsachliche Eingriff des §23a EStG 1972 bei beschränkt haftenden Mitunternehmern besonders offensichtlich. Zielsetzung der Beschwerdeführerin sei die Errichtung einer Doppelsesselbahn als Ergänzung zu den bestehenden Liften im Schigebiet F. Das Projekt sei in den Jahren 1980 bis 1982 verwirklicht worden. Aus wirtschaftlichen Überlegungen sei unter Zugrundelegung eines Finanzierungsplanes den Kommanditisten gestattet worden, die bedungenen Kommanditeinlagen in vier Jahresbeträgen aufzubringen. Dadurch sei es auch möglich gewesen, eine für Bergbahnen einmalig ausweisbare Eigenkapitalquote von rund 50% zu erzielen, was wiederum für den Bestand des Unternehmens und dessen Krisensicherheit von großer Bedeutung sei. Mit Ende 1984 werde jeder Kommanditist seine bedungene Einlage voll eingezahlt haben und es werde somit das Haftungskapital voll ausgefüllt sein. Durch die Teilherstellungskosten der Wirtschaftsjahre 1980/81 und 1981/82 und die in Anspruch genommenen Investitionsbegünstigungen sei der den Kommanditisten zugewiesene Verlustanteil für 1982 höher gewesen als die nach §23a EStG 1972 angewandte Rechengröße (Kapitalkonto des Kommanditisten abzüglich ausstehende Haftungseinlage und negatives Verlustrechnungskonto). Die unter Anwendung dieser Rechnungsmethode nicht ausgleichsfähigen Verlustanteile für 1982 seien vollkommen willkürlich entstanden, da auch die auf die ausstehende Kommanditeinlage einzubezahlende Jahresquote 1983 diese verrechnungsfähigen Verluste nicht zu steuerlich ausgleichsfähigen Verlusten mache, sondern diese 'auf Warteposition' halte, bis eine Abgrenzung gegen Gewinne erfolgen könne. Diese Einengung der unternehmerischen Gestaltung bei Mitunternehmerschaften sei offensichtlich im Verhältnis zu anderen Unternehmern gleichheitswidrig. Im Beschwerdefall würde die Kommanditgesellschaft aus ausschließlich steuerlichen Gründen gezwungen, die Kommanditeinlagen ohne wirtschaftliche Notwendigkeit einzufordern, um einer vollen ausgleichsfähigen Verlustzuweiseung teilhaft zu werden. Auch die Überschrift zu §23a EStG 1972 'Verluste bei beschränkter Haftung' stelle die Anwendung des §23a EStG 1972 im Beschwerdefall in Frage. Tatsache sei, daß die Kommanditisten mit ihrer bedungenen Einlage zur Gänze haften und daher bis zur Höhe dieser Einlage Verlustzuweisungen verrechenbar sein sollten. Daß die Haftungseinlage zum Bilanzstichtag noch nicht zur Gänze einbezahlt worden sei, hätte nicht dazu führen sollen, daß Verlustzuweisungen nicht mehr ausgleichsfähig seien, obwohl das Haftungskapital durch diese Verlustzuweisungen bei weitem nicht aufgebraucht sei. Es dürfte - wie auch das Schrifttum zeige - nicht Sinn des §23a EStG 1972 sein, daß Verluste auch dann nicht absetzbar wären, wenn das Haftungskapital nicht durch Verlustzuweisungen aufgebraucht sei. In der derzeitigen, sehr schwierigen Wirtschaftslage sei alles daranzusetzen, um zusätzliches Risikokapital für Unternehmungen aufzubringen. Diese Tendenz sei auch vom Gesetzgeber erkannt und gefördert worden (Beteiligungsfondsgesetz, Genußscheinförderung). Gesetzessystematisch widersinnig wäre es, wenn gleichzeitig durch eine textlich unglücklich erfolgte Formulierung des §23a EStG 1972 auf der anderen Seite die Schaffung von Risikokapital durch Aufbringung von Kommanditeinlagen diskriminiert werde.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge. Unter Hinweis auf den Wortlaut des §23a EStG 1972 und die einschlägige Übergangsbestimmung im Abgabenänderungsgesetz 1981 legte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zunächst dar, daß §23a leg. cit. im Beschwerdefall (Wirtschaftsjahr 1981/82) bereits anwendbar sei. Die Neuregelung gelte ferner unabhängig davon, wie die rechtliche Stellung des Kommanditisten im Innenverhältnis bzw. gegenüber den Gesellschaftsgläubigern im Einzelfall gestaltet sei: Es komme also weder darauf an, ob nach Handelsrecht (etwa bei ausständiger Einlage, §171 Abs1 HGB) noch eine unmittelbare persönliche Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bestehe, noch spiele eine im Innenverhältnis vereinbarte Haftungserweiterung eine Rolle. Selbst auf einen im Innenverhältnis unbeschränkt haftenden Kommanditisten wäre die Bestimmung des §23a Abs1 EStG 1972 anzuwenden (Hinweis auf Nolz, ÖStZ 1982, Seite 13 ff., und ÖSWK 1982, A I, Seite 19 ff., sowie Wiesner, ÖSWK 1983, A I, Seite 215 ff.). Die Neuregelung habe daher auch im Beschwerdefall Anwendung zu finden.

