jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1984/6/7 B401/79

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.06.1984

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
StGG Art5
BAO §§124ff
BAO §22
BAO §115
EStG §4 Abs3 und Abs4

Leitsatz

EStG 1972; Darlehensaufnahme zur Finanzierung vorheriger Entnahmen zugunsten der Gesellschafter nicht als betrieblich verursachte Betriebsausgabe iS des §4 Abs3 und 4 anerkannt; keine denkunmögliche Gesetzesanwendung; keine willkürliche Annahme eines Mißbrauchs iS des §22 BAO

Spruch

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

1.1. Der Betrieb der Gumpoldskirchner Lederfabrik F M & Co Kommanditgesellschaft (künftig: KG) wurde von deren Gesellschaftern laut Notariatsakt vom 22. November 1975 unter Berufung auf die Bestimmungen des Strukturverbesserungsgesetzes in die mit einem Stammkapital von 6000000 S neugegründete Gumpoldskirchner Lederfabrik F M & Co Gesellschaft mbH (künftig: GesmbH) eingebracht. Die Eintragungen im Handelsregister fanden am 28. November 1975 statt; die GesmbH ist somit Gesamtrechtsnachfolgerin der KG.

1.2. An der KG waren ein Komplementär und zwei Kommanditisten zu je einem Drittel als Gesellschafter beteiligt. Die gleichen Gesellschafter halten die Geschäftsanteile der GesmbH. In der KG waren die Kapitalkonten aller Gesellschafter mit je 734000 S (zusammen 2202000 S) ausgewiesen, die Entnahmen und die Gewinnbeteiligung wurden über Privatdarlehenskonten verrechnet, die zum 28. Feber 1975 zusammen einen Stand von 5368495,54 S aufwiesen. In der Bilanz zum 28. Feber 1975 wurden allerdings die "Gesellschafterdarlehen" nicht mit diesem Betrag ausgewiesen, statt dessen fand sich auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung "Privatkonto" bei jedem der drei Gesellschafter ein Betrag von 2210501,49 S (somit zusammen ein Betrag von 6631504,46 S), womit die bisherigen Gesellschafterdarlehen in Höhe von 5368495,54 S um Entnahmen von 12000000 S vermindert wurden. Diese

Entnahmen wurde auf die drei Gesellschafter so aufgeteilt, daß sich für jeden eine Schuld an die KG in der Höhe von 2210501,49 S ergab. Nach der Anlage zur Bilanz handelt es sich hiebei um Entnahmen für Steuern (für die Jahre 1974 und 1975 und für Aufwertungsgewinn).

1.3. Anläßlich einer vom August 1977 bis Jänner 1978 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß die Entnahmen von 12000000 S am 26. Feber 1975 durch Übertragung dieses Betrages vom Konto der Gesellschaft auf Sparbücher der Gesellschafter durchgeführt wurden und die hiedurch bewirkten Überziehungen durch Kreditaufnahme bei der CA-BV am 27. Feber 1975 ausgeglichen wurden.

Hierauf hielt der Betriebsprüfer im Prüfungsbericht fest, daß diese Verbindlichkeit aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden sei, da die Kreditaufnahme zur Durchführung der am Vortag vor der Kreditaufnahme für private Zwecke getätigten Entnahmen gedient habe und daß die mit der Darlehensaufnahme verbundenen Zinsen keine Betriebsausgaben darstellten. Der Prüfungsbericht weist, dem Rechnung tragend, als steuerliche Feststellung rechnungsmäßig anstatt 6000000 S ein Stammkapital von 15400000 S aus.

1.4. Nach Wiederaufnahme des Verfahrens erging ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1975. Die dagegen erhobene Berufung der GesmbH, in der geltend gemacht wurde, es sei unverständlich, daß die Finanzierung der Entnahme thesaurierter Gewinne keine steuerliche Anerkennung finde; das aufgenommene Darlehen solle hinsichtlich eines Betrages von 5368495,54 S diesem Zwecke dienen, wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld., Berufungssenat VIII, GZ 6-2812/3/78, als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt:

