jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 2000/6/29 B294/00

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.06.2000

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

StGG Art5
EStG 1988 §24
EStG 1988 §117 Abs7, §117a

Leitsatz

Verletzung im - auch ausländischen Staatsangehörigen gewährleisteten - Eigentumsrecht durch gleichheitswidrige Gesetzesauslegung bei Festsetzung der Einkommensteuer aufgrund Nichtberücksichtigung eines Verlustvortrages; außerordentlicher Ertrag aus den Forderungsverzichten im Gefolge eines Zwangsausgleiches einem Aufgabegewinn gleichzuhalten

Spruch

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Beschwerdeführer zu Handen seines Rechtsvertreters die mit S 29.500,-- bestimmten Prozeßkosten binnen 14 Tagen bei Exekution zu bezahlen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 20. Dezember 1999 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für 1996 festgesetzt.

2. Dagegen wendet sich die vorliegende, auf Art144 Abs1 B-VG gestützte Beschwerde, in welcher die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird.

3. Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher sie begehrt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. 1. Der Beschwerdeführer, ein deutscher Staatsangehöriger, ist Inhaber einer Handelsagentur. Aus dieser Tätigkeit erzielte er im Jahr 1996 einen Verlust von S 865.041,--. Ferner war er bis zu diesem Jahr an der S. GmbH & Co KG

beteiligt. Für diese wurde (im Wege der Berufungsentscheidung gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1996) ein Gewinn von insgesamt S 23,336.634,-- festgestellt, wovon auf den Beschwerdeführer ein Betrag von S 10,294.493,-- entfiel. Wirtschaftlich betrachtet beruhte dieser Gewinn auf dem Umstand, daß im Zuge des Insolvenzverfahrens über diese Kommanditgesellschaft ein Zwangsausgleich zustandekam, in dem sich die Gläubiger zu einem Forderungsverzicht in Höhe von 79 % bereit erklärten. Da die Gesellschaft keine weitere Tätigkeit mehr ausübte, wurde gleichzeitig ein Aufgabeverlust ermittelt und anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. In der erwähnten Berufungsentscheidung wird in diesem Zusammenhang die Sanierungseignung der Berufungswerberin verneint und ausgeführt, daß der Abschluß des Zwangsausgleiches nicht automatisch die Sanierungseignung miteinschließe. Im Falle einer Betriebsaufgabe sei die Rechtsprechung (des Verwaltungsgerichtshofes) schon bisher - ungeachtet eines Zwangsausgleiches - davon ausgegangen, daß der Schuldnachlaß nicht der Gesundung eines bestehenden Betriebes diene.

Gegen den auch das Ergebnis des genannten Feststellungsbescheides berücksichtigenden Einkommensteuerbescheid 1996, mit dem die Einkommensteuer für dieses Jahr mit S 4,598.410,-- festgesetzt wurde, erhob der Beschwerdeführer Berufung, in der er vor allem geltend macht, daß im Zuge der Bescheiderlassung der vorhandene Verlustvortrag von S 14,577.515,-- nicht berücksichtigt worden sei.

2. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich wurde die Berufung unter Verweis auf die im Verfassungsrang stehende Vorschrift des §117 Abs7 Z1 EStG 1988 idF BGBl. 201/1996 sowie die (einfachgesetzliche) Bestimmung der Z2 leg.cit. als unbegründet abgewiesen. Nach der erstgenannten (im Verfassungsrang stehenden) Bestimmung sei bei den Veranlagungen für 1996 und 1997 ein Verlustabzug nicht zulässig. Nach der (einfachgesetzlichen) Bestimmung der Z2 leg.cit. könne der Abgabepflichtige in Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 und 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, beantragen, daß die steuerliche Erfassung derartiger Gewinne insoweit auf das Kalenderjahr 1998 verschoben wird. Aufgrund dieser Rechtslage habe einerseits eine Anerkennung des Verlustabzuges als Sonderausgabe zu unterbleiben, andererseits sei eine Verschiebung des außerordentlichen Ertrages, der im vorliegenden Fall aufgrund des Schuldnachlasses im Zwangsausgleich entstanden sei, in das Kalenderjahr 1998 nicht möglich, da ein solcher außerordentlicher Ertrag nicht unter die in der Z2 leg.cit. angeführten Gewinne falle. Eine Gleichheitswidrigkeit einer unterschiedlichen Behandlung von Erlösen, die mit Veräußerungs- oder Aufgabetatbeständen, und solchen, die mit außerordentlichen Erträgen aufgrund eines Schuldnachlasses in Zusammenhang stehen, sei nicht zu erkennen. Es handle sich um völlig unterschiedliche Sachverhalte. Einkünfte, die mit Veräußerungstatbeständen in Zusammenhang stehen, würden nämlich auch in anderen Bestimmungen des EStG 1988 einer begünstigten Behandlung unterzogen (die belangte Behörde verweist auf §37 Abs2 Z1 oder Abs5 EStG 1988) und sollten damit offenbar nach der Systematik des EStG 1988 bevorzugt behandelt werden.