Nach §23a EStG 1972 seien, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid weiters ausführte, Verluste des Kommanditisten aufgrund seiner Beteiligung immer ihm selbst zuzurechnen; allerdings dürften solche Verluste nicht ausgeglichen oder vorgetragen werden, 'soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht'. Das für die Frage der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten maßgebliche Kapitalkonto des Kommanditisten sei dabei nach steuerlichen Grundsätzen zu ermitteln. Dies ergebe sich nach Nolz, ÖStZ 1982, Seite 14, schon aus dem Wortlaut des §23a Abs1

letzter Satz EStG 1972, wonach die Gewinne und Verluste 'unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten' zu ermitteln seien; derartige besondere Vergütungen ließen nämlich das handelsrechtliche Kapitalkonto in der Regel unberührt. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 850 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XV. GP sei in diesem Zusammenhang gleichfalls von einem 'sogenannten steuerlichen Kapitalkonto' die Rede.

Das Abstellen auf das steuerliche Kapitalkonto bedeute aber, daß die handelsrechtliche Terminologie von festen und variablen Kapitalkonten bzw. von Haft- und Pflichteinlagen unbeachtlich sei; zur Ermittlung des steuerlichen Kapitalkontos seien vielmehr alle in der Handelsbilanz für den Kommanditisten geführten Konten zu saldieren. Rückständige Einlagen seien daher nicht Teil des Kapitalkontos. (Hinweis auf Nolz und Wiesner a.a.O). Auch (im Beschwerdefall nicht vorhandenes) Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten wäre zu berücksichtigen; rechtsgeschäftliche Beziehungen mit Betrieben der Gesellschafter komme hingegen keine Bedeutung zu.

Im Beschwerdefall habe das Finanzamt die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten in einer Weise ermittelt, daß die (die bedungenen Kommanditeinlagen ausweisenden) starren Kapitalkonten mit dem Konto 'ausstehende Einlagen' und den negativen Verlustverrechnungskonten der Kommanditisten saldiert worden seien; soweit die Verlustanteile des Wirtschaftsjahres 1981/82 die sich so ergebenden (vor der Verlustzuweisung 1982 noch positiven) steuerlichen Kapitalkonten übersteigen, seien sie im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte als gemäß §23a EStG 1972 nicht ausgleichsfähig ausgewiesen worden. Diese Vorgangsweise entspreche der vom Gesetzgeber in §23a EStG 1972 getroffenen Regelung. Eine dem Berufungsbegehren entsprechende Auslegung dieser Bestimmung dahingehend, daß bei der Ermittlung der steuerlichen Kapitalkonten auf die bedungenen statt auf die tatsächlich geleisteten Kommanditeinlagen abgestellt werde, erscheine nach Auffassung der belangten Behörde im Gesetzeswortlaut nicht gedeckt und nach den Gesetzesmaterialen vom Gesetzgeber auch nicht gewollt. Die belangte Behörde verwies in diesem Zusammenhang auf Schögl - Wiesner - Nolz - Kohler, EStG, 6. Auflage, Anmerkung 5 zu §23a, wonach als Einlagen nur solche im Sinne des §4 Abs1 EStG 1972, also nur tatsächlich dem Betrieb zugeführte Vermögenswerte, in Betracht kämen.