"In Streit steht, ob Zinsen und sonstige Spesen, die für ein zur Finanzierung von Entnahmen im Gesamtausmaß von 12000000 S aufgenommenes Darlehen bezahlt werden mußten, als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Betriebsausgaben sind nach §4 Abs4 EStG nur Aufwendungen, die durch den Betrieb 'veranlaßt' sind. Von einer solchen Veranlassung kann im allgemeinen nicht die Rede sein, wenn einem Betrieb Eigenkapital zu Zwecken entnommen wird, die völlig außerhalb dieses Betriebes liegen und unmittelbar dadurch die Aufnahme eines Kredites notwendig wird. Wollte man dem Standpunkt der Bw. folgen, hätte es jeder Steuerpflichtige in der Hand, auf dem angegebenen Weg Darlehenszinsen zu Betriebsausgaben zu machen, obwohl die Darlehensaufnahme nicht durch den Betrieb veranlaßt war (vgl. VwGH vom 21. September 1961, 1753/60). Im gegenständlichen Fall steht nun außer Streit, daß das strittige Darlehen zur Finanzierung von Entnahmen aufgenommen wurde, also zur Finanzierung von Leistungen, die außerhalb des Betriebsgeschehens stehen. Nun kann zwar nicht in Abrede gestellt werden, daß zumindest für einen Teil - etwa 50 vH - des Darlehens insoweit ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht, als dieser Teil der Entnahmen in der Zukunft zur Begleichung von Steuerschulden heranzuziehen sein wird, die zumindestens überwiegend durch die Gewinne des Betriebes veranlaßt sind. Allein auch insoweit kann nicht von einer betrieblichen Veranlassung gesprochen werden, da §20 des EStG ausdrücklich festlegt, daß die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. ... es (wäre) nämlich der Bw. bzw. ihren Gesellschaftern frei gestanden, jenen Teil des Eigenkapitals, der zur Begleichung der Steuerschulden erforderlich ist, nicht in gebundenes Kapital umzuwandeln. Auch von der Betriebsprüfung wurde eine entsprechende Handlungsweise vorgeschlagen und die Anerkennung dieser Handlungsweise angeboten. Wenn die Bw. von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht hat, sondern - obwohl die Begleichung der Steuerschulden erst in einem geraumen Zeitpunkt nach der Tätigung der Entnahme spruchreif geworden ist - unmittelbar vor der Umwandlung ein Darlehen in beträchtlicher Höhe zur Finanzierung von Entnahmen aufgenommen hat, die im übrigen den für die Begleichung der Steuerschulden notwendigen Betrag um etwa 122 vH übersteigen, so kann darin unter diesen Umständen keine angemessene Maßnahme erblickt werden. Denn es widerspricht kaufmännischen Überlegungen, einen teuren Kredit aufzunehmen, das aufgenommene Geld auf Sparbücher zu legen und die die Sparbuchzinsen übersteigenden Zinsen zu bezahlen, obwohl man genau weiß, daß das erforderliche Geld erst geraume Zeit später gebraucht werden wird. Jeglicher Zusammenhang mit dem Betrieb fehlt aber hinsichtlich des die Abgabeverpflichtungen übersteigenden Ausmaßes der Entnahmen. ... Dazu kommt aber noch, daß die thesaurierten Gewinne die zu erwartenden Abgabeverpflichtungen nicht übersteigen und der Hinweis auf die 'Entnahmen von thesaurierten Gewinnen' daher höchstens als zusätzliches Argument für die Beurteilung jenes Teiles des Darlehens als betrieblich herangezogen werden kann, der zur Finanzierung von Entnahmen zur Begleichung von Einkommensteuerschulden, die mit dem Betrieb zusammenhängen, aufgenommen wurde, nicht aber als

Argument für darüber hinausgehende Entnahmen, die sogar das ausgewiesene Betriebsvermögen erheblich übersteigen.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß die Aufnahme des strittigen Darlehens nicht als betrieblich verursacht anerkannt werden kann, sie sich vielmehr als im Sinne des §22 BAO unangemessene Maßnahme darstellt, für die offenbar nur der Gedanke maßgebend war, dem Betrieb vor dem Übergang in eine GmbH so viel Mittel wie nur möglich zugunsten der Gesellschafter zu entziehen und mit dieser Last die GmbH zu belasten, die dadurch ihre Gewinne durch die Zinsenlasten von etwa 1000000 S jährlich auf Dauer schmälern könnte. ..."

2.1. Gegen diesen Bescheid richtet sich die auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichbehandlung aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums geltend gemacht und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird.

2.2. Die bel. Beh. hat eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde begehrt.

3. Der VfGH hat über die - zulässige - Beschwerde erwogen:

3.1. Die Bf. hat gegen die Verfassungsmäßigkeit der Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides (insbesondere §4 Abs3 und Abs4 EStG 1972) keine Bedenken vorgebracht. Solche sind auch im Verfahren vor dem VfGH nicht entstanden.

