jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1983/12/3 G37/80, G66/82, G64/83

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.12.1983

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
GewerbesteuerG 1953 §7 Z1 idF ArtII Z1 AbgÄG 1974BGBl 17/1975
GewerbesteuerG 1953 §13 Abs4 idF ArtII Z2 AbgÄG 1974BGBl 17/1975

Leitsatz

GewStG 1953; verfassungskonforme Auslegung des §7 Z1 letzter Satz und des §13 Abs4 idF ArtII Z1 und 2 AbgÄG 1974 im Hinblick auf das Gleichheitsgebot

Spruch

§7 Z1 letzter Satz und §13 Abs4 des Gewerbesteuergesetzes 1953,BGBl. Nr. 2/1954, idF gemäß ArtII Z1 und 2 des Abgabenänderungsgesetzes 1974, BGBl. Nr. 17/1975, werden nicht als verfassungswidrig aufgehoben; dem Antrag des VwGH wird keine Folge gegeben.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital (§5 Abs1 Gewerbesteuergesetz 1953, BGBl. Nr. 2/1954).

2. Gewerbeertrag ist nach §6 Abs1 GewStG 1953 der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftssteuergesetzes zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§7 bis 9 bezeichneten Beträge.

Mit seiner Einleitung lautet §7 Z1 GewStG 1953 idF des ArtII Z1 des Abgabenänderungsgesetzes 1974,BGBl. Nr. 17/1975 (AbgÄG 1974) - diese Fassung ist hier maßgeblich, da es sich um Veranlagungen für die Jahre 1977 (s. unter II.1.a und II.2.b) und 1976 (s. unter II.2.a) handelt (vgl. ArtIV Abs1 AbgÄG 1974) -, wie folgt:

"Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§6) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind:

1. Zinsen für Schulden, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb des Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteiles am Betrieb oder mit einer Erweiterung oder Verbesserung des Betriebes zusammenhängen oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen.

Die Hinzurechnung wird nur insoweit vorgenommen, als die Zinsen 10000 S übersteigen.

...

Übersteigen bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die Dauerschulden 80 vH des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke, so ist auf Antrag insoweit von einer Hinzurechnung abzusehen;

2. ..."

§7 Z1 GewStG erhielt durch Abschn. III ArtI Z3 des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr. 620, eineneue Fassung. Der letzte Satz dieser Gesetzesvorschrift blieb jedoch unverändert.

3. Gemäß §12 Abs1 GewStG 1953 gilt als Gewerbekapital der Einheitswert des gewerblichen Betriebes iS des Bewertungsgesetzes mit den sich aus den Abs2 bis 4 ergebenden Änderungen.

Dem §12 Abs2 Z1 GewStG 1953 (in der hier maßgeblichen Fassung, nämlich in jener vor dem Inkrafttreten des Abschn. III ArtI Z8 des BG BGBl. Nr. 620/1981) zufolge werden dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes ua. die Verbindlichkeiten, die den Schuldzinsen iS des §7 Z1 bis 3 entsprechen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Feststellung des Einheitswertes abgezogen sind.

Von dieser Hinzurechnungsvorschrift verfügt jedoch §13 Abs4 GewStG 1953 in der - hier maßgeblichen - Fassung des ArtII Z2 AbgÄG 1974 für Dauerschulden die folgende Ausnahme:

"Übersteigen bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die Dauerschulden 80 vH des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke, so ist auf Antrag insoweit von einer Hinzurechnung abzusehen."

II. 1. a) Beim VwGH ist zu dessen Z 1672/79 das Verfahren über eine Beschwerde gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion (FLD) für Wien, NÖ und Bgld. vom 7. Mai 1979, Z 6-2126/78, anhängig, dem folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

Der Bf. betreibt in gemieteten Räumlichkeiten, also ohne eigene Betriebsgrundstücke, ein Restaurant. In seiner Gewerbesteuererklärung 1977 beantragte er, Zinsen für Dauerschulden in der Höhe von 84552,13 S und Dauerschulden in der Höhe von 1749860 S nicht in den Gewerbeertrag bzw. in das Gewerbekapital einzubeziehen, wobei er sich auf §7 Z1 letzter Satz und §13 Abs4 GewStG 1953 idF des AbgÄG 1974 bezog.

Das Finanzamt entsprach diesem Antrag nicht, sondern nahm entgegen diesem Antrag Hinzurechnungen der Dauerschuldzinsen und der Dauerschulden vor, ohne auf den Bf. die Begünstigungen nach den oben angeführten Gesetzesstellen anzuwenden.

