

TE Vwgh Erkenntnis 1989/9/12 88/14/0188

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 12.09.1989

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
32/06 Verkehrsteuern;
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;

Norm

AbgÄG 01te 1987 Abschn1 Art2 Z1;
EStG 1972 §23a idF BGBl 1987/80;
1. EStG 1972 § 23a gültig von 13.03.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 23a gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1986 aufgehoben durch BGBl. Nr. 207/1986

Beachte

Besprechung in: ÖStZ 1990, 87;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde 1. der B Ges.m.b.H. & Co KG, 2. des HB und 3. der BB, alle in S, alle vertreten durch Dr. Karl Friedrich Strobl, Rechtsanwalt in Salzburg, Petersbrunnstraße 1a, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat I, vom 7. Juli 1988, Zl. 66-GA 3 BK-DWo/88, betreffend Gewerbesteuer und Feststellung von Einkünften für 1985, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde 1. der B Ges.m.b.H. & Co KG, 2. des HB und 3. der BB, alle in S, alle vertreten durch Dr. Karl Friedrich Strobl, Rechtsanwalt in Salzburg, Petersbrunnstraße 1a, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat römisch eins, vom 7. Juli 1988, Zl. 66-GA 3 BK-DWo/88, betreffend Gewerbesteuer und Feststellung von Einkünften für 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund zu gleichen Teilen Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Erstbeschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG), an der die beiden anderen Beschwerdeführer als Kommanditisten beteiligt sind. In einem Bescheid vom 18. August 1987 wies das Finanzamt bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der im Rahmen der KG erzielten Einkünfte die für die Kommanditisten angefallenen Verluste als gemäß § 23a EStG 1972 nicht ausgleichs- bzw. vortragsfähig aus, wogegen die Erstbeschwerdeführerin Berufung erhob. Das Finanzamt führte auf Grund dieser Berufung ein Ermittlungsverfahren durch und erließ im Anschluß daran eine abweisende Berufungsvorentscheidung, worauf die Erstbeschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte. Auch diese gab der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid im Beschwerdepunkt (betreffend § 23a EStG 1972) keine Folge und begründete ihre Entscheidung im wesentlichen damit, daß bei der Ermittlung des nach § 23a Abs. 1 EStG 1972 maßgeblichen Betriebsvermögens auch - positives wie negatives - Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen sei. Finde das Betriebsgrundstück als Sonderbetriebsvermögen Anerkennung, müßten auch die damit in Verbindung stehenden Kredite darin ihren Niederschlag finden. Die Behauptung, es liege Haftungskapital vor, wodurch die Anwendung des § 23a EStG 1972 ausgeschlossen sei, gehe ins Leere, da gesellschaftsvertragliche und auch sonstige Haftungserweiterungen das steuerliche Kapitalkonto nicht berührten. Die im Kalenderjahr 1985 festgestellten Verluste der Kommanditisten hätten deren negatives Kapitalkonto bereits erhöht, sodaß sie weder ausgleichsfähig, noch vortragsfähig, sondern lediglich verrechenbar seien.

Die Erstbeschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft (KG), an der die beiden anderen Beschwerdeführer als Kommanditisten beteiligt sind. In einem Bescheid vom 18. August 1987 wies das Finanzamt bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der im Rahmen der KG erzielten Einkünfte die für die Kommanditisten angefallenen Verluste als gemäß Paragraph 23 a, EStG 1972 nicht ausgleichs- bzw. vortragsfähig aus, wogegen die Erstbeschwerdeführerin Berufung erhob. Das Finanzamt führte auf Grund dieser Berufung ein Ermittlungsverfahren durch und erließ im Anschluß daran eine abweisende Berufungsvorentscheidung, worauf die Erstbeschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte. Auch diese gab der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid im Beschwerdepunkt (betreffend Paragraph 23 a, EStG 1972) keine Folge und begründete ihre Entscheidung im wesentlichen damit, daß bei der Ermittlung des nach Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 maßgeblichen Betriebsvermögens auch - positives wie negatives - Sonderbetriebsvermögen zu berücksichtigen sei. Finde das Betriebsgrundstück als Sonderbetriebsvermögen Anerkennung, müßten auch die damit in Verbindung stehenden Kredite darin ihren Niederschlag finden. Die Behauptung, es liege Haftungskapital vor, wodurch die Anwendung des Paragraph 23 a, EStG 1972 ausgeschlossen sei, gehe ins Leere, da gesellschaftsvertragliche und auch sonstige Haftungserweiterungen das steuerliche Kapitalkonto nicht berührten. Die im Kalenderjahr 1985 festgestellten Verluste der Kommanditisten hätten deren negatives Kapitalkonto bereits erhöht, sodaß sie weder ausgleichsfähig, noch vortragsfähig, sondern lediglich verrechenbar seien.