3.2. Bei der Unbenklichkeit der Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides könnte die Bf. im Eigentumsrecht nur dann verletzt worden sein, wenn die Behörde das Gesetz denkunmöglich angewendet hätte, im Gleichheitsrecht nur dann, wenn sie willkürlich vorgegangen wäre. Beides wird von der Bf. behauptet.

3.3. Die Bf. beruft sich zunächst auf §122 HGB, wonach persönlich haftende Gesellschafter einer KG die Auszahlung eines festgestellten Gewinnanteiles verlangen können, wenn dies nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereiche; die Kommanditisten seien gemäß §169 HGB ohne Einschränkung zu solchen Entnahmen berechtigt. Die KG habe in den Geschäftsjahren 1972 bis 1975 und auch schon vorher durchwegs bedeutende Gewinne ausgewiesen. Nach Schlegelberger und Hämmerle - Wünsch handle es sich bei festgestellten und auf "Privatdarlehenskonto" ausgewiesenen Gewinnen um selbständige, vom Gesellschaftsverhältnis losgelöste Individualansprüche der Gesellschafter. Wenn die Finanzbehörden bei juristischen Personen Zinsen von Kreditaufnahmen, die ausschließlich zur Erfüllung beschlossener Gewinnausschüttungen aufgenommen wurden, als Betriebsausgaben anerkennen, dies aber bei Personengesellschaften verneinen, liege eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor. Die bel. Beh. könne auch keine Gesetzesvorschrift zur Untermauerung ihres verfehlten Standpunktes heranziehen, zumal die KG weder überschuldet gewesen sei noch in den vergangenen Jahren von den Gesellschaftern zu hohe Entnahmen getätigt worden seien. Die von den Gesellschaftern der KG ausschließlich zur Bezahlung ihrer privaten Steuern, welche aufgrund der aus der KG erzielten Gewinne entstanden seien, getätigten Entnahmen, könnten nicht dazu führen, die Bezahlung der Zinsen für einen betrieblich bedingten Kredit als private Entnahme zu behandeln. Auch der Unterschied, ob Entnahmen laufend in verschiedener Höhe oder auf einmal getätigt werden, rechtfertige nicht eine verschiedene rechtliche Behandlung. Gleiches werde demnach von der bel. Beh. ungleich behandelt.

Durch den angefochtenen Bescheid werde aber auch das den Gesellschaftern einer Personengesellschaft nach Erwirtschaftung und bilanzmäßiger Feststellung eines Gewinnes zwingend zustehende Individualrecht auf freie Verfügung und auf jederzeitige Abrufmöglichkeit ihres Gewinnanteiles mißachtet. Die bel. Beh. übersehe auch, daß für die Gesellschafter einer Personengesellschaft eine absolute Notwendigkeit zur Inanspruchnahme ihres Gewinnanteiles bestehe, da ja der festgestellte Gewinnanteil zwingend eine Steuervorschreibung nach sich ziehe. Die Auszahlung der den Gesellschaftern zustehenden Gewinnanteile könne daher denkmöglich nur eine Betriebsausgabe sein. Einen verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentumsrecht erblickt die Bf. weiters darin, daß die bel. Beh. unter Hinweis auf die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung und des Einkommensteuergesetzes das Stammkapital der Bf. eigenmächtig und ohne Bedachtnahme auf die gesetzlichen Vorschriften des GesmbH-Gesetzes mit 15400000 S festgesetzt habe. Nach §52 GesmbH-Gesetz setze die Erhöhung des Stammkapitals zwingend einen Beschluß auf Abänderung des Gesellschaftsvertrages, einen in Notariatsaktform zu errichtenden Übernahmevertrag, sowie eine Eintragung des Beschlusses auf Erhöhung des Stammkapitals im Handelsregister voraus. Die Festsetzung eines erhöhten Stammkapitals sei von der Bf. schon in der Berufung bekämpft, jedoch von der bel. Beh. nicht erledigt worden. Gehe man davon aus, daß dieses Schweigen einer Bestätigung der erstinstanzlichen Entscheidung gleichkomme, so sei auch in diesem Falle "ohne gesetzliche Grundlage durch eine unzulässige Besteuerung ein Eingriff

in das Eigentum der Bf. erfolgt".