Die Finanzlandesdirektion gab der dagegen erhobenen Berufung zwar insofern Folge, als sie die Zahlen änderte, wies jedoch im übrigen das Rechtsmittel als unbegründet ab.

Die Finanzlandesdirektion begründete ihre Entscheidung damit, daß die Inanspruchnahme der im §7 Z1 letzter Satz und im §13 Abs4 GewStG 1953 vorgesehenen Begünstigungen nach dem klaren Wortlaut dieser Bestimmungen ua. voraussetze, daß ein eigenes Betriebsgrundstück vorhanden sei. Diese Voraussetzung sei hier nicht erfüllt, weil der Bf. seinen Gaststättenbetrieb in gemieteten Räumlichkeiten unterhalte.

b) Der VwGH stellt aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens mit Beschluß vom 7. Mai 1980, Z A18/80, beim VfGH zu dessen Z G37/80 gemäß Art140 Abs1 B-VG iVm. §62 VerfGG den Antrag, §7 Z1 letzter Satz GewStG 1953 idF gemäß ArtII Z1 AbgÄG 1974 und §13 Abs4 GewStG 1953 idF gemäß ArtII Z2 AbgÄG 1974 als verfassungswidrig aufzuheben.

Der VwGH führt seine Bedenken wie folgt aus:

"Die strittigen Bestimmungen" (§7 Z1 letzter Satz und §13 Abs4 GewStG) "haben ihre Wurzel in dem zu §§8 und 12 des deutschen Gewerbesteuergesetzes, DRGBl. 1936, I S 979, ergangenen §19 der Ersten Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes vom 26. Feber 1937, DRGBl. I S 257, welcher unter der Überschrift 'Überschuldete Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes' lautete:

'Übersteigen bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die Dauerschulden 130 vH des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke und führt die Hinzurechnung dieser Schulden oder ihrer Zinsen zu einer unbilligen Besteuerung, so ist auf Antrag insoweit von einer Hinzurechnung abzusehen.'

Diese Bestimmung findet sich dann wörtlich im §18 der Zweiten Verordnung zur Durchführung des

Gewerbesteuergesetzes vom 20. Feber 1938, DRGBl. I S 209, und im §22 der Dritten Verordnung zur Durchführung des Gewerbesteuergesetzes vom 31. Jänner 1940, DRGBl. I S 284. Von dort wurde sie in Österreich unverändert für die Zinsen in §7 Z1 letzter Satz und für die Schulden in §13 Abs4 des Gewerbesteuergesetzes 1953, BGBl. Nr. 2/1954, übernommen, während sie in der Bundesrepublik Deutschland nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe dazu Littmann, Gewerbesteuer, 3. Auflage, Stuttgart 1957, S 133).

Durch ArtII Z1 und 2 des Abgabenänderungsgesetzes 1974,BGBl. Nr. 17/1975, wurde der Prozentsatz des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke in beiden Bestimmungen auf 80 vH herabgesetz und gleichzeitig die vom Gesetz bis dahin geforderte Voraussetzung für die Begünstigung, daß die Hinzurechnung zu einer "unbilligen Besteuerung" führen müßte, aus dem Gesetz entfernt. Die beiden in Rede stehenden Bestimmungen haben seither folgenden, in §7 Z1 die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen, in §13 Abs4 die Hinzurechnung von Dauerschulden betreffenden, wörtlich übereinstimmenden Inhalt:

'Übersteigen bei Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes die Dauerschulden 80 vH des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke, so ist auf Antrag insoweit von einer Hinzurechnung abzusehen.'

Die Novellierung dieser Bestimmungen wurde in den Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 1974 (1320 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XIII. GP, S 3) damit begründet, daß als eine der Maßnahmen der Förderung des Fremdenverkehrs für die Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes eine Erleichterung bei der Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen und der Dauerschulden eintreten solle.