Vorliegende Beschwerde begehrt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides "gemäß § 42 Abs. 2 VwGG"; nach dem Inhalt der Beschwerdeausführungen wird inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht auf gesetzekonforme Steuerfestsetzung, der Zweitbeschwerdeführer und die Drittbeschwerdeführerin insbesondere in ihrem Recht auf Verlustausgleich und Verlustabzug verletzt.

Vorliegende Beschwerde begehrt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides "gemäß Paragraph 42, Absatz 2, VwGG"; nach dem Inhalt der Beschwerdeausführungen wird inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführer erachten sich in ihrem Recht auf gesetzekonforme Steuerfestsetzung, der Zweitbeschwerdeführer und die Drittbeschwerdeführerin insbesondere in ihrem Recht auf Verlustausgleich und Verlustabzug verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die belangte Behörde gründete den angefochtenen Bescheid auf § 23a EStG 1972 in der Fassung des Abschn I Art I des 1. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 80. Nach Abschn I Art II Z. 1 des 1. AbgÄG 1987 ist der hier maßgebliche, neu gefaßte § 23a Abs. 1 EStG 1982 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden.

1. Die belangte Behörde gründete den angefochtenen Bescheid auf Paragraph 23 a, EStG 1972 in der Fassung des Abschn römisch eins Artikel

römisch eins, des 1. AbgÄG 1987, Bundesgesetzblatt , Nr. 80. Nach Abschn römisch eins Artikel römisch zwei, Ziffer eins, des 1. AbgÄG 1987 ist der hier maßgebliche, neugefaßte Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1982 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden.

Mit Beschluß vom 22. Juni 1989, B 1275/87-12, zog der Verfassungsgerichtshof diese Übergangsbestimmung gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG im Hinblick auf ihre Verfassungsmäßigkeit in Prüfung. Der Verfassungsgerichtshof äußerte vor allem die Bedenken, daß mit der rückwirkenden Neufassung des § 23a EStG 1972 ausschließlich jene Beschwerdeführer, die im Anschluß an die Aufhebung des § 23a EStG 1972 in seiner ursprünglichen Fassung (BGBl. Nr. 620/81) durch sein Erkenntnis vom 11. Dezember 1985, G 139 ff/85, in den Anlaßfällen mit ihren Beschwerden obsiegten, (in unsachlicher Weise) um den Erfolg ihrer Beschwerden gebracht werden sollten. Mit Beschluß vom 22. Juni 1989, B 1275/87-12, zog der Verfassungsgerichtshof diese Übergangsbestimmung gemäß Artikel 140, Absatz eins, B-VG im Hinblick auf ihre Verfassungsmäßigkeit in Prüfung. Der Verfassungsgerichtshof äußerte vor allem die Bedenken, daß mit der rückwirkenden Neufassung des Paragraph 23 a, EStG 1972 ausschließlich jene Beschwerdeführer, die im Anschluß an die Aufhebung des Paragraph 23 a, EStG 1972 in seiner ursprünglichen Fassung (BGBl. Nr. 620/81) durch sein Erkenntnis vom 11. Dezember 1985, G 139 ff/85, in den Anlaßfällen mit ihren Beschwerden obsiegten, (in unsachlicher Weise) um den Erfolg ihrer Beschwerden gebracht werden sollten.