3.4.1. Die bel. Beh. nimmt für ihren Standpunkt Bezug auf das Erk. des VwGH vom 23. März 1979, Z 1218, 1287/78; dort sagte der VwGH aus, es sei unrichtig, eine Kreditaufnahme als betrieblich veranlaßt zu werten und dadurch finanzierte Entnahmen als wirtschaftlich durch den Betrieb verursacht anzuerkennen, wenn die Entnahmen der Bestreitung von einkommensteuerlich nicht abzugsfähigen Ausgaben der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft dienten; daß mit den die Verpflichtung zur Zinsenzahlung auslösenden Mitteln zum größten Teil Einkommensteuer und Vermögensteuer der Gesellschafter beglichen wurden, also Steuern, die auf Erfolge der offenen Handelsgesellschaft, den Aufwertungsgewinn und die Gesellschaftsbeteiligung zurückzuführen seien, begründe keine betriebliche Veranlassung. Es sei auch ohne Belang, daß durch die Einbringung nach dem Strukturverbesserungsgesetz der Bankkredit in das Betriebsvermögen der aufnehmenden Gesellschaft übergegangen ist.

In Anbetracht dieser Rechtssprechung des VwGH kann nach Meinung des VfGH der bel. Beh. jedenfalls nicht angelastet werden, das Gesetz (§4 Abs3 und 4 EStG 1972) denkunmöglich angewendet zu haben, was einem gesetzlosen Vorgehen gleichkäme.

Aber auch Willkür ist zu verneinen. Soweit sich die bel. Beh. auf§22 BAO beruft, wonach die Abgabenpflicht durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden darf, zeigen ihre Überlegungen, daß sie auch insoferne keinen denkunmöglichen und damit Willkür indizierenden Standpunkt vertritt. Sie vermeint nämlich, daß bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen und Tatsachen angemessenen rechtlichen Gestaltung die im Beschwerdefall strittige Kreditaufnahme unterblieben wäre, da es kaufmännischen Überlegungen widerspräche, einen teuren Kredit aufzunehmen, das aufgenommene Geld auf Sparbücher zu legen und die die Sparzinsen übersteigenden Zinsen zu bezahlen, wenn man genau wisse, daß das erforderliche Geld erst geraume Zeit später gebraucht werde. Die hiemit vertretene Ansicht kann keineswegs als gehäufte Verkennung der Rechtslage bezeichnet werden, sodaß auch von Willkür keine Rede sein kann.

Soweit die Beschwerde vorbringt, die bel. Beh. habe über einen Teil der Berufungsanträge, die sich dagegen wenden, daß "die erste Instanz das Stammkapital der Bf. mit 15400000 S im Gegensatz zum tatsächlichen Stammkapital von 6000000 S festgesetzt" habe, nicht entschieden, bzw. aus dem "Schweigen" der bel. Beh. sei implizit auf eine "Bestätigung der erstinstanzlichen Entscheidung" zu schließen, wird die rechtliche Bedeutung der bekämpften Aussagen verkannt. Die Auffassung der bel. Beh., daß Bilanzansätze - hiezu gehört auch die Höhe des Stammkapitals -, von denen ein Bescheid rechnungsmäßig ausgeht, nicht in Rechtskraft erwachsen, also nicht bindend festgestellt, vielmehr gegebenenfalls berichtigt werden können, ist nämlich durchaus vereinbar damit, daß eine Bilanzberichtigung nur dazu dient, die Bilanz mit den zwingenden Vorschriften des EStG und einer ordnungsmäßen Buchführung in Einklang zu bringen (vgl. VwGH 28. 1. 1966, Z 1592/65). Nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens (§115 BAO) hat daher die Behörde von sich aus Berichtigungen durchzuführen, wenn sie einen unrichtigen Bilanzansatz - zB im Zuge einer Betriebsprüfung - feststellt (vgl. Doralt - Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I, S 44).

Die Bf. ist durch den angefochtenen Bescheid daher weder im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums noch im Recht auf Gleichbehandlung aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden. Ob das Gesetz richtig gehandhabt wurde, war vom VfGH nicht zu prüfen, da die Beurteilung dieser Frage ausschließlich dem VwGH obliegt.

3.5. Das Verfahren hat auch nicht ergeben, daß die Bf. in sonstigen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt wurde. Angesichts der Unbedenklichkeit der angewendeten Rechtsgrundlagen ist es auch ausgeschlossen, daß sie in ihren Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm verletzt wurde.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Schlagworte

Finanzverfahren, Einkommensteuer, Buchführungspflicht, Bescheid Rechtskraft, Gewinnermittlung (Einkommensteuer)

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1984:B401.1979

Dokumentnummer

JFT_10159393_79B00401_00

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

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