3. In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer im Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz sowie im Recht auf Unversehrheit des Eigentums nach Art5 StGG verletzt. Dies im wesentlichen mit der Begründung, daß in sachlich nicht gerechtfertigter Weise zwischen den in §117 Abs7 Z2 EStG 1988 genannten außerordentlichen Einkünften (Veräußerungs-, Aufgabe-, Liquidationsgewinne) einerseits und den im Beschwerdefall vorliegenden außerordentlichen Einkünften, die durch Forderungsverzicht der Gläubiger im Rahmen eines Zwangsausgleiches entstanden seien, differenziert werde. Durch die Nichtberücksichtigung der Verlustvorträge müsse ein tatsächlich nicht erzieltes Einkommen versteuert werden, während die Verlustvorträge sich ab dem Jahr 1998 mangels entsprechender Einkommenserzielung vermutlich nicht mehr auswirken könnten.

4. In ihrer Gegenschrift weist die belangte Behörde zunächst auf den Verfassungsrang des §117 Abs7 Z1 EStG 1988 hin. Die Verschiebung der steuerlichen Erfassung des außerordentlichen Ertrages nach dessen Z2 leg.cit. komme hingegen schon deswegen nicht in Betracht, weil der Beschwerdeführer einen Antrag auf Verschiebung der steuerlichen Erfassung der Einkünfte nicht gestellt habe. Eine Ungleichbehandlung von Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen und "verunglückte(n)" Sanierungsgewinnen (wie sie im Beschwerdefall vorlägen) sei im übrigen nicht willkürlich, da den jeweiligen Erträgen völlig verschiedene Sachverhalte zugrunde lägen.

III. Die Beschwerde ist begründet.

1. Mit dem angefochtenen Bescheid wird eine Abgabe festgesetzt; er greift somit in das Eigentumsrecht ein. Dieser

Eingriff wäre nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 10.337/1985, 10.362/1985, 11.470/1987) dann verfassungswidrig, wenn der ihn verfügende Bescheid ohne jede Rechtsgrundlage ergangen wäre oder auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte, oder wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Rechtsgrundlage 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.

2. Nach der als Verfassungsbestimmung beschlossenen Norm des '117 Abs7 Z1 EStG 1988 idF BGBl. 201/1996 (in Kraft getreten am 1. Mai 1996) ist bei der Veranlagung 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§18 Abs6 und 7 leg.cit.) nicht zulässig. Die aus dieser Sistierung des Verlustabzuges resultierenden Folgeprobleme hat der Gesetzgeber vor allem durch die - nicht im Verfassungsrang stehende - Z2 dieser Vorschrift sowie durch den (erst durch BGBl. 797/1996 eingefügten) §117a EStG 1988 gemildert bzw. gelöst. Nach §117 Abs7 Z2 leg.cit. kann der Steuerpflichtige in Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 oder 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, beantragen, daß die steuerliche Erfassung des betreffenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes insoweit auf das Veranlagungsjahr 1998 verschoben wird, somit auf ein Jahr, in dem Vorjahresverluste wieder abgezogen werden können. Ohne diese Vorschrift müßte der Steuerpflichtige in den Jahren 1996 oder 1997 anfallende Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne versteuern, auch wenn Verlustvorträge vorhanden sind, die ohne die Verfassungsbestimmung der Z1 leg.cit. gegengerechnet werden könnten, wodurch es insoweit (bei entsprechender Höhe der Verlustvorträge somit auch gänzlich) zu einem Entfall der Steuerpflicht käme. Die Möglichkeit, diese Verluste ab dem Jahr 1998 (wieder) abziehen zu können, schien dem Gesetzgeber bei diesen atypischen, am Ende einer unternehmerischen Betätigung stehenden Erträgen offenbar nicht ausreichend, um die Härten der Besteuerung zu kompensieren. - Das Abgabenänderungsgesetz 1996, BGBl. 797/1996, im folgenden: AbgÄndG 1996, hat (durch§117a Abs2 EStG 1988) die Möglichkeit dieser Verschiebung der Besteuerung auf weitere Fälle von Sondergewinnen ausgeweitet (vgl. dazu 497 BlgNR 20. GP, 23).