Die historische Entwicklung und der Wortlaut der angefochtenen Gesetzesbestimmungen zeigen, daß das Gesetz von Anfang an bei der Regelung dieser Steuerbegünstigung auf einschlägige Betriebe, die über keine (eigenen) Betriebsgrundstücke verfügen, nicht Bezug genommen hat. Es ist zwar unbestritten, daß die beabsichtigte Förderung des Fremdenverkehrs auch Betrieben zugute kommen sollte, die bloß als Gaststätten oder bloß als Beherbergungsbetriebe tätig werden und nicht etwa nur solchen, die beide Betriebszweige unterhalten (vgl. dazu Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, S 316). Der Gesetzeswortlaut verbietet aber die vom Bf. primär vertretene Auslegung, für die Inanspruchnahme der Begünstigung komme es auf das Vorliegen (eigener) Betriebsgrundstücke gar nicht an. Diese auch von Philipp (aaO TZ 7-86.4) abgelehnte Auffassung scheitert schon daran, daß bei Betrieben, die über keine Betriebsgrundstücke verfügen, begrifflich ein Übersteigen der Dauerschulden über einen Prozentsatz des Einheitswertes dieser Betriebsgrundstücke gar nicht eintreten kann. Es gilt zwar die Rechtsregel, daß der verfassungskonformen Auslegung der Vorzug zu geben ist; ist aber - wie hier - der Wortlaut der Regelung eindeutig, dann liegt ein Zweifelsfall, der die Bevorzugung einer verfassungskonformen Auslegung zuließe, nicht vor (vgl. VfGH Slg. 7024/1973 und 4482/1963).

Der zuständige Senat des VwGH hat auch die Möglichkeit erwogen, im Falle des Fehlens eines eigenen Betriebsgrundstückes für die angefochtene Begünstigungsregel den anteiligen Einheitswert jener Liegenschaft heranzuziehen, auf der das Gewerbe ausgeübt wird, und damit den Begriff 'Betriebsgrundstück' iS des Einkommensteuergesetzes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Damit könnte eine gleichmäßige Anwendung der Begünstigungsbestimmung auf alle Betriebe des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes ohne Rücksicht darauf, ob sie auf eigenem oder fremdem Grund und Boden betrieben werden, erreicht werden, weil dann bei eigenem Grund das Limit auf 80 vH des Einheitswertanteiles des betrieblich genutzten Grundstückes fallen würde, und für denjenigen, der sein Gewerbe auf einem fremden Grundstück ausübt, ein ebensolcher Einheitswertanteil maßgebend wäre. Damit würde auch der Absicht des Gewerbesteuergesetzes entsprochen, Fremdkapital möglichst zu neutralisieren. Diese Auslegung scheitert aber daran, daß der Einheitswert eines Grundstückes dem Steuergeheimnis unterliegt und dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, daß er für die Ermittlung der Grundlagen der Gewerbesteuer einen Maßstab einführen wollte, der dem einzelnen Steuerpflichtigen ohne Verletzung des Steuergeheimnisses nicht bekannt sein kann.

Die angefochtenen Bestimmungen können daher nur so verstanden werden, wie sie auch von der bel. Beh. ausgelegt wurden. Das Gesetz setzt daher für die Anwendung dieser Begünstigungen das Vorliegen eigener Betriebsgrundstücke voraus. Diese Regelung stößt aber tatsächlich auf Bedenken in Richtung ihrer Verfassungsgemäßheit.

Durch die Gewerbesteuer als reiner Objektsteuer soll das bestehende Besteuerungsobjekt 'Gewerbebetrieb' in seiner vollen Größe erfaßt werden, wobei für die Besteuerung nicht das vom Betriebsinhaber investierte Kapital, sondern das im Betrieb arbeitende Kapital, und nicht der vom Betriebsinhaber erzielte Gewinn, sondern der vom Betriebskapital

produzierte Ertrag maßgeblich ist. Es kommt daher nicht darauf an, ob der besteuerte Betrag dem Betriebsinhaber oder einem Fremden gehört. Ein Betrieb, der mit Fremdkapital oder mit gemieteten Betriebsmitteln arbeitet, soll daher so besteuert werden, wie wenn alles im Betrieb arbeitende Kapital dem Betriebsinhaber gehören würde (vgl. dazu Philipp, aaO TZ 0-16, und VfGH Slg. 3863/1960). Es wird auch nach §12 Abs3 Z1 Gewerbesteuergesetz der Einheitswert des gewerblichen Betriebes zum Zwecke der Ermittlung des Gewerbekapitals um die Summe der Einheitswerte gekürzt, mit denen Betriebsgrundstücke in dem Einheitswert des gewerblichen Betriebes enthalten sind und analog dazu für gemietete oder gepachtete Grundstücke anders als bei gemieteten oder gepachteten nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgütern (§12 Abs2 Z2 GewStG 1953) von einer Hinzurechnung des Wertes (Teilwertes) Abstand genommen.