Der vorliegende Beschwerdefall war jedoch kein Anlaßfall für das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985. Die im Beschluß vom 22. Juni 1989 geäußerten Bedenken gegen Abschn I Art II Z. 1 des 1. AbgÄG 1987 treffen auf den Beschwerdefall, für den es keiner rückwirkenden Regelung im Sinne der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes bedurfte, daher nicht zu. Die belangte Behörde war nicht (erst) auf Grund des Abschn I Art II Z. 1 des 1. AbgÄG 1987, sondern (bereits) auf Grund des Art. 49 Abs. 1 B-VG verhalten, bei Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 7. Juli 1988 das am 12. März 1987 im Bundesgesetzblatt kundgemachte 1. AbgÄG 1987 anzuwenden, wobei in diesem Zusammenhang auch auf den letzten Satz auf Seite 4 des Beschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 1989 Bezug genommen sei. Der vorliegende Beschwerdefall war jedoch kein Anlaßfall für das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985. Die im Beschluß vom 22. Juni 1989 geäußerten Bedenken gegen Abschn römisch eins Artikel römisch zwei, Ziffer eins, des 1. AbgÄG 1987 treffen auf den Beschwerdefall, für den es keiner rückwirkenden Regelung im Sinne der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes bedurfte, daher nicht zu. Die belangte Behörde war nicht (erst) auf Grund des Abschn römisch eins Artikel römisch zwei, Ziffer eins, des 1. AbgÄG 1987, sondern (bereits) auf Grund des Artikel 49, Absatz eins, B-VG verhalten, bei Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 7. Juli 1988 das am 12. März 1987 im Bundesgesetzblatt kundgemachte 1. AbgÄG 1987 anzuwenden, wobei in diesem Zusammenhang auch auf den letzten Satz auf Seite 4 des Beschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 1989 Bezug genommen sei.

Keine andere Betrachtung kann gelten, wenn man die Auffassung Quantschniggs in seiner Abhandlung "Zur Änderung des § 23a EStG 1972", ÖStZ Nr. 13/87, teilt, daß das rückwirkende Inkrafttreten (u.a.) des § 23a Abs. 1 EStG 1972 für sich die verfahrensrechtliche Grundlage zu einer Wiederaufrollung rechtskräftig abgeschlossener Verfahren darstellt. Im Beschwerdefall ging es nicht um die Wiederaufrollung eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens, sondern um die (erstmalige) Erlassung einer Berufungsentscheidung, bei der, wie ausgeführt, der neugefaßte § 23a EStG 1972 schon kraft Art. 49 Abs. 1 B-VG anzuwenden war. Abschn I Art. II Z. 1 des 1. AbgÄG 1987 erscheint für den Beschwerdefall daher nicht präjudiziell. Keine andere Betrachtung kann gelten, wenn man die Auffassung Quantschniggs in seiner Abhandlung "Zur Änderung des Paragraph 23 a, EStG 1972", ÖStZ Nr. 13/87, teilt, daß das rückwirkende Inkrafttreten (u.a.) des Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 für sich die verfahrensrechtliche Grundlage zu einer Wiederaufrollung rechtskräftig abgeschlossener Verfahren darstellt. Im Beschwerdefall ging es nicht um die Wiederaufrollung eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens, sondern um die (erstmalige) Erlassung einer Berufungsentscheidung, bei der, wie ausgeführt, der neugefaßte Paragraph 23 a, EStG 1972 schon kraft Artikel 49, Absatz eins, B-VG anzuwenden war. Abschn römisch eins Artikel römisch zwei, Ziffer eins, des 1. AbgÄG 1987 erscheint für den Beschwerdefall daher nicht präjudiziell.

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß im Beschwerdefall (kein Anlaßfall, Streitjahr 1985) auch nicht im Sinne des Beschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 1989 (Seite 6) im Vertrauen auf die Rechtslage nach Inkrafttreten der Aufhebung des § 23a EStG 1972 alter Fassung ab 1. Jänner 1987 und vor dem 12. März 1987 (Kundmachung des 1. AbgÄG 1987) durch die Rückwirkung hinfällig gewordene Dispositionen getroffen werden konnten. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß im Beschwerdefall (kein Anlaßfall, Streitjahr 1985) auch nicht

im Sinne des Beschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 1989 (Seite 6) im Vertrauen auf die Rechtslage nach Inkrafttreten der Aufhebung des Paragraph 23 a, EStG 1972 alter Fassung ab 1. Jänner 1987 und vor dem 12. März 1987 (Kundmachung des 1. AbgÄG 1987) durch die Rückwirkung hinfällig gewordene Dispositionen getroffen werden konnten.