Im übrigen behaupte die Beschwerdeführerin an sich auch gar keine unrichtige Gesetzesanwendung. Soweit sie Verfassungswidrigkeit des §23a EStG 1972 geltend mache, sei ihrer Berufung ein Erfolg zu versagen, weil die belangte Behörde an die bestehende gesetzliche Regelung gebunden sei.

Abschließend legte die belangte Behörde (in Anwendung des §23 Z2 EStG 1972) noch dar, daß im Beschwerdefall - insoweit noch zutreffend - die Sondervergütungen der Komplementär-Ges.m.b.H. für Geschäftsführung und Haftungsrisiko dieser als Vorweggewinn zugewiesen und der um diese Vergütung erhöhte(handelsbilanzmäßige) Verlust der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft quotenmäßig auf die Gesellschafter verteilt worden sei. Ebenso seien die Geschäftsführungskosten zu Recht der Komplementär-Ges.m.b.H. als Sonderbetriebsausgaben zugerechnet worden. In Höhe der erhaltenen Haftungsprämie seien der Komplementär-Ges.m.b.H. jedoch keine Aufwendungen erwachsen; insoweit lägen daher keine Sonderbetriebsausgaben vor. Dementsprechend änderte die belangte Behörde die Verlustberechnung."

Aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens stellt der VwGH zu A20/85 den Antrag auf Aufhebung des §23a EStG (G207/85). Er teilt die Bedenken, die der VfGH in seinem Prüfungsbeschluß (zuB709/84) geäußert hat.

4. Sodann sind beim VfGH noch weitere einschlägige Beschwerden anhängig geworden:

Die zu B189/85 bf. Gesellschaft errichtet und betreibt Beherbergungsbetriebe und Gaststätten. Zum 31. Dezember 1982 waren die K HotelbetriebsgesmbH als voll haftende Gesellschafterin und fünfzehn (teilweise gleichfalls bf.) Kommanditisten beteiligt. Mit Bescheid vom 4. Juli 1984 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1982 stellte das Finanzamt Verluste in Höhe von 33376299 S fest, wobei es 530683 S der Komplementärgesellschaft und 32845616 S den Kommanditisten zurechnete.

Am 14. August 1984 berichtigte das Finanzamt diesen Bescheid im Punkt der gesonderten Feststellung und sprach aus, daß bei der Komplementärgesellschaft ein Verlust von 342761 S und bei den Kommanditisten solche von insgesamt 21024766 S gemäß §23a EStG nicht ausgleichsfähig seien. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung blieb erfolglos. Die Berufungsbehörde änderte den bekämpften Bescheid (abgesehen von einer ziffernmäßigen Richtigstellung) nur dahin ab, daß die Feststellung der Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten der Komplementärgesellschaft unterblieb. Die Verluste der Kommanditisten seien nur soweit ausgleichsfähig, als sie einen

positiven Stand des jeweiligen Kapitalkontos zum Bilanzstichtag nicht übersteigen. Eine Gegenüberstellung des Standes der Kapitalkonten vor Verlustzuweisung mit den auf die einzelnen Kommanditisten entfallenden Verlusten ergebe jedoch zum Stichtag 31. Dezember 1982 negative Kapitalkonten. In Höhe von insgesamt 20969766 S seien daher ihre Verluste gemäß §23a EStG nicht ausgleichsfähig.

Zu B740/85 geht es um die Einkünfte derselben Gesellschaft für 1983 (Verluste 15434350 S, Komplementärgesellschaft 245406 S, Kommanditisten 15188944 S).

Auch aus Anlaß dieser Beschwerdeverfahren hat der VfGH die Prüfung des§23a EStG beschlossen (G221/85, G238/85).

5. Schließlich stellt der VwGH zu A36/85 einen weiteren Aufhebungsantrag (G247/85). Der bei ihm zu 85/13/0116 bf.

Kommanditist

"wies in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1983 ... einen Verlust aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von S 136.310,40 sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen (S 547.189,-) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (S 4.909,-) aus; Sonderausgaben machte er in der Höhe von S 65.904,-