Dieser grundsätzlichen Tendenz des Gesetzes widersprechen die angefochtenen Bestimmungen, weil hier bei den Dauerschulden eine Differenzierung insofern vorgenommen werden soll, als von einer Hinzurechnung in dem vom Gesetz vorgesehenen Ausmaß nur dann abgesehen werden kann, wenn eigene Betriebsgrundstücke vorliegen, nicht aber, wenn diese Grundstücke etwa gemietet sind. Diese Differenzierung ist unsachlich, weil sie für die Frage der Gewerbesteuerermittlung wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte unterschiedlich regelt. Die unzweifelhafte Absicht des Gesetzgebers war es, durch die gegenständlichen Begünstigungsbestimmungen Fremdenverkehrsbetriebe zu fördern, die infolge notwendiger Investitionen in besonderem Umfang mit Fremdkapital arbeiten müssen und somit einer hohen Zinsenbelastung ausgesetzt sind.

Die geltende Regelung läßt etwa folgenden, mit dem Gleichheitsgebot nicht in Einklang zu bringenden Beispielsfall zu: Ein und derselbe Betriebsinhaber führt drei Gaststättenbetriebe, deren jeder mit Dauerschulden in der Höhe von 100000 S belastet ist. Der erste Betrieb wird auf einem eigenen Betriebsgrundstück mit einem Einheitswert von 50000 S, der zweite auf einem eigenen Betriebsgrundstück mit einem Einheitswert von 1000 S und der dritte in gemieteten Räumlichkeiten betrieben. Im ersten Falle wäre von der Hinzurechnung von Dauerschulden in der Höhe von 60000 S und im zweiten in der Höhe von 99200 S abzusehen; im dritten Fall aber käme es zu überhaupt keiner Begünstigung, obwohl deren Ausmaß bei eigenen Betriebsgrundstücken umso günstiger ist, je geringer der Einheitswert des Betriebsgrundstückes ist.

Noch krasser wird die vom Gesetz ermöglichte Ungleichbehandlung wirtschaftlich vergleichbarer Sachverhalte etwa dann, wenn die Situation zweier Betriebe mit gleicher Dauerschuldenbelastung verglichen wird, die beide auf fremden Grunstücken betrieben werden, von denen aber der eine überdies über ein geringwertiges eigenes Betriebsgrundstück, etwa für ein Nebengebäude, verfügt. Im letzteren Fall werden die 80 vH dieses geringen Einheitswertes übersteigenden Dauerschulden von der Hinzurechnung ausgenommen, der erste Betrieb hingegen könnte überhaupt keine Begünstigung in Anspruch nehmen.

Der VwGH verkennt nicht, daß es dem Gesetzgeber freisteht, im Rahmen der ihm zustehenden rechtspolitischen Überlegungen Steuerbegünstigungen an verschiedene Voraussetzungen zu binden und seine wirtschafts- und finanzpolitischen Vorstellungen im Rahmen vertretbarer Zielsetzungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verwirklichen (vgl. VfGH Slg. 7892/1976, 7864/1976, 7558/1975 ua.). Dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht eine Regelung aber dann, wenn sie auf willkürlichen, aus dem Tatsächlichen sachlich nicht ableitbaren Unterscheidungen beruht. Die Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes wenden sich nicht gegen die rechtspolitische Richtigkeit oder Zweckmäßigkeit der angefochtenen Gesetzesstellen, sondern gründen sich nach den obigen Darlegungen darauf, daß diese Bestimmungen den Gleichheitsgrundsatz verletzen, weil sie vergleichbare wirtschaftliche Sachverhalte im Rahmen der Gewerbesteuer in einer sachlich nicht gerechtfertigten Weise unterschiedlich behandeln. Können gesetzliche Differenzierungen innerhalb ein und desselben Rechtsgebietes nicht aus entsprechenden Unterschieden im Tatsächlichen abgeleitet werden, dann verstößt das Gesetz gegen den Gleichheitsgrundsatz (vgl. dazu VfGH Slg. 8004/1977, 7330/1974, 6948/1972 ua.)."