2. Die Beschwerdeführer meinen, daß die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985, G 139 ff/85, geäußerten Bedenken weitgehend auch nach der Neufassung des § 23a EStG 1972 durch das 1. AbgÄG 1987 bestehen blieben. Diese Rechtsmeinung ist in der Beschwerde allerdings in keiner Weise ausgeführt. Der Verwaltungsgerichtshof teilt sie aus folgenden Gründen nicht: 2. Die Beschwerdeführer meinen, daß die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985, G 139 ff/85, geäußerten Bedenken weitgehend auch nach der Neufassung des Paragraph 23 a, EStG 1972 durch das 1. AbgÄG 1987 bestehen blieben. Diese Rechtsmeinung ist in der Beschwerde allerdings in keiner Weise ausgeführt. Der Verwaltungsgerichtshof teilt sie aus folgenden Gründen nicht:

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985 müßte (für eine verfassungskonforme Regelung) "nicht etwa verlangt werden, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer wahrer Wert des Kapitalanteiles in Ansatz gebracht wird, denn dieser wahre Wert kann nicht jährlich festgestellt werden und tritt erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteiles zutage, sodaß dann ein Verlustausgleich möglich wird". Der Verwaltungsgerichtshof schließt daraus, daß sich die Berücksichtigung von Verlusten eines Kommanditisten an dessen Betriebsvermögen ("Kapitalanteil") orientieren darf, wie dies im neugefaßten § 23a Abs. 1 EStG 1972 der Fall ist. Des weiteren sieht der Verwaltungsgerichtshof die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 23a EStG 1972 alter Fassung im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985 insbesondere darin begründet, daß Verluste des Kommanditisten (um die es im Beschwerdefall allein geht) auch dann nicht zum Tragen kommen, wenn er sie tatsächlich aus eigenen Mitteln abdeckt. Die Regelung des neuen § 23a Abs. 1 EStG 1972, daß Verluste auch mit Einlagen des Kommanditisten verrechnet werden, zerstreut nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes diese Bedenken. Angemerkt sei schließlich, daß der Verfassungsgerichtshof in seinem Beschluß vom 22. Juni 1989, B 1275/87-12, keine amtswegige Gesetzesprüfung des § 23a Abs. 1 EStG 1972 (selbst) beschloß, obwohl sich die belangte Behörde im beim Verfassungsgerichtshof angefochtenen Bescheid auf § 23a Abs. 1 EStG 1972 in der Fassung des 1. AbgÄG 1987 gestützt hatte (Seite 2 letzter Absatz des Beschlusses). Der Verwaltungsgerichtshof findet keinen Anlaß, die Prüfung des von ihm anzuwendenden § 23a Abs. 1 EStG 1972 neuer Fassung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen. Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985 müßte (für eine verfassungskonforme Regelung) "nicht etwa verlangt werden, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer wahrer Wert des Kapitalanteiles in Ansatz gebracht wird, denn dieser wahre Wert kann nicht jährlich festgestellt werden und tritt erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteiles zutage, sodaß dann ein Verlustausgleich möglich wird". Der Verwaltungsgerichtshof schließt daraus, daß sich die Berücksichtigung von Verlusten eines Kommanditisten an dessen Betriebsvermögen ("Kapitalanteil") orientieren darf, wie dies im neugefaßten Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 der Fall ist. Des weiteren sieht der Verwaltungsgerichtshof die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Paragraph 23 a, EStG 1972 alter Fassung im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 1985 insbesondere darin begründet, daß Verluste des Kommanditisten (um die es im Beschwerdefall allein geht) auch dann nicht zum Tragen kommen, wenn er sie tatsächlich aus eigenen Mitteln abdeckt. Die Regelung des neuen Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972, daß Verluste auch mit Einlagen des Kommanditisten verrechnet werden, zerstreut nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes diese Bedenken. Angemerkt sei schließlich, daß der Verfassungsgerichtshof in seinem Beschluß vom 22. Juni 1989, B 1275/87-12, keine amtswegige Gesetzesprüfung des Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 (selbst) beschloß, obwohl sich die belangte Behörde im beim Verfassungsgerichtshof angefochtenen Bescheid auf Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 in der Fassung des 1. AbgÄG 1987 gestützt hatte (Seite 2 letzter Absatz des Beschlusses). Der Verwaltungsgerichtshof findet keinen Anlaß, die Prüfung des von ihm anzuwendenden Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 neuer Fassung beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen.

3.1. Nach § 23a Abs. 1 erster Satz EStG 1972 neuer Fassung sind Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der KG weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 abzugsfähig, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. 3.1. Nach Paragraph 23 a, Absatz eins, erster Satz EStG

1972 neuer Fassung sind Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der KG weder ausgleichsfähig noch gemäß Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer 4, EStG 1972 abzugsfähig, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht.