geltend.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid, der im Hinblick auf die Berücksichtigung der Sonderausgaben zu einer Steuergutschrift in Höhe von S 42.783,- führte. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in diesem Bescheid deswegen mit S 0,00,- festgesetzt, weil das Kapitalkonto des Beschwerdeführers bei der KG bereits negativ war und das Finanzamt daher die Bestimmung des §23a Abs1 EStG anzuwenden hatte, wonach Verluste eines Kommanditisten aufgrund seiner Beteiligung an der KG nicht ausgleichsfähig sind, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Mit dem vor dem VwGH angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß §299 Abs2 BAO auf. In der Begründung des Aufhebungsbescheides wurde ausgeführt, daß gemäß §41 Abs1 EStG bei Vorliegen von Einkünften, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterliegen, eine Veranlagung zur Einkommensteuer nur erfolge, wenn die anderen Einkünfte (ausgenommen die steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen) mehr als S 10.000,- betragen oder im Einkommen steuerabzugspflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als S 7.000,- enthalten sind. Keine dieser beiden Voraussetzungen sei im Beschwerdefall erfüllt. Es komme aber auch eine Antragsveranlagung gemäß §41 Abs2 Z4 EStG nicht in Betracht, weil diese Bestimmung voraussetze, daß in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre eine Veranlagung nach Absatz 1 der zitierten Bestimmung oder nach §39 EStG durchzuführen war. Eine solche Veranlagung sei beim Beschwerdeführer aber nicht durchzuführen gewesen; vielmehr habe für beide Vorjahre eine Verlustveranlagung nach §41 Abs2 Z2 EStG stattgefunden.

In seiner Beschwerde gegen diesen Bescheid bezeichnet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung dadurch verletzt, 'daß die belangte Behörde entgegen §41 Abs2 Z2 EStG die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften des Beschwerdeführers verweigert hat'. Es treffe zwar zu, daß im Fall des Beschwerdeführers die Bestimmung des §23a EStG zum Tragen komme; für die Durchführung einer Veranlagung nach §41 Abs2 Z2 EStG sei es jedoch nicht erforderlich, daß die einem Steuerpflichtigen erwachsenen Verluste ausgleichsfähig seien. Der Umstand, daß für den Beschwerdeführer zu Unrecht keine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt werde, habe zur Folge, daß die von ihm geltend gemachten Sonderausgaben zur Gänze unberücksichtigt blieben, weil für eine Geltendmachung im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens infolge Zeitablaufes keine Möglichkeit mehr bestehe."

Auch in diesem Fall erachtet der VwGH, §23a EStG anwenden zu müssen:

Der angefochtene Bescheid beruhe auf der Ansicht, die Verluste des Bf. als Kommanditist seien nicht ausgleichsfähig.

II. 1. Der Einleitungsbeschluß im führenden Anlaßverfahren legt zunächst die Vorgeschichte der geltenden Regelung und ihrer Beurteilung durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes wie folgt dar:

"1. Schon vor der Schaffung des §23a EStG war die Behandlung von Kommanditisten mit sogenanntem negativem Kapitalkonto Gegenstand von Erörterungen in Wissenschaft und Praxis. Mit Erlaß vom 4. Mai 1977 über die steuerliche Zurechnung von Verlusten bei Kommanditgesellschaften, AÖFV 158, hatte der Bundesminister für Finanzen

angeordnet, daß sowohl Verlust- wie auch Gewinnanteil des Kommanditisten steuerlich dem Komplementär zuzurechnen seien, solange die bedungene Kommanditeinlage durch Verluste (gemeint: unter Null) herabgemindert ist.

Der VwGH hat die Rechtsauffassung des Bundesministers im wesentlichen bestätigt. Er hat im Erkenntnis Zl. 1661/1979 vom 15. April 1980 zu dieser Frage unter anderem folgendes ausgeführt:

'Trotz der Vorschrift des §167 Abs3 HGB, wonach der Kommanditist am Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteiles und seiner noch rückständigen Einlage teilnimmt, ist es herrschende handelsrechtliche Ansicht, daß das Kapitalkonto des Kommanditisten durch Verlustzuweisungen negativ sein kann. Das ist dann der Fall, wenn die geleistete Pflichteinlage durch Verluste bereits aufgezehrt ist und noch weitere Verluste entstehen, an denen der Kommanditist partizipiert. Die rechtliche Folge eines negativen Kapitalkontos ist, daß gemäß §169 HGB die künftigen Gewinnanteile des Kommanditisten bis zum Erreichen der bedungenen Einlage nicht ausgezahlt werden dürfen; sie dienen zur Abdeckung des Verlustsaldos (vgl. Kastner, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts, 3. Auflage, S. 117, und Blümich - Falk, 11. Auflage, S 120 bis 122 zu §15 und das dort reichlich zitierte Schrifttum).

