

TE Vfgh Erkenntnis 1981/6/17 B5/78

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.06.1981

Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

EStG §4 Abs2

EStG §6 Z9

GewerbsteuerG 1953 §4 Abs2

GewerbsteuerG 1953 §6 Abs3

Leitsatz

Gewerbsteuergesetz 1953; keine Bedenken gegen §6 Abs3 idF BGBl. 442/1972; keine denkunmögliche Anwendung; EStG 1972; keine Bedenken gegen §4 Abs2; keine denkunmögliche Anwendung

Spruch

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I.1. Der Vater der Beschwerdeführerin hat in St. Johann in Tirol das Hotel A. betrieben. Er ist am 26. Juli 1974 verstorben. Der gesamte Nachlaß - sohin auch der erwähnte Hotelbetrieb - wurde der Beschwerdeführerin als Alleinerbin eingewantwortet.

In der für das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr vom 1. August 1974 bis 30. April 1975 abgegebenen Gewerbesteuererklärung 1975 hat die Beschwerdeführerin nach Abzug und Hinzufügung der in den §§7 bis 9 des Gewerbesteuergesetzes 1953, BGBl. 2/1954 (GewStG), bezeichneten Beträge einen Gewerbeertrag in der Höhe von S 490.776,- angegeben und zusätzlich begehrt, diesen gemäß §6 Abs3 GewStG um Fehlbeträge aus 1974 in der Höhe von S 394.723,- zu kürzen. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag sei daher lediglich der Betrag von S 96.053,-.

Das Finanzamt Kitzbühel lehnte mit Bescheid vom 14. Dezember 1976 diesen Abzug der Fehlbeträge aus 1974 ab. Dagegen hat die Beschwerdeführerin Berufung erhoben und begehrt, die Kürzung um die Fehlbeträge anzuerkennen, in eventu "eine steuerfreie Aufwertung des Anlagevermögens in Höhe des durch die vorzeitige Abschreibung entstandenen Verlustes" zu gewähren.

Die Finanzlandesdirektion für Tirol hat mit Bescheid vom 9. November 1977 diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

"Gemäß §6 Abs3 GewStG 1953 wird der Gewerbeertrag bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch

Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahre (§10) nach den Vorschriften der §§6 bis 9 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre gekürzt worden sind.

Der Wortlaut des Gesetzes läßt die Kürzung des Gewerbeertrages um Verluste aus den Vorjahren nur bei Gewerbetreibenden zu. Diese Vorschrift stellt somit eine bewußte Ausnahme von dem im §1 des Gesetzes verankerten Prinzip der Realeigenschaft der Gewerbesteuer dar. So wie bei der Einkommensteuer der Verlustabzug aus den Vorjahren eine persönliche Sonderausgabe bildet, die losgelöst aus dem Zusammenhang mit den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen ist, so soll auch bei der Gewerbesteuer der Verlustabzug nicht dem Betrieb, sondern der Person des Unternehmers zugute kommen (vgl. Erk. des VwGH vom 15. 12. 1952, Zl. 2612/50, Slg.Nr. 689 F). Das Recht des Verlustabzuges steht somit auch bei der Gewerbesteuer, wie bei der Einkommensteuer, als höchstpersönliches Recht nur demjenigen zu, der den Verlust erlitten hat. Es kann nicht durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden oder von Todes wegen auf einen anderen übergehen. Gewerbesteuerrechtlich hat also der Wechsel des Unternehmers zur Folge, daß der neue Inhaber eines Gewerbebetriebes einen Gewerbeverlust aus der Zeit, in der er noch nicht Inhaber des Betriebes war, nicht gemäß §6 Abs3 absetzen kann.

Es bleibt noch zu prüfen, ob dem Eventualantrag auf Bilanzänderung zuzustimmen ist. Gemäß §4 Abs2 EStG 1972 hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt zu berichtigen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des Finanzamtes, im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde zulässig. Gem. §6 Z9 EStG 1972 gilt für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dienen, folgendes:

'Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ... unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinnes des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit jenen Werten anzusetzen, mit denen sie im Zeitpunkt der Übertragung nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu bewerten waren (Buchwerte). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden.'