Der Gesetzgeber stellt somit bei der Verlustverrechnung für Kommanditisten nicht auf deren Haftungsverhältnisse, sondern auf deren Betriebsvermögen ab (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 23a EStG 1972 Tz 2, Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, EStG9, Anmerkungen 3 und 6 zu § 23a, Wiesner, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung (II), SWK 1987 AI, Seiten 159 und 161). Das Betriebsvermögen des Kommanditisten (das Betriebsvermögen "bei ihm") besteht aber nicht nur aus seinem Anteil an dem in der KG gebundenen gemeinschaftlichen Vermögen, sondern auch aus seinem Sonderbetriebsvermögen (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz 3, Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkung 6, und Wiesner, aaO, Seite 161). Zu ihm zählen nicht nur die positiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Aktiven) wie z.B. Betriebsgrundstücke, sondern auch negative Wirtschaftsgüter (Passiven) wie etwa Schulden, welche die KG (im gemeinschaftlichen Betriebsvermögen) oder der Kommanditist (im Sonderbetriebsvermögen) zur Anschaffung positiver Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens aufgenommen haben (Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkung 6, Wiesner, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung (I), SWK 1983 AI, Seite 223, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1980, Zl. 679/79, vom 4. Oktober 1983, Zlen. 83/14/0017, 0074, und vom 26. Juni 1984, Zlen. 83/14/0204, 0211). Da es bei der Verlustverrechnung um die Berücksichtigung des nach abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelten Betriebsergebnisses geht, ist auch unter dem Betriebsvermögen im Sinne des § 23a Abs. 1 EStG 1972 neuer Fassung das nach den abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelte Betriebsvermögen zu verstehen, ein Verständnis, das schon die grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich vorzunehmende steuerliche Erfolgsermittlung gebietet (vgl. auch Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkungen 6 und 9, Wiesner (I) in SWK 1983 AI Seite 219, und derselbe (II) in SWK 1987 AI Seite 161). Der Gesetzgeber stellt somit bei der Verlustverrechnung für Kommanditisten nicht auf deren Haftungsverhältnisse, sondern auf deren Betriebsvermögen ab (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Paragraph 23 a, EStG 1972 Tz 2, Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, EStG9, Anmerkungen 3 und 6 zu Paragraph 23 a, Wiesner, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung (römisch zwei), SWK 1987 AI, Seiten 159 und 161). Das Betriebsvermögen des Kommanditisten (das Betriebsvermögen "bei ihm") besteht aber nicht nur aus seinem Anteil an dem in der KG gebundenen gemeinschaftlichen Vermögen, sondern auch aus seinem Sonderbetriebsvermögen (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz 3, Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkung 6, und Wiesner, aaO, Seite 161). Zu ihm zählen nicht nur die positiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Aktiven) wie z.B. Betriebsgrundstücke, sondern auch negative Wirtschaftsgüter (Passiven) wie etwa Schulden, welche die KG (im gemeinschaftlichen Betriebsvermögen) oder der Kommanditist (im Sonderbetriebsvermögen) zur Anschaffung positiver Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens aufgenommen haben (Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkung 6, Wiesner, Der Mitunternehmer mit beschränkter Haftung (römisch eins), SWK 1983 AI, Seite 223, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 1980, Zl. 679/79, vom 4. Oktober 1983, Zlen. 83/14/0017, 0074, und vom 26. Juni 1984, Zlen. 83/14/0204, 0211). Da es bei der Verlustverrechnung um die Berücksichtigung des nach abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelten Betriebsergebnisses geht, ist auch unter dem Betriebsvermögen im Sinne des Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 neuer Fassung das nach den abgabenrechtlichen Vorschriften ermittelte Betriebsvermögen zu verstehen, ein Verständnis, das schon die grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich vorzunehmende steuerliche Erfolgsermittlung gebietet vergleiche , auch Schögl-Wiesner-Nolz-Kohler, aaO, Anmerkungen 6 und 9, Wiesner (römisch eins) in SWK 1983 AI Seite 219, und derselbe (römisch zwei) in SWK 1987 AI Seite 161).