Nach §117a Abs1 EStG 1988 (eingefügt durch das AbgÄndG 1996) ist ab dem Jahr 1998 ein Verlustabzug für die in den Kalenderjahren 1989 bis 1996 entstandenen Verluste insoweit nicht zulässig, als bei der Veranlagung für das Jahr 1996 bzw. 1997 ein steuerfreier Sanierungsgewinn angefallen ist und unter Außerachtlassung der Bestimmungen des §117 Abs7 Z1 leg.cit. ein Verlustabzug anzusetzen wäre. Mit dieser Vorschrift, die bei Sanierungsgewinnen in den Jahren 1996 und 1997 im Ergebnis eine fiktive Verlustverrechnung verlangt, soll offensichtlich eine Doppelbegünstigung vermieden werden (vgl. auch 497 BlgNR 20. GP, 22): Fällt ein Sanierungsgewinn an (der bis zum Jahr 1997 nach §36 EStG 1988 steuerfrei war), so ist dieser an sich mit vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen, so daß der Sanierungsgewinn zwar (insoweit) nicht versteuert werden muß, aber auch der Verlustvortrag verbraucht ist. Damit soll offenbar dem Umstand Rechnung getragen werden, daß zwischen den Verlustvorträgen und dem späteren Sanierungsgewinn (Forderungsverzicht der Gläubiger) häufig ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Soweit somit Verlustvorträge vorhanden waren, kam schon bisher die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes im Ergebnis nicht zum Tragen. Ohne die Sondervorschrift des §117a EStG 1988 hätten die Steuerpflichtigen hingegen in den Jahren 1996 und 1997 Sanierungsgewinne steuerfrei beziehen können, ohne die vorhandenen Verlustvorträge gegenrechnen zu müssen. Diese hätten vielmehr ab 1998 (noch einmal) verwertet werden können.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage muß es als unsachlich und daher als Verstoß gegen den Gleichheitssatz angesehen werden, wenn die belangte Behörde dem in Rede stehenden (zweifellos als atypisch zu bezeichnenden) Gewinn einerseits die Eigenschaft eines steuerfreien Sanierungsgewinnes, andererseits aber auch die Qualität eines Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes (dessen Versteuerung auf 1998 verschoben werden könnte) abspricht.

Wäre die belangte Behörde mit dieser Auffassung im Recht, so hätte der Steuerpflichtige im Jahr 1996 den atypischen Ertrag aus den im Zuge des Zwangsausgleiches zugestandenen Forderungsverzichten der Gläubiger (mangels Vorliegens der für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen erforderlichen Voraussetzungen, insbesondere der Sanierungseignung) zu versteuern, ohne aber die Möglichkeit zu haben, von diesem atypischen Ertrag die in Zusammenhang stehenden Verlustvorträge abzuziehen. Daß diese Verlustvorträge allenfalls ab dem Jahr 1998 (wieder) verwertbar sind, ist nach dem oben Dargelegten nicht ausreichend, um dieses unsachliche Ergebnis zu beseitigen; diese Verwertungsmöglichkeit wäre theoretisch ja auch im Fall von Veräußerungsgewinnen und dgl. gegeben.