Nicht einig ist sich die Literatur, ob auch für den Bereich der steuerlichen Gewinnaufteilung ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten mit der Folge anzuerkennen ist, daß stets und in jedem Fall der dem Kommanditisten auf Grund der gesellschaftsvertraglichen Regelung angelastete Verlust ihm auch steuerlich zuzurechnen ist (vgl. hiezu für den österreichischen Bereich: Ruppe - Jud, 'Der negative Kapitalanteil des Kommanditisten', Pokorny, ÖStZ 1976, 253; Stoll in Kastner - Stoll, GesmbH & Co KG, 2. Auflage, 403; Gassner, ÖStZ 1976, 246, und 'Der Wirtschaftstreuhänder', 1978, 5; Neuner, ÖStZ 1979, 223. Für den deutschen Bereich neben Schulze-Osterloh, ÖStZ 1979, 150, beispielsweise das bei Blümich - Falk, 11. Auflage, a. a.O., S. 120, Littmann, 12. Auflage, RdNr. 105 zu §15, Herrmann - Heuer, 18. Auflage, E 168 zu §15, jeweils angeführte Schrifttum).'

Nach einem Hinweis auf seine Rechtsprechung zur Verrechnung des negativen Kapitalkontos des ausscheidenden Kommanditisten als Betriebsausgabe und zur Frage des Veräußerungsgewinnes bei negativem Kapitalkonto führt der VwGH aus, wenn der Fall so läge, daß der Buchstand (- negatives Kapitalkonto) mit der materiell-rechtlichen Stellung des Kommanditisten im Zeitpunkt seines Ausscheidens deswegen nicht übereinstimme, weil der Kommanditist niemand gegenüber verpflichtet ist, sein Negativkapital auszugleichen, dann erwiesen sich die zum Negativkapital führenden Verlustzuweisungen als steuerlich unbeachtliche, bloß formelle Buchungsvorgänge. Daraus zieht er sodann folgende Schlüsse:

'Diese Grundsätze bedeuten, daß im Beschwerdefall die rechtliche Stellung der Kommanditisten maßgebend ist. Dabei ist entscheidend, daß laut dem Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin die Kommanditisten in keinem Fall zu irgendeiner Nachschußpflicht, sei es bei ihrem Ausscheiden aus welchem Grund immer, sei es bei Liquidation der Beschwerdeführerin verhalten sind. Darüber hinaus hat ihre Stellung als Mitunternehmer, der im Innenverhältnis die Beteiligung an den stillen Reserven des Unternehmens und am Firmenwert entspricht, vorliegendenfalls nur im Liquidationsfall der Beschwerdeführerin und unter Umständen bei der 'Übertragung' des Kommanditanteiles Aktualität, sodaß sich, wirtschaftlich gesehen, ihre Situation der von Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft nähert.

Bei dieser Sachlage kann sich der VwGH nicht jener vielfach vertretenen Ansicht anschließen, die steuerlich wirksame Bildung negativer Kapitalkonten vom Kommanditisten sei deswegen zu bejahen, weil über künftige Gewinngutschriften gemäß §169 HGB nicht oder nur eingeschränkt disponiert werden kann. Vielmehr schließt sich der VwGH - jedenfalls für vertragliche Gestaltungen der vorliegenden Art - der bei Littman a.a.O., RdNr. 105 zu §15, wiedergegebenen und von diesem Autor geteilten Ansicht von Thiel an. Darnach können Verluste über die Einlage des Kommanditisten hinaus im Jahr der Entstehung nicht den Kommanditisten, sie müssen den Komplementär treffen, der solange dafür einsteht, bis diese Verluste durch spätere Gewinne abgedeckt sind. Die dazu verwendeten Gewinnanteile sind dementsprechend (nach Meinung des Autors auch handelsrechtlich) steuerrechtlich Gewinne des Komplementärs. Daß allein diese Lösung möglich sei - so wird zutreffenderweise weiter ausgeführt -, zeige die ordnungsmäßige Darstellung in der Handelsbilanz.