3.2. Dem Begehren der Erstbeschwerdeführerin (KG) in der Berufung vom 18. September 1987, die Verlustanteile der Kommanditisten nicht bloß im Sinne des § 23a EStG 1972 für beschränkt vortragsfähig zu erklären, sondern zum Verlustausgleich zuzulassen, hielt das Finanzamt mit Vorhalt vom 30. Oktober 1987 entgegen, daß die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten bereits vor Verlustzuweisung negativ wären, was die Erstbeschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1987 nicht in Abrede stellte. Es wäre jedoch auf Grund der Neufassung des § 23a EStG 1972 nicht mehr von den steuerlichen Kapitalkonten auszugehen, sondern von einem negativen Betriebsvermögen. Von einem negativen Betriebsvermögen der Kommanditisten könne im Beschwerdefall jedoch schon deshalb nicht gesprochen werden, weil diese Kreditnehmer von auf der Passivseite (der Bilanz der KG) ausgewiesenen Krediten seien, die sie (die Kommanditisten) auf der im steuerlichen "Sondervermögen" stehenden Liegenschaft sicherstellen hätten lassen. 3.2. Dem Begehren der Erstbeschwerdeführerin (KG) in der Berufung vom

18. September 1987, die Verlustanteile der Kommanditisten nicht bloß im Sinne des Paragraph 23 a, EStG 1972 für beschränkt vortragsfähig zu erklären, sondern zum Verlustausgleich zuzulassen, hielt das Finanzamt mit Vorhalt vom 30. Oktober 1987 entgegen, daß die steuerlichen Kapitalkonten der Kommanditisten bereits vor Verlustzuweisung negativ wären, was die Erstbeschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1987 nicht in Abrede stellte. Es wäre jedoch auf Grund der Neufassung des Paragraph 23 a, EStG 1972 nicht mehr von den steuerlichen Kapitalkonten auszugehen, sondern von einem negativen Betriebsvermögen. Von einem negativen Betriebsvermögen der Kommanditisten könne im Beschwerdefall jedoch schon deshalb nicht gesprochen werden, weil diese Kreditnehmer von auf der Passivseite (der Bilanz der KG) ausgewiesenen Krediten seien, die sie (die Kommanditisten) auf der im steuerlichen "Sondervermögen" stehenden Liegenschaft sicherstellen hätten lassen.

Einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 21. Dezember 1987 zufolge ergab sich aus dem bisherigen Ermittlungsverfahren, daß das Betriebsgrundstück von der KG bilanziertes positives und der zu dessen Erlangung aufgenommene Kredit von der KG bilanziertes negatives Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten wäre. Nach § 23a EStG 1972 seien jedoch für die Ermittlung des maßgeblichen Betriebsvermögens auch (positive und negative) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zu berücksichtigen. Dabei komme es im Beschwerdefall zu einem Überhang des negativen Betriebsvermögens. Die Erstbeschwerdeführerin möge geeignetes Zahlenmaterial zur Erhärtung ihrer Behauptung beibringen, es liege positives Betriebsvermögen der Kommanditisten vor. Einem weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 21. Dezember 1987 zufolge ergab sich aus dem bisherigen Ermittlungsverfahren, daß das Betriebsgrundstück von der KG bilanziertes positives und der zu dessen Erlangung aufgenommene Kredit von der KG bilanziertes negatives Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten wäre. Nach Paragraph 23 a, EStG 1972 seien jedoch für die Ermittlung des maßgeblichen Betriebsvermögens auch (positive und negative) Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zu berücksichtigen. Dabei komme es im Beschwerdefall zu einem Überhang des negativen Betriebsvermögens. Die Erstbeschwerdeführerin möge geeignetes Zahlenmaterial zur Erhärtung ihrer Behauptung beibringen, es liege positives Betriebsvermögen der Kommanditisten vor.

Darauf wies die Erstbeschwerdeführerin neuerlich auf die Kreditaufnahme (4,5 Mio S) durch die Kommanditisten hin, womit deren Haftungsgrundlage nicht die im Handelsregister eingetragene haftende Einlage, sondern die tatsächliche Kreditaufnahme und der aushaftende Kredit wären, sodaß hier Haftungskapital vorliege und § 23a EStG 1972 neuer Fassung nicht zum Zug komme. Darauf wies die Erstbeschwerdeführerin neuerlich auf die Kreditaufnahme (4,5 Mio S) durch die Kommanditisten hin, womit deren Haftungsgrundlage nicht die im Handelsregister eingetragene haftende Einlage, sondern die tatsächliche Kreditaufnahme und der aushaftende Kredit wären, sodaß hier Haftungskapital vorliege und Paragraph 23 a, EStG 1972 neuer Fassung nicht zum Zug komme.