2. a) Beim VfGH ist zu ZB412/79 das Verfahren über eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 23. Juli 1979, Z 6-1375/79, anhängig, dem folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

Die bf. Gesellschaft betreibt in 1010 Wien ein Hotel unter der Bezeichnung "M H". Grundbücherlicher Liegenschaftseigentümer ist der Souveräne Malteser Ritterorden. Die bf. Gesellschaft hat einen Großteil des erwähnten Gebäudes gemietet. In der Gewerbesteuererklärung für 1976 hat die bf. Gesellschaft keine Zinsen gemäß

§7 Z1 GewStG 1953 idF des ArtII Z1 AbgÄG 1974 bei der Ermittlung des Gewinnes aus dem Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Das Finanzamt für Körperschaften hat jedoch mit Gewerbesteuerbescheid 1976 die Aufwandzinsen von 443094 S abzüglich des Freibetrages von 10000 S gemäß §7 Z1 GewStG 1953 hinzugerechnet.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. hat mit Bescheid vom 23. Juli 1979 die dagegen von der bf. Gesellschaft erhobene Berufung abgewiesen. Dieser Bescheid wurde im wesentlichen damit begründet, daß die bf. Gesellschaft keinen Antrag iS des §7 Z1 letzter Satz GewStG 1953 gestellt habe. Aber selbst wenn man in dem Hinweis der bf. Gesellschaft auf das Abgabenänderungsgesetz 1974 und in dem Umstand, daß sie in der Gewerbesteuererklärung keinerlei Zinsen als Dauerschuldzinsen erklärt hat, eine konkludente Handlung iS eines Antrages erblicken könne, so wäre damit für sie nichts gewonnen, weil die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung nach der zitierten Gesetzesstelle auch davon abhängig sei, ob ein (eigenes) Betriebsgrundstück vorliegt (sachliche Voraussetzung). Die bf. Gesellschaft erfülle wohl die persönliche Voraussetzung für die Begünstigung, da sie ein "Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe" iS der zitierten Gesetzesvorschrift betreibe. Das Grundstück, auf dem sich der Hotelbetrieb der bf. Gesellschaft befindet, stehe aber nicht in ihrem Eigentum, sondern in jenem des Souveränen Malteser Ritterordens. Es sei bewertungsrechtlich nicht der bf. Gesellschaft, sondern dem Souveränen Malteser Ritterorden zugerechnet worden. Damit fehle aber die sachliche Voraussetzung - nämlich ein eigenes Betriebsgrundstück - für die Inanspruchnahme der Begünstigung.

b) Beim VfGH ist zu ZB337/80 ein weiteres Verfahren über eine gleichfalls auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig. Diese richtet sich gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vbg. vom 19. Juni 1980, Z 3545-1/1979, dem folgender Sachverhalt zugrunde liegt.

Der Bf. betreibt auf der Liegenschaft EZ 36 KG B einen Gastgewerbebetrieb. Er ist zu 1/4 Miteigentümer dieses Grundstückes.

Laut dem Einheitswertbescheid und Grundsteuermeßbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Juni 1974 handelt es sich bei der Liegenschaft um ein gemischt genutztes Grundstück. Im Bescheid ist ausdrücklich angeführt, daß die Liegenschaft nicht Betriebsgrundstück iS der §§59 und 60 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG 1955, BGBl. Nr. 148/1955 idgF, sei.

In der Beilage zur Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1977 stellte der Bf. den Antrag, gemäß §7 Z1 letzter Satz GewStG 1953 von der Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen insoweit Abstand zu nehmen, als die Dauerschulden 80 vH des Einheitswertes der zum Betriebsvermögen gehörenden Betriebsgrundstücke übersteigen.

Dieser Antrag wurde vom Finanzamt Feldkirch mit der Begründung abgewiesen, daß das zum Betriebsvermögen des Bf. gehörige Grundstück kein Betriebsgrundstück sei.

Die Finanzlandesdirektion für Vbg. hat mit Bescheid vom 19. Juni 1980 die dagegen vom Bf. erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid wurde im wesentlichen damit begründet, aus dem Hinweis des Gesetzes auf den "Einheitswert der Betriebsgrundstücke" sei zu schließen, daß die Begünstigungsbestimmung des §7 Z1 letzter Satz GewStG nicht anwendbar sei, wenn die zum Betriebsvermögen gehörigen Grundstücke keine Betriebsgrundstücke im Sinne des Bewertungsgesetzes sind.

c) Der VfGH hat am 1. Oktober 1982 und am 22. September 1983 beschlossen, aus Anlaß dieser beiden bei ihm anhängigen Beschwerdeverfahren gemäß Art140 Abs1 B-VG die Verfassungsmäßigkeit des §7 Z1 letzter Satz GewStG 1953 idF des ArtII Z1 AbgÄG 1974 von Amts wegen zu prüfen (hg. Z G66/82 und G64/83).

Der VfGH hat sich in diesen Einleitungsbeschlüssen den vom VwGH in seinem Prüfungsantrag vom 7. Mai 1980 (s. oben II.1.b) gegen die zitierte Gesetzesbestimmung geäußerten Bedenken angeschlossen.