Da auf Grund dieser eindeutigen gesetzlichen Vorschriften der Rechtsnachfolger - wie die Berufungswerberin selbst ursprünglich in der Berufungsschrift ausführt - an die Buchwerte gebunden ist, besteht keine Möglichkeit, die Bilanzposition Betriebsgebäude zum 30. 4. 1975 aufzuwerten."

2. Gegen diesen Berufungsbescheid wendet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums behauptet und die Aufhebung des bekämpften Bescheides, allenfalls die Abtretung der Beschwerde an den VwGH beantragt wird.

3. Die belangte Behörde hat eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde begehrt.

II. Der VfGH hat erwogen:

1. a) Nach §1 Abs1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird.

Gemäß §4 Abs1 ist Steuerschuldner der Unternehmer.

§4 Abs2 lautet:

"Ein Gewerbebetrieb, der im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt in jedem Fall als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt. Er ist als durch den anderen Unternehmer neu gegründet anzusehen, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Zeitpunkt der Einstellung und Zeitpunkt der Neugründung ist der Zeitpunkt des Unternehmerwechsels."

Besteuerungsgrundlagen für die Gewerbesteuer sind dem §5 Abs1 GewStG zufolge der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital.

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

§6 Abs3 GewStG idF der Nov. BGBl. 442/1972 hat folgenden Wortlaut:

"Der Gewerbeertrag wird bei Gewerbetreibenden, die den Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahre (§10) nach den Vorschriften der §§6 bis 9 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Wirtschaftsjahre gekürzt worden sind."

b) Gegen die Verfassungsmäßigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften bringt die Beschwerdeführerin nichts vor. Auch der VfGH hat unter dem Gesichtspunkt des vorliegenden Beschwerdefalles keine Bedenken gegen die bei Erlassung des bekämpften Bescheides angewendeten generellen Normen, insbesondere nicht gegen §6 Abs3 GewStG.

Die belangte Behörde hat angenommen, daß §6 Abs3 GewStG den Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuer durchbreche. Auch bei diesem Gesetzesinhalt ist die Vorschrift verfassungsrechtlich unbedenklich:

Dem Gesetzgeber ist es nicht verwehrt, innerhalb eines von ihm geschaffenen Ordnungssystems einzelne Tatbestände auf eine nicht systemgerechte Art zu regeln. Das Abgehen von einem Ordnungssystem für sich allein ist also noch nicht gleichheitswidrig; die Regelung muß nur in sich dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen (vgl. zB VfSlg. 8233/1978, S 20, und 8457/1978, S 453 f.). Der VfGH findet nicht, daß die von §6 Abs3 GewStG getroffene Regelung unsachlich wäre, wenn das Gesetz - wie die Behörde meint - das Recht auf Verlustvortrag an die Person bindet, die den Verlust erlitten hat. Diese Regelung stimmt mit dem System des §4 Abs2 GewStG überein, wonach im Falle der Rechtsnachfolge der Gewerbebetrieb als durch den übernehmenden Unternehmer neu gegründet anzusehen ist. Der VfGH hat auch im Erk. VfSlg. 6423/1971 gegen §6 Abs3 GewStG (wenngleich in der vor dem Inkrafttreten der Nov.BGBl. 442/1972 geltenden, jedoch von der seither geltenden Fassung nicht in hier wesentlicher Hinsicht abweichenden Fassung) keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert.

c) Bei der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der Rechtsgrundlagen des angefochtenen Bescheides würde dieser das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unversehrtheit des Eigentums nur verletzen, wenn die Behörde das Gesetz in denkunmöglicher Weise angewendet hätte, ein Fall, der nur dann vorläge, wenn die Behörde einen so schweren Fehler begangen hätte, daß dieser mit Gesetzlosigkeit auf eine Stufe zu stellen wäre (vgl. zB VfSlg. 8266/1978).

In eine solche Richtung gehen die Beschwerdeausführungen. Diese tun aber bloß dar, weshalb die Beschwerdeführerin den angefochtenen Bescheid für unrichtig hält, nicht jedoch eine denkunmögliche Gesetzesanwendung.