Dieses unsachliche Ergebnis läßt sich aber im Wege einer verfassungskonformen Interpretation des §117 Abs7 Z2 EStG

1988 vermeiden: Der Verfassungsgerichtshof vermag keinen Grund zu sehen, warum die in dieser Vorschrift für "Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn(e)" getroffene Regelung nicht auch für einen Gewinn gelten könnte, der durch Forderungsverzichte der Gläubiger im Wege eines Zwangsausgleiches entstanden ist, wenn diesem Zwangsausgleich die Eignung zur Sanierung abzusprechen ist, weil eine Betriebsfortführung nicht in Betracht kommt. Es erscheint nämlich in diesem Zusammenhang widersprüchlich, wenn die belangte Behörde (im Gewinnfeststellungsbescheid betreffend die S. GmbH & Co KG) die Sanierungseignung des Forderungsverzichtes mit dem Hinweis verneint, daß im Fall einer Betriebsaufgabe ein Zwangsausgleich nicht der Gesundung des Betriebes diene, ferner die Betriebsaufgabe für das Jahr 1996 annimmt und andererseits einen Zusammenhang zwischen dem Zwangsausgleich und der Betriebsaufgabe leugnet. Der Einwand der belangten Behörde, zwischen den in §117 Abs7 Z2 EStG 1988 genannten atypischen Gewinnen (Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinne) und dem hier vorliegenden "verunglückte(n) Sanierungsgewinn" bestünden wesentliche Unterschiede - vor allem hinsichtlich der steuerlichen Begünstigungen -, verkennt zum einen, daß derartige Begünstigungen nur für Veräußerungs- und Aufgabegewinne, nicht hingegen für normale Liquidationsgewinne gelten, und zum anderen, daß der Grund für die Regelung der Z2 leg.cit. sicherlich nicht darin gelegen ist, daß die hier genannten atypischen Gewinne irgendwelche steuerlichen Begünstigungen genießen, sondern daß es sich um die Regelfälle von atypischen Gewinnen handelt, die am Ende einer unternehmerischen Betätigung stehen und bei denen daher die Verwertung von Verlustvorträgen erst ab einem Folgejahr zu spät kommen kann. Gerade dies trifft aber auch für (Buch)Gewinne zu, die aus Forderungsverzichten im Wege eines (zur Sanierung nicht geeigneten) Zwangsausgleiches resultieren, wenn es im Zusammenhang damit zu einer Einstellung der unternehmerischen Betätigung kommt.

Der Verfassungsgerichtshof ist daher der Meinung, daß auch dann, wenn der strittige außerordentliche Ertrag aus den Forderungsverzichten im Gefolge des Zwangsausgleiches nicht als Aufgabegewinn im spezifisch steuerrechtlichen Verständnis (des §117 Abs7 Z2 iVm §24 EStG 1988) anzusehen ist, dieser Ertrag aus Gründen der verfassungskonformen Behandlung einem "Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn" gleichzuhalten ist, weshalb auch für ihn eine Verschiebung der steuerlichen Erfassung in das Jahr 1998 möglich sein muß.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift in diesem Zusammenhang einwendet, daß eine Verschiebung der steuerlichen Erfassung des atypischen Ertrages auf das Jahr 1998 vom Beschwerdeführer nicht beantragt worden sei, so ist ihr zu entgegnen, daß der vom Beschwerdeführer (in der mit 12. Oktober 1999 datierten Berufung gegen den ESt-Bescheid 1996) vorgebrachte Einwand, daß die Behörde den vorhandenen Verlustvortrag in Höhe von S 14,577.515,-- nicht berücksichtigt habe, ferner sein Hinweis, es gebe keine sachliche Rechtfertigung dafür, warum die Verschiebemöglichkeit (nach §117 Abs7 Z2 EStG 1988) nicht auch für außerordentliche Erträge der von ihm erzielten Art bestehen sollte, sowie sein dort gestellter Antrag auf "Berücksichtigung des Verlustvortrages in Höhe von S 14,577.515,--" angesichts der Gesetzeslage insgesamt auch als Antrag auf Verschiebung der steuerlichen Erfassung des atypischen Ertrages gewertet werden kann und von der belangten Behörde - wie sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ergibt - auch gewertet wurde.

Der Beschwerdeführer ist, da die belangte Behörde §117 Abs7 Z2 EStG 1988 einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, durch den Bescheid in dem - auch ausländischen Staatsangehörigen gewährleisteten - Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden, weshalb der Bescheid als verfassungswidrig aufzuheben ist.

IV. 1. Die Kostenentscheidung gründet sich auf §88 VerfGG. In den zugesprochenen Kosten ist Umsatzsteuer in Höhe von S 4.500,-- sowie eine Eingabegebühr gemäß §17a VerfGG von S 2.500,-- enthalten.

2. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4, erster Satz, VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Gewinn, Sonderausgaben, Verlustvortrag

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2000:B294.2000

Dokumentnummer

JFT_09999371