3. a) Die Bundesregierung hat in dem über Antrag des VwGH zur hg. ZG37/80 eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren (s. oben II.1.) eine Äußerung erstattet, in der sie begehrt, §7 Z1 letzter Satz und §13 Abs4 GewStG 1953 idF des AbgÄG 1974 nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

b) Auch in den von Amts wegen zu hg. ZG66/82 und G64/83 eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren (s. oben II.2.) hat sich die Bundesregierung geäußert. Sie hat auf ihre zu G37/80 abgegebene Stellungnahme (s. die vorstehende lita) verwiesen.

c) Die im Anlaßverfahren B412/79 bf. Partei hat zu G66/82 hiezu Stellung genommen und eine Äußerung der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft - Sektion Fremdenverkehr vom 6. Oktober 1983 vorgelegt.

III. Der VfGH hat zur Zulässigkeit der Gesetzesprüfungsverfahren erwogen:

1. Nichts spricht gegen die Annahme des VwGH, er habe in dem bei ihm anhängigen Beschwerdeverfahren (s. oben II.1.a) die beiden von ihm zu G37/80 angefochtenen Gesetzesbestimmungen anzuwenden.

2. a) Der beim VfGH zu B412/79 bekämpfte Bescheid (s. oben II.2.a) wird materiell vor allem auf §7 Z1 letzter Satz GewStG 1953 idF des AbgÄG 1974 gestützt. Auch der VfGH hätte diese Vorschrift in dem bei ihm anhängigen - zulässigen - Beschwerdeverfahren anzuwenden.

b) Ebenso wird der beim VfGH zu B337/80 angefochtene Bescheid (s. oben II.2.b) inhaltlich vor allem auf diese Gesetzesbestimmung gestützt. Der VfGH hat sich im - zulässigen - Beschwerdeverfahren mit der Frage zu befassen, ob die Liegenschaft des Bf. als "Betriebsgrundstück" iS der in Prüfung gezogenen Gesetzesbestimmung anzusehen und diese Vorschrift daher auf den Bf. anzuwenden ist.

Der VfGH hätte also auch im Beschwerdeverfahren B337/80 den letzten Satz des §7 Z1 GewStG anzuwenden. Welche Auswirkungen das Normprüfungsverfahren auf das Anlaßverfahren hat, ist hiebei unerheblich (vgl. zB VfSlg. 3488/1958, 4469/1963, 8647/1979).

3. Die jeweils in Prüfung gezogenen Gesetzesbestimmungen sind sohin präjudiziell.

Da auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen vorliegen, sind alle drei Gesetzesprüfungsverfahren - die zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden wurden - zulässig.

IV. In der Sache hat der VfGH erwogen:

1. a) Die geäußerten Bedenken gehen davon aus, die in Prüfung gezogenen Bestimmungen hätten den Inhalt, daß bei Gaststätten- und Beherbergungsbetrieben die für Dauerschuldzinsen und Dauerschulden eingeräumten steuerlichen Begünstigungen nur dann angewendet werden könnten, wenn ein eigenes Betriebsgrundstück vorhanden ist, nicht aber auch dann, wenn das Betriebsgrundstück nicht im Eigentum des Unternehmers steht, von ihm also etwa nur gemietet oder gepachtet ist.

b) Wenn diese Ausgangsposition richtig sein sollte, träfen die vorgebrachten Bedenken zu:

aa) Die Bundesregierung erachtet die verschiedene Behandlung von Gaststätten- und Beherberungsbetrieben mit eigenen Betriebsgrundstücken und von solchen, die das Unternehmen auf fremden Grundstücken führen, deshalb als sachlich gerechtfertigt, weil die wirtschaftlichen Voraussetzungen im Regelfall nicht gleich gelagert seien. Wenn der Betriebsinhaber für die - gerade im Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb (im folgenden kurz: Betrieb) häufig erforderlichen - großen Investitionen Fremdkapital in großem Umfang aufnehme (und dadurch Dauerschulden entstehen), so treffe - bei einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung - den Betriebsinhaber mit eigenem Betriebsgrundstück ein höheres wirtschaftliches Risiko und eine letztlich höhere wirtschaftliche Belastung als jenen mit gepachtetem Grundstück; führe doch in der Regel die getätigte Investition entweder zu einer Verminderung des Pachtschillings oder zu einer späteren Ablöse der vorgenommenen Investitionen durch den Verpächter. Es würden also nicht wirtschaftlich gleiche, sondern verschieden gelagerte Sachverhalte verschieden geregelt; dies sei nicht gleichheitswidrig.

bb) Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die vorgebrachten Bedenken zu entkräften:

Die Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft - Sektion Fremdenverkehr hat im Schreiben vom 6. Oktober 1983 (das von der bf. Partei eines der Anlaßverfahren vorgelegt wurde - s. oben II.3.c) ausgeführt, daß im Bereich der Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ein enormer Investitionsdruck bestehe. Hiebei mache es keinen Unterschied, ob es sich um einen eigenen Betrieb handle oder ob er gepachtet sei.

