jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 2004/2/27 G219/03 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2004

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs3 und Abs4
KStG 1966 §11 Abs8 idF AbgÄG 1974,BGBl 17/1975

Leitsatz

Keine sachliche Rechtfertigung der Regelung des Körperschaftsteuergesetzes 1966 betreffend den Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Warenrückvergütungen für dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung unterliegende Genossenschaften

Spruch

§11 Abs8 des Körperschaftsteuergesetzes 1966, BGBl. Nr. 156, idF des Abgabenänderungsgesetzes 1974, BGBl. 1975/17, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruches im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B34, 35/02 ein Beschwerdeverfahren anhängig, dem im Wesentlichen folgender Sachverhalt zu Grunde liegt:

1.1. Die beschwerdeführende Partei ist eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft mit Sitz in Wien, die den Bestimmungen der Gewerbeordnung unterliegt. Die Genossenschaftsmitglieder sind Elektrofachhändler und Unternehmer aus dem Bereich des Elektrohandwerkes.

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung betreffend die Veranlagungsjahre 1985 bis 1987 wurde (u.a.) festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Jahren für von der Wiener Messe AG auf dem Messegelände in Wien vermietete Kojen Elektroinstallationsarbeiten durchgeführt hatte. Für diese Arbeiten waren der Beschwerdeführerin von ihren Genossenschaftern - zu einem fixen Stundensatz - Arbeitskräfte zur Verfügung gestellt worden. Darüber hinaus erhielten die herangezogenen Genossenschafter am Jahresende einen als "Montagenachzahlung" bzw. "Stundensatzregulierung" bezeichneten Betrag.

Die Betriebsprüfung beurteilte eine derartige Vorgangsweise, wonach ein vereinbarter Preis nachträglich durch den Leistungsempfänger erhöht wird, sich dieser somit selbst belastet, als - unter den Gesichtspunkten eines Fremdvergleiches - unüblich und vertrat daher die Auffassung, dass die in den Jahresabschlüssen der Jahre 1985 bis 1987 für die Montagenachzahlungen als Betriebsausgaben ausgewiesenen Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren und dem handelsrechtlichen Gewinn außerbilanzmäßig hinzuzurechnen seien.

Das zuständige Finanzamt erließ daraufhin - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend - für die Jahre 1985 bis 1987 entsprechende Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer.

1.2. Mit im Instanzenzug ergangenen Bescheiden der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wurden die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen als unbegründet abgewiesen.

1.3. Dagegen richten sich die vorliegenden, auf Art144 B-VG gestützten Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof, in denen die Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums (Art5 StGG) sowie in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes geltend gemacht und die kostenpflichtige Aufhebung der bekämpften Bescheide begehrt wird.

2. Aus Anlass dieser Beschwerden sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des §11 Abs8 Körperschaftsteuergesetz 1966, BGBl. 156, idF des Abgabenänderungsgesetzes 1974, BGBl. 1975/17 (im Folgenden: KStG 1966), entstanden.

Der Verfassungsgerichtshof hat daher mit Beschluss vom 11. Oktober 2003 von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung eingeleitet.

3. §11 KStG 1966 idF des AbgabenänderungsG 1974 hat folgenden Wortlaut (der in Prüfung gezogene Absatz ist hervorgehoben):

"Warenrückvergütungen bei Erwerbs- und

Wirtschaftsgenossenschaften

§11. (1) Warenrückvergütungen sind Vergütungen, die von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach Schluß des Geschäftsjahres ihren Mitgliedern auf Waren gewährt werden, die sie im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bezogen haben. Nachzahlungen, die bei Lieferungen oder Leistungen der Mitglieder an die Genossenschaft an Stelle von Warenrückvergütungen gewährt werden, und Rückzahlungen, die bei Erhebung von Unkostenbeiträgen geleistet werden, sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln.

(2) Warenrückvergütungen an Genossenschaftsmitglieder sind steuerlich nur insoweit abzugsfähig, als sie im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet und in den Steuererklärungen als solche ausgewiesen wurden. Der Abzug einer Warenrückvergütung hat außerdem insoweit zu unterbleiben, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer 5%igen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt. Unter Eigenkapital sind die eingezahlten Geschäftsanteile und die offenen Rücklagen, vermindert um ausgewiesene Verluste und vermehrt um ausgewiesene Gewinne, soweit diese nicht ausgeschüttet oder rückvergütet werden, am Ende des Wirtschaftsjahres zu verstehen.

(3) Die Einschränkung gemäß Abs2 zweiter Satz gilt nicht für andere als im §5 Abs1 Z8 bis 11 genannte steuerpflichtige Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich auf die Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern selbst gewonnenen land- oder forstwirtschaftlichen Erzeugnisse und auf zwangsweise Nichtmitgliedergeschäfte (§5 Abs4), wenn die Bearbeitung oder Verwertung im Bereich der Landwirtschaft liegt, beschränkt.