Ein auf der Aktivseite ausgewiesenes, durch Verlustabschreibung entstandenes negatives Kapitalkonto des Kommanditisten sei ein bloßer Luftposten, der nur die Hoffnung auf Abdecken durch zukünftige Gewinne, aber keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten beinhalte. Eine Aktivierung unter diesem Gesichtspunkt bedeute eine nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung verbotene Aktivierung künftiger Gewinnchancen.

Dieser Auffassung schließt sich Littmann unter Zitierung weiterer Belegstellen mit Recht an, da der Kommanditist, nachdem seine Einlage durch den Verlust aufgezehrt ist, den auf ihn vertraglich entfallenden Verlustanteil wirtschaftlich nicht trägt. Hat der Kommanditist seine Einlage einmal einbezahlt, so beträgt sein Kapitalkonto im schlimmsten Fall Null, darunter kann es als Ausdruck echter Vermögensminderung nicht sinken. Er hat somit auch finanziell keine Verpflichtung, einen über die geleistete Einlage hinausgehenden Verlust abzudecken, weder den Gläubigern der Kommanditgesellschaft noch seinen Mitgesellschaftern gegenüber.'

Aus Anlaß des Beschwerdeverfahrens B157/80 hat der VfGH die Gesetzmäßigkeit des genannten Erlasses des Bundesministers für Finanzen geprüft; er hat ihn als Rechtsverordnung qualifiziert und mit Erkenntnis vom 2. Oktober 1984, V19/84-11, aufgehoben, weil er entgegen dem Gebot des §2 Abs1 litf des Bundesgesetzes über das Bundesgesetzblatt nicht im Bundesgesetzblatt kundgemacht worden war. In diesem Erkenntnis brachte der Gerichtshof zum Ausdruck, daß er im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit des Inhaltes der Verordnung keine Bedenken hatte. Ausgehend von der Auslegung des §4 Abs1 EStG durch den VwGH hat er die von Ruppe erhobenen Einwände, diese Vorgangsweise führe zu einer Gleichbehandlung ungleicher Fälle, weil der Kommanditist, dem Verluste nach Erschöpfung seiner Einlage zugerechnet werden und der damit rechnen muß, daß spätere Gewinne zum Ausgleich seines negativen Kontos herangezogen werden, steuerlich genauso behandelt werde wie der Kommanditist, der von der Verlusttragung ausgeschlossen wird und daher an späteren Gewinnen beteiligt bleibt (Verlustzuweisungen an Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, ÖStZ 1980, 170 ff., 174), deshalb nicht aufgegriffen, weil die steuerliche Behandlung der beiden Personengruppen bei späterer Gewinnerzielung ohnehin in dem Maße verschieden ist, als zugerechnete Verluste bis zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos der Annahme einer Vermögensvermehrung entgegenstehen. Der Gerichtshof hat zu dieser Frage im Anlaßbeschwerdeverfahren aber deshalb nichts mehr gesagt, weil die Aufhebung des Bescheides schon im Hinblick auf die Aufhebung des Erlasses und die - nicht auszuschließende - Möglichkeit geboten war, daß die belangte Behörde auf dem Boden der bereinigten Rechtslage zu einem anderen Ergebnis gelangen könnte.

2. Die neue - weitgehend an den gleichfalls 1981 neu geschaffenen §15a des deutschen Einkommensteuergesetzes angelehnte - Regelung wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (850 BlgNR XV. G P) im Kern mit folgenden Erwägungen begründet:

'Der vorliegende Entwurf trägt im neuen §23a den vorgebrachten Bedenken gegen die derzeitige Besteuerungspraxis bei der Zurechnung von Verlusten an Kommanditisten und andere beschränkt haftende Mitunternehmer Rechnung. Außerdem soll durch die Neuregelung des §23a den Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der sogenannten Verlustzuweisungs- oder Abschreibungsgesellschaften in einer gegenüber der derzeitigen Besteuerungspraxis wirksameren Weise entgegengetreten werden. Im Hinblick auf die Verlustzuweisungs- oder Abschreibungsgesellschaften hat auch der Gesetzgeber in der Bundesrepublik Deutschland Regelungen zur Begrenzung von Verlustverrechnungsmöglichkeiten getroffen.