Das Finanzamt vertrat dem gegenüber in der Berufungsvorentscheidung unter anderem die Auffassung, daß es auf das "Haftungskapital" nicht ankomme und daß die Kommanditisten unter Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens negatives Betriebsvermögen gehabt hätten.

3.3. Unter Bedachtnahme auf die in Punkt 3.2. festgehaltene Verfahrensergebnisse kann der in der Beschwerde in den Vordergrund gerückten Frage, ob der Begriff "negatives Kapitalkonto" in § 23a Abs. 1 EStG 1972 alter Fassung mit dem Begriff "negatives Betriebsvermögen" in § 23a Abs. 1 EStG 1972 neuer Fassung bedeutungsgleich ist - das Schrifttum bejaht diese Frage (Quantschnigg, aaO, Wiesner (II) in SWK 1987 AI Seite 161) - , kein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen werden. Spätestens seit der Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1987 war der Erstbeschwerdeführerin nach ihrem eigenen Vorbringen klar, daß es nur noch um das "negative Betriebsvermögen" im Sinne des § 23a Abs. 1 EStG 1972 neuer Fassung und um den Nachweis ging, daß das Betriebsvermögen der Kommanditisten entgegen dem Ausweis in der Bilanz der KG zum 31. Dezember 1985 positiv war. Mit dem Hinweis auf die Kreditaufnahme durch die Kommanditisten wurde positives Betriebsvermögen jedoch nicht dargetan. Wurde doch der Kredit (4,5 Mio S) nach dem von der Erstbeschwerdeführerin selbst vorgelegten Kreditvertrag vom 14. Jänner 1985 übereinstimmend mit der Feststellung des Finanzamtes im Vorhalt vom 21. Dezember 1987 ausdrücklich für den Ankauf einer Betriebsliegenschaft aufgenommen. Die mit der Kreditaufnahme begründete Schuld der Kommanditisten zur Anschaffung von positivem Sonderbetriebsvermögen führt aber bei diesen jedenfalls zu negativem (Sonder-)Betriebsvermögen (siehe nochmals Punkt 3.1.). Nur darauf aber und nicht auf die Haftungsverhältnisse kommt es bei Kommanditisten bei Anwendung des § 23a Abs. 1 EStG 1972 neuer Fassung an (siehe abermals Punkt 3.1.). 3.3. Unter Bedachtnahme auf die in Punkt 3.2. festgehaltene Verfahrensergebnisse kann der in der Beschwerde in den Vordergrund gerückten Frage, ob der Begriff "negatives Kapitalkonto" in Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 alter

Fassung mit dem Begriff "negatives Betriebsvermögen" in Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 neuer Fassung bedeutungsgleich ist - das Schrifttum bejaht diese Frage (Quantschnigg, aaO, Wiesner (römisch zwei) in SWK 1987 AI Seite 161) - , kein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen werden. Spätestens seit der Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1987 war der Erstbeschwerdeführerin nach ihrem eigenen Vorbringen klar, daß es nur noch um das "negative Betriebsvermögen" im Sinne des Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 neuer Fassung und um den Nachweis ging, daß das Betriebsvermögen der Kommanditisten entgegen dem Ausweis in der Bilanz der KG zum 31. Dezember 1985 positiv war. Mit dem Hinweis auf die Kreditaufnahme durch die Kommanditisten wurde positives Betriebsvermögen jedoch nicht dargetan. Wurde doch der Kredit (4,5 Mio S) nach dem von der Erstbeschwerdeführerin selbst vorgelegten Kreditvertrag vom 14. Jänner 1985 übereinstimmend mit der Feststellung des Finanzamtes im Vorhalt vom 21. Dezember 1987 ausdrücklich für den Ankauf einer Betriebsliegenschaft aufgenommen. Die mit der Kreditaufnahme begründete Schuld der Kommanditisten zur Anschaffung von positivem Sonderbetriebsvermögen führt aber bei diesen jedenfalls zu negativem (Sonder-)Betriebsvermögen (siehe nochmals Punkt 3.1.). Nur darauf aber und nicht auf die Haftungsverhältnisse kommt es bei Kommanditisten bei Anwendung des Paragraph 23 a, Absatz eins, EStG 1972 neuer Fassung an (siehe abermals Punkt 3.1.).

4. Die Beschwerde vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 4. Die Beschwerde vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundesminister für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundesminister für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, Bundesgesetzblatt, Nr. 206.

Wien, am 12. September 1989

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1989:1988140188.X00

Im RIS seit

16.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at