Sodann lautet es in dieser Stellungnahme wörtlich:

"Betrachtet man jene Unternehmer, die die Betriebsliegenschaft gemietet oder gepachtet haben, so zeigt sich daß der

Bundessektion Fremdenverkehr kein Fall bekannt ist, in welchem das Schwergewicht der notwendigen Investitionen vom Verpächter (Vermieter) getragen wird. Eine derartige vertragliche Bestimmung wäre schon deshalb unrealistisch, weil bei Abschluß derartiger Bestandverträge spätere Investitionen noch gar nicht vorhergesehen werden können. Der Eigentümer ist daher im Regelfall nicht bereit, ein solches Risiko zu übernehmen, da es sich um ein typisches Unternehmerrisiko des Gewerbetreibenden handelt. Der Kostenfaktor 'Investition' hat nach unserer Erfahrung keine wesentliche Auswirkung auf die Bestandszinshöhe. Diese wird vielmehr einerseits durch den bestehenden Markt (Standort, Angebot, Betriebsform) bestimmt als auch von dem Bestreben des Eigentümers, sämtliche Kosten, die mit der Haltung der Liegenschaft und Amortisation des Anschaffungswertes verbunden sind, vollständig auf den Bestandnehmer zu überwälzen, zuzüglich seines Bestrebens, auch eine Rendite zu erzielen. Es ist nicht üblich anzunehmen, daß der Verpächter (Vermieter) bereit wäre, sich beispielsweise durch eine Investitionsablöse, die er am Ende des Bestandsverhältnisses zu zahlen hätte, an den Risiken des gewerbetreibenden Pächters zu beteiligen. Dabei muß bedacht werden, daß ja auch der Eigentümer an der Übernahme dieser Investitionen nicht interessiert ist, weil es für ihn völlig ungewiß ist, ob er diese in irgendeiner Form verwerten kann. Es ist, wie wir wissen, nach den Belehnungsgrundsätzen der Banken nicht üblich, die typischen mit dem Betrieb eines Gewerbes verbundenen Investitionen zu bewerten, sondern lediglich die Bausubstanz.

Die Finanzierung des laufenden Investitionsbedarfes bei einem Pachtbetrieb wird vom betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkt bestimmt und ist daher in aller Regel losgelöst vom Pachtvertrag zu betrachten.

Zusammenfassend kann daher davon ausgegangen werden, daß ein Pächter einer Liegenschaft, der darauf ein Gastgewerbe betreibt, regelmäßig wirtschaftlich nicht besser gestellt ist, als ein Unternehmer, der sein Gewerbe auf eigenem Grund und Boden betreibt."

Diese - von sachverständiger Seite getroffenen - Feststellungen blieben im Verfahren unbestritten. Der VfGH sieht keine Veranlassung, ihnen nicht zu folgen; sie entsprechen den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Damit aber erweist sich die Argumentation der Bundesregierung als verfehlt. Die von den in Prüfung gezogenen Rechtsnormen erfaßten Sachverhalte - das Betreiben eines Gaststätten- oder Beherbergungsgewerbes einerseits auf eigenen, andererseits auf fremden Grundstücken - sind in bezug auf die Regelung wesentlich gleich. Dennoch sind - sofern dem Gesetz der eingangs erwähnte Inhalt zukommt - daran wesentlich ungleiche Rechtsfolgen geknüpft, nämlich einmal das Absehen von der Hinzurechnung, das andere Mal die Verpflichtung zur Hinzurechnung. Für diese Ungleichbehandlung läßt sich keine sachliche Rechtfertigung finden.

Dazu kommt, daß - ist das Gesetz auf die erwähnte Art auszulegen - die Begünstigung (Absehen von der Hinzurechnung) umso größer wird, je geringer der Einheitswert des eigenen Grundstückes ist.

Eine Norm des geschilderten Inhaltes führt im Grenzbereich zum sachlich unverständlichen Ergebnis, daß bei besonders geringem Einheitswert eine besonders hohe Steuerbegünstigung, beim Einheitswert null aber plötzlich überhaupt keine Steuerbegünstigung mehr gewährt wird.