(4) Bei den im §5 Abs1 Z8 bis 11 nicht genannten Verwertungsgenossenschaften, deren Geschäftsbetrieb sich nicht auf das Mitgliedergeschäft und auf das zwangsweise Nichtmitgliedergeschäft (§5 Abs4) beschränkt oder deren Bearbeitung oder Verwertung nicht im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, sowie bei Bezugs- und Absatzgenossenschaften unterbleibt der Abzug einer Warenrückvergütung außerdem insoweit, als sie 2vH des Mitgliederumsatzes übersteigt.

(5) Die Abs1 bis 3 gelten nicht für das Geld- und Kreditgeschäft der Kreditgenossenschaften.

(6) Zur Feststellung des Gewinnes aus dem Mitgliedergeschäft ist der Gesamtgewinn vor Abzug der Warenrückvergütungen aufzuteilen,

a)

bei Verwertungsgenossenschaften im Verhältnis des Wareneinkaufes bei Mitgliedern zum gesamten Wareneinkauf,

b)

bei den übrigen Genossenschaften im Verhältnis des Umsatzes mit Mitgliedern zum Gesamtbetrag der Einnahmen aus Lieferungen und Leistungen.

(7) Bezugs- und Absatzgenossenschaften haben den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten Gewinn getrennt für das Absatzgeschäft nach Abs6 lita und für das Bezugsgeschäft nach Abs6 litb zu ermitteln. Der so ermittelte Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft bildet die obere Grenze für den Abzug der Warenrückvergütungen an Mitglieder.

(8) Die vorstehenden Bestimmungen der Abs1 bis 7 gelten nicht für die dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterliegenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

(9) Warenrückvergütungen der Verbrauchergenossenschaften, die bei Beginn des Wirtschaftsjahres dem Grunde und der Höhe nach feststehen und demgemäß dem Genossenschafter bei Bezug der Ware einen genau bezeichneten Rechtsanspruch auf die Auszahlung der Warenrückvergütung gewähren, sind wie Rabatte zu behandeln und daher abzugsfähige Betriebsausgaben."

4.1. Zur Frage der Zulässigkeit der Gesetzesprüfung führte der Verfassungsgerichtshof in seinem Prüfungsbeschluss aus:

"Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerden zulässig sind. Der angefochtene Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid stützt sich explizit und der Sache nach, der Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer mittels Verweis (u.a.) auf §11 Abs8 KStG 1966, sodass diese Bestimmung in den verfassungsgerichtlichen Bescheidprüfungsverfahren präjudiziell sein dürfte. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen vorzuliegen scheinen, dürfte das hiemit eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren zulässig sein."

4.2. In der Sache führte der Verfassungsgerichtshof im Prüfungsbeschluss Folgendes aus:

"Der mit dem AbgÄG 1974 eingefügte Abs8 des §11 KStG 1966 bewirkte, dass - erstmalig im Kalenderjahr 1975 - jene Genossenschaften, die dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterlagen, die Begünstigung der Warenrückvergütung nicht mehr geltend machen konnten (vgl. die Erläuterungen zu ArtI Z3 AbgÄG 1974, 1320 BlgNR 13. GP, 3; vgl. auch Bauer/Quantschnigg, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1966 [1988], Rz. 22ff. zu §11). Diese körperschaftsteuerliche Regelung knüpfte somit an gewerberechtliche Kategorien an. Dagegen hat der Verfassungsgerichtshof das Bedenken, dass die Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Warenrückvergütung bzw. deren Ausschluss je nachdem, ob eine Genossenschaft dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung unterliegt oder nicht, der sachlichen Rechtfertigung entbehrt und daher gleichheitswidrig ist.

Zwar wird in den Gesetzesmaterialien (RV 1320 BlgNR 13. GP, 3) als Begründung für die Differenzierung innerhalb der Genossenschaften ins Treffen geführt, dass

'[i]n der Gewerbeordnung 1973, BGBl. Nr. 50/1974, die Einkaufs- und Verkaufsgenossenschaften (Lagerhausgenossenschaften) dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung unterstellt [wurden], weil sie sich nach Erscheinungsbild und Betriebsform gewerblichen Betrieben angenähert haben.

Während das Genossenschaftsgesetz vom 9. April 1873, RGBl. Nr. 70, bis zum Inkrafttreten der Genossenschaftsgesetznovelle vom 23. Jänner 1974, BGBl. Nr. 81, keine ausdrückliche Bestimmung über die Zulässigkeit oder das Verbot einer Beteiligung der Genossenschaft an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft enthielt, hat der Gesetzgeber nunmehr in einem neuen Abs2 des §1 des Gesetzes das Recht einer Genossenschaft, sich an anderen Unternehmungen zu beteiligen, mit den Vorbehalten ausdrücklich anerkannt, daß die angestrebte Beteiligung dem Förderungszweck der betreffenden Genossenschaft entsprechen muß und daß sie nicht überwiegend der Erzielung von Erträgnissen aus der Beteiligung dient. Außerdem bedarf die Zulässigkeit von Beteiligungen gemäß §5a der Genossenschaftsgesetznovelle 1974 der Aufnahme in den Genossenschaftsvertrag.