Nach der vorgeschlagenen Regelung sind Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung zwar stets ihm selbst zuzurechnen. Allerdings dürfen solche Verluste nicht ausgeglichen oder vorgetragen werden, soweit sie die geleistete Einlage übersteigen und somit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Das Verlustausgleichsverbot bezieht sich auf sämtliche Verluste, die sich auf Grund der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft ergeben, somit nicht nur auf Verluste im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens des Kommanditisten. Das Kapitalkonto des Kommanditisten umfaßt alle nach den steuerlichen Vorschriften in den Betriebsvermögensvergleich einzubeziehenden Wirtschaftsgüter, also auch sein Sonderbetriebsvermögen (sogenanntes steuerliches Kapitalkonto).'"

Sodann formuliert er folgende Bedenken:

"Der VfGH hält vorläufig daran fest, daß das Einkommensteuerrecht nach Haftungsverhältnissen unterscheiden und Vermögensbewegungen steuerlich unberücksichtigt lassen kann, die sich auf die wirtschaftliche Lage des Kommanditisten weder negativ noch positiv auswirken. Er hat aber das Bedenken, daß die neue Regelung nicht mehr auf Haftungsverhältnisse abstellt, sondern die steuerliche Auswirkung von Verlusten der Gesellschafter in erheblichem Maße von Größen abhängig macht, die mit der wirtschaftlichen Lage der Beteiligten unter dem hier maßgeblichen Blickwinkel in keinem Zusammenhang stehen. So hat etwa schon Ruppe in seinen Bemerkungen zum Ministerialentwurf des Abgabenänderungsgesetzes 1981 (SWK 1981, A I 201 ff., 204) bemängelt, daß

'nun nicht mehr auf die individuellen Haftungsverhältnisse beim jeweiligen Kommanditisten, sondern nur auf sein Kapitalkonto abgestellt wird. Das bedeutet, daß

-

übernommene Zusatzhaftungen, Abdeckungszusagen, ja sogar Verlustübernahmeverpflichtungen, soweit sie nicht im Kapitalkonto ihren Niederschlag finden, für die Verlustzurechnung irrelevant sind;

-

daß sogar im Fall einer nicht vollständigen Einzahlung der Kommanditisteneinlage eine Verlustzurechnung offenbar nicht in der Höhe der ganzen (teilweise noch ausstehenden) Einlage möglich ist, obwohl der Kommanditist selbstverständlich auch mit der ausstehenden Einlage haftet;

-

daß das Wiederaufleben der Haftung durch Entnahmen für die Verlustzurechnung irrelevant ist.

Mit dem Regelungszweck stehen derartige Effekte offenbar nicht im Einklang, weil die Verlustzurechnung sich damit in vielen Fällen von der Haftungslage löst.'

Dabei scheint die Unsachlichkeit der Regelung nicht sowohl im Abstellen auf das steuerliche Kapitalkonto, als vielmehr in der ausschließlichen Maßgeblichkeit des Kapitalkontos (gleich welcher Art) zu liegen. So führen etwa Jud und Ruppe (Verluste bei beschränkter Haftung, QuHGZ 1982, 85 ff., 95 f.) aus:

'Das handelsrechtliche Kapitalkonto gibt als buchmäßiger Niederschlag des Kapitalanteils des Kommanditisten dessen Haftung als Gesellschafter grundsätzlich nicht wieder:

-

Vertraglich vereinbarte Zusatzhaftungen können schon deshalb nicht auf dem Kapitalkonto erkannt werden, daß sie sich mangels Bewertung und Bewertbarkeit einer buchhalterischen Erfassung entziehen. Erst nach ihrer Konkretisierung können sie kontowirksam werden.

-

Gesetzliche Haftungen scheinen genauso wie nicht geleistete Einlagen auf dem Kapitalkonto nicht auf.

-

Das normative System der veränderlichen Kapitalanteile zielt allein darauf ab, das Verhältnis der Beteiligung der Gesellschafter zueinander in Rechnungsziffern auszudrücken, nicht jedoch deren konkrete Haftsumme offenzulegen. Dies wäre auch aufgrund der Haftungsanordnungen im Bereich der gesetzlichen Haftungsfälle unmöglich und sogar im Regelfall unverständlich, da sie ja gerade nicht auf den jeweiligen oder einen bestimmten Stand des Kapitalkontos, sondern auf den Stand des Handelsregisters abstellen.