Das hat beispielsweise für die im Prüfungsantrag des VwGH angeführten Fälle (bei gleich hohen Dauerschulden wird der eine Betrieb ausschließlich auf fremden Grundstücken, der andere großteils auch auf fremden, zum geringen Teil aber auf eigenen Liegenschaften geführt; die wirtschaftlichen Tatbestände sind also nahezu gleich) völlig unterschiedliche Hinzurechnungsverpflichtungen zur Folge, nämlich einmal volle Hinzurechnung, das andere Mal ein besonders weitgehendes Absehen von der Hinzurechnung, eine Konsequenz, die geradezu absurd ist. Entgegen der von der Bundesregierung vertretenen Auffassung, daß derartige Mischformen in der Praxis selten seien und daher vernachlässigt werden könnten, ergibt sich aus der Stellungnahme der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft vom 6. Oktober 1983, daß dies insbesondere in großen Städten häufig vorkommende Fälle sind. Auf sie ist also bei der Regelung Bedacht zu nehmen.

Diese Ausführungen stehen nicht in Widerspruch zum hg. Erk. VfSlg.6845/1972. Im damaligen Beschwerdefall waren zwar ähnliche Bedenken wie hier gegen die nun in Prüfung gezogenen gewerbesteuerrechtlichen Bestimmungen geäußert worden. Der VfGH hat aber damals ausdrücklich diese Bedenken außer Betracht gelassen.

Hätte das Gesetz den oben unter IV.1.a dargestellten Inhalt, verstieße es - wie soeben nachgewiesen wurde - gegen den Gleichheitsgrundsatz, wäre also verfassungswidrig.

2. a) Das Gesetz läßt sich aber auch anders auslegen (s. Bruckner, Eigene Betriebsgrundstücke als Voraussetzung für die Anwendung der gewerbesteuerlichen Begünstigung für das Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, ÖStZ 1981/10/S 114 ff.).

Die in Prüfung gezogenen Bestimmungen sehen nach ihrem Wortlaut Steuererleichterungen für die Fälle vor, in denen die Dauerschulden 80 vH des Einheitswertes der Betriebsgrundstücke übersteigen. Diese Vorschriften setzen die Existenz von Betriebsgrundstücken voraus. Nach dem Wortlaut des Gesetzes fehlt eine Regelung für den Fall, daß Betriebsgrundstücke nicht existieren. Aus dem offenkundigen Zweck des Gesetzes, Fremdenverkehrsbetriebe zu fördern (zur Erreichung dieses Zieles kommt es nicht darauf an, ob der Betrieb auf eigenen oder auf fremden Grundstücken geführt wird), kann geschlossen werden, daß hier eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die - für fremde Grundstücke - im Wege der Analogie zu schließen ist.

Das bedeutet, daß dann, wenn das Gaststätten- oder Beherbergungsgewerbe auf gepachteten oder gemieteten Grundstücken betrieben wird, der Einheitswert mit null anzunehmen ist.

Die Norm dieses Inhaltes vermeidet Sprungstellen festzulegen. Sie sieht vor, daß die Höhe der Begünstigung (des Betrages, der von der Hinzurechnung ausgenommen ist) je nach der Höhe des Einheitswertes - beginnend mit dessen Höhe null - allmählich sinkt.

Das Gesetz erscheint bei diesem angenommenen Inhalt nicht gleichheitswidrig. Die dadurch bewirkte verstärkte Förderung des in der Regel wirtschaftlich schwächeren Pächters oder Mieters gegenüber dem wirtschaftlich stärkeren Betriebsinhaber mit eigenen Grundstücken ist sachlich begründet.

Damit wird nicht zum Ausdruck gebracht, daß nicht auch eine andere Regelung dem Gleichheitsgebot entsprechen würde.

b) Der letztgenannten Auslegung des Gesetzes, die zu einem verfassungskonformen Ergebnis führt, ist der Vorzug zu geben (vgl. zB VfSlg. 8942/1980).

Bei diesem Inhalt der in Prüfung gezogenen Bestimmungen des GewStG 1953 treffen die geäußerten Bedenken nicht zu.

Diese Vorschriften waren daher nicht als verfassungswidrig aufzuheben; dem Antrag des VwGH war also keine Folge zu geben.

Schlagworte

Gewerbesteuer, Auslegung verfassungskonforme, Analogie

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1983:G37.1980

Dokumentnummer

JFT_10168797_80G00037_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at