Diesen gesetzlichen Maßnahmen entspricht es, die dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterliegenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auch in der Besteuerung den Kapitalgesellschaften

dadurch anzunähern, daß auch sie die körperschaftsteuerlichen Institute der Organschaft und der Schachtelbegünstigung (§8 Abs4 bzw. §10 Körperschaftsteuergesetz 1966 ...) in Anspruch nehmen können.

...

Der Annäherung der dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterliegenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften an die Besteuerung der Kapitalgesellschaften entspricht auch ihr Ausschluß von der Inanspruchnahme der Bestimmungen des §11 Körperschaftsteuergesetz 1966.'

Der Verfassungsgerichtshof kann aber vorläufig nicht erkennen, inwiefern eine solche Differenzierung nach gewerberechtlichen Kriterien auf sachlichen Überlegungen beruhen sollte. Dabei geht er von der folgenden Überlegung aus:

Die Bestimmungen über die Warenrückvergütung sollen einer Eigenart des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebes, nämlich der weitgehenden Identität von Genossenschaftern und Kunden, Rechnung tragen (vgl. Ruppe, Überlegungen zur Körperschaftsbesteuerung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach dem Abgabenänderungsgesetz 1974, ÖStZ 1976, 74); diese Eigenart dürfte aber unabhängig davon bestehen, ob die betreffende Genossenschaft dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterworfen ist oder nicht.

Auch eine Rechtfertigung der Ausschlussregel des §11 Abs8 KStG 1966 mit dem Hinweis, dass für die betreffenden Genossenschaften die Möglichkeit bestehe, als Organträger oder Organgesellschaft bzw. als Schachtelmutter oder Schachteltochter aufzutreten und dann die Begünstigungen der §§8 und 10 KStG 1966 in Anspruch zu nehmen, dürfte nicht zielführend sein, zumal keineswegs unterstellt werden kann, dass die betroffenen Genossenschaften durchwegs oder auch nur im Durchschnitt der Fälle von diesen Begünstigungen in einer - die Versagung der Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung kompensierenden - Weise Gebrauch machen könnten (vgl. auch VfSlg. 13.908/1994). Organschaft und Schachtelbegünstigung sind steuerrechtliche Institute, die der Vermeidung von Doppelbelastungen bei Verflechtungen zwischen juristischen Personen dienen sollen. Ein innerer Zusammenhang zwischen der durch die §§8 und 10 KStG 1966 geregelten Sonderbehandlung der dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung 1973 unterworfenen Genossenschaften auf dem Gebiet der Organschaft und der Schachtelbegünstigung einerseits und der i n §11 KStG 1966 vorgesehenen Begünstigung der Warenrückvergütung andererseits, der den wechselseitigen Ausschluss dieser Institute als begründet erscheinen ließe, ist vorläufig nicht erkennbar."

5. Die Bundesregierung hat im Gesetzesprüfungsverfahren mitgeteilt, dass sie von einer Äußerung Abstand nimmt.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Das Gesetzesprüfungsverfahren hat nicht ergeben, dass die vorläufige Annahme des Gerichtshofes, er habe die in Prüfung gezogene Bestimmung anzuwenden, unzutreffend wäre. Da auch sonst kein Prozesshinderniss hervorgekommen ist, ist das Gesetzesprüfungsverfahren zulässig.

2. Die Bundesregierung hat - wie erwähnt - in diesem Verfahren mitgeteilt, dass sie von der Erstattung einer Äußerung Abstand nimmt. Im Gesetzesprüfungsverfahren ist auch sonst nichts hervorgekommen, was das Bedenken, dass die Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Warenrückvergütung bzw. deren Ausschluss je nachdem, ob eine Genossenschaft dem Anwendungsbereich der Gewerbeordnung unterliegt oder nicht, der sachlichen Rechtfertigung entbehrt und daher gleichheitswidrig ist, zerstreut hätte. Damit aber verstößt §11 Abs8 KStG 1966 gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz (Art7 B-VG).

Wenngleich die Regelung des §11 Abs8 KStG 1966 ihren zeitlichen Anwendungsbereich bereits verloren hat (das KStG 1966 ist nach dessen §26 Abs2 letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988 bzw. - wenn die Körperschaftsteuer durch Abzug erhoben wird - für die Zeit bis 31. Dezember 1988 anzuwenden), war im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu Abgabengesetzen mit beschränktem zeitlichen Anwendungsbereich (s. VfSlg. 8709/1979, S. 417, und die dort angeführte Vorjudikatur) mit einer Aufhebung nach Abs3 des Art140 B-VG und nicht mit einem Ausspruch nach Abs4 der genannten Verfassungsbestimmung vorzugehen.

Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art140 Abs6 erster Satz B-VG.

3. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung des Ausspruches stützt sich auf Art140 Abs5 B-VG.

4. Dies konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

Schlagworte

Anwendbarkeit (Abgabengesetz), Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Körperschaftsteuer

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2004:G219.2003

Dokumentnummer

JFT_09959773_03G00219_00

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at