Das handelsrechtliche Kapitalkonto ist somit nur dann Ausdruck der Haftungslage des Kommanditisten, wenn er die Pflicht- = Hafteinlage zur Gänze geleistet hat und keine sonstigen gesetzlichen oder vertraglichen Haftungsgründe vorliegen. Und auch diese Aussage stimmt nur insofern, als man Haftung mit Vermögenseinsatz bzw. Verlustpotential gleichsetzt. Denn im Falle der erbrachten Hafteinlage haftet der Kommanditist ja überhaupt nicht mehr, er kann allein die Einlage verlieren.

...

Die Übersicht macht deutlich, daß das handelsrechtliche Kapitalkonto grundsätzlich kein geeigneter Gradmesser der Haftung des Kommanditisten ist. Und zwar nicht (nur) deshalb, weil das Auseinanderfallen von Hafteinlage (vermögensmäßiger Belastung) und Kapitalkonto in zahlreichen und typischen Fällen festgestellt werden kann, sondern (vielmehr) weil das Kapitalkonto überhaupt nicht der buchmäßige Ausweis der Haftung ist. Ja, es ist nicht einmal der buchmäßige Ausweis der Höhe der im Innenverhältnis bestehenden Auffüllungsverpflichtung mit zukünftigen Gewinnen.

...

Das handelsrechtliche Kapitalkonto ist grundsätzlich keine Ziffer, an der die Höhe der vermögensmäßigen Beteiligung des Kommanditisten direkt abgelesen werden kann. Daher kann aus ihm auch nicht die Höhe der tatsächlich vom Kommanditisten zu tragenden Vermögensminderung entnommen werden.

-

Der Kapitalanteil und damit auch das Kapitalkonto ist nur eine Rechengröße, welche den verhältnismäßigen Maßstab der gegenwärtigen wirtschaftlichen Beteiligung für den Augenblick seiner Konkretisierung darstellt: Er dient dazu, den Gewinn- oder Verlustanteil zu ermitteln, die Entnahmerechte festzulegen und das Auseinandersetzungsguthaben zu berechnen.

-

Das Kapitalkonto gibt nicht den wirklichen Wert der Beteiligung, sondern ihren Bilanzwert wieder. Aufgrund der Fortführung des Kapitalkontos von der Eröffnungsbilanz bis zur Auseinandersetzungsbilanz, die nach den Bilanzierungsgrundsätzen zu erfolgen hat, differieren tatsächlicher und Bilanzwert.

-

Auch das Beteiligungsverhältnis selbst wird durch das Kapitalkonto nicht endgültig und unverrückbar wiedergespiegelt. Denn erst wenn die Mitgliedschaft endet, kann die vermögensmäßige Position der Gesellschafter festgestellt werden. Die dann vorzunehmenden Gewinnzuschreibungen und die Verlustverteilungen lassen die tatsächliche Belastung der Vermögenssphäre des Kommanditisten sichtbar werden.

Während das handelsrechtliche Kapitalkonto wenigstens in Einzelfällen das momentane Haftungsmaß ausdrücken kann, ist es für den Ausweis der vermögensmäßigen Belastung des Kommanditisten völlig ungeeignet.'

In dieselbe Richtung gehen die Bedenken auch bei Gassner, Personengesellschaften und Verlustausgleich, ÖStZ 1982, 259 ff., 262 f., und Pokorny, Durchbricht §23a EStG die Grundsätze der Einkommensbesteuerung? SWK 1983, A I 233 ff., und, Das Unrecht aus dem Steuerrecht, SWK 1984, A I 265 ff., 269; ähnlich, wenn auch grundsätzlicher, die Kritik bei Bertl und Kofler, Gesetzliche Regelung kontra Verkehrsauffassung, SWK 1984, A I 275 ff. (zu §15a dEStG vgl. Herrmann - Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Bd. 5, Anm. 141 Kritik und Anm. 221 aE).

Betont sei, daß der Gerichtshof weder die mangelnde Übereinstimmung zwischen der Überschrift des§23a EStG und seinem Inhalt oder zwischen der ihm zugrunde liegenden Idee und ihrer normativen Verwirklichung noch die Abweichung vom sonst bestehenden Ordnungssystem für verfassungswidrig hält und auch nicht in Zweifel zieht, daß erechtfertigte rechtspolitische Anliegen aus Gründen praktischer Handhabung vergröbernde Regelungen erfordern können. Ausschlaggebend ist vielmehr das Bedenken, daß die starre Anknüpfung an das Kapitalkont

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at