Der VwGH hat wiederholt (zB VwSlg. 689 F/1952 und 2995 F/1963; VwGH 28. 6. 1957 Z 230, 231/56, 12. 9. 1958 Z 1873/57) dargetan, daß das Recht, den Gewerbeertrag um Fehlbeträge aus den vorangegangenen Wirtschaftsjahren zu kürzen - wie sich aus dem Wortlaut des §6 Abs3 GewStG ergebe -, nicht dem Gewerbebetrieb als solchem, sondern dem "Gewerbetreibenden" zustehe und somit an die Person des Unternehmers gebunden sei. Diese Rechtsmeinung wird auch vom Deutschen Bundesfinanzhof zu einer ähnlichen in der BRD geltenden Regelung vertreten. Die Literatur steht ebenfalls überwiegend auf diesem Standpunkt (vgl. zB Philipp, Kommentar zum Gewerbebesteuergesetz, Wien 1980, TZ 6-134 und 145; ÖR VI c 1, Anm. 5 zu §6 GewStG).

Die Beschwerdeführerin ist sohin offenkundig durch die Verweigerung des Rechtes auf Verlustvortrag nicht im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden.

2. Die belangte Behörde hat auch den Eventualantrag auf Zustimmung zu einer Bilanzänderung abgelehnt. Die Beschwerdeführerin hatte diesen Antrag damit begründet, daß ihr Vater in den Jahren 1973 und 1974 umfangreiche Investitionen im Hotelbetrieb vorgenommen habe. In den Jahresabschlüssen zum 31. Oktober 1973 und zum 31. Juli 1974 seien hiefür steuerliche Investitionsbegünstigungen beantragt worden, was zu Verlusten geführt habe. Die Buchwerte lägen weit unter dem wahren Wert und die Erben müßten - bei Verweigerung der Vortragsfähigkeit - mit diesen unzureichenden und niedrigen Buchwerten weiterarbeiten.

a) Gemäß §4 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972) hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt zu berichtigen, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Bundesgesetzes nicht entspricht. Darüber hinaus ist eine

Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur mit Zustimmung des Finanzamtes, im Rechtsmittelverfahren mit Zustimmung der Rechtsmittelbehörde zulässig.

§6 Z9 EStG 1972 bestimmt:

"Wird ein Betrieb ... unentgeltlich übertragen, so sind bei der

Ermittlung des Gewinnes des bisherigen Betriebsinhabers ... die

Wirtschaftsgüter mit jenen Werten anzusetzen, mit denen sie im Zeitpunkt der Übertragung nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu bewerten waren (Buchwerte). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. ..."

b) Die Beschwerdeführerin begründet die behauptete Verletzung des Eigentumsrechtes durch die Verweigerung der Zustimmung zur Bilanzänderung nur mit Hinweisen auf die Unzweckmäßigkeit und die mit der Entscheidung der Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin verbundenen Härten.

Damit weist sie aber kein denkmögliches Vorgehen der Behörde nach. Es kommt jedenfalls nicht einem gesetzlosen Verhalten gleich, wenn die Behörde davon ausgegangen ist, daß die in §4 Abs2 EStG 1972 in ihr Ermessen gestellte Zustimmung zur Bilanzänderung dann nicht zulässig ist, wenn eine vom Gesetz zwingend ausgeschlossene Änderung herbeigeführt werden soll, und wenn die Behörde weiters angenommen hat, daß die von der Beschwerdeführerin beantragte Bilanzänderung gegen solche zwingende Rechtsvorschriften verstoßen würde, nämlich gegen §6 Z9 EStG 1972, der den Rechtsnachfolger an die für den Rechtsvorgänger festgestellten Buchwerte bindet (vgl. VwGH 13. 7. 1949 Z 117/46, wonach bei der Bilanzänderung an die Stelle eines richtigen Bilanzansatzes ein anderer ebenfalls richtiger - zulässiger - Bilanzansatz tritt).

Bei der verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der den Bescheid in dieser Hinsicht stützenden Rechtsvorschriften ist die Beschwerdeführerin sohin offenkundig durch die Ablehnung des Eventualantrages nicht im Eigentumsrecht verletzt worden.

3. Die behauptete Verletzung dieses Grundrechtes hat sohin offenkundig durch keinen Teil des angefochtenen Bescheides stattgefunden.

Das Verfahren hat nicht ergeben, daß die Beschwerdeführerin in von ihr nicht geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten oder wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in einem Recht verletzt wurde.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Schlagworte

Gewerbesteuer

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1981:B5.1978

Dokumentnummer

JFT_10189383_78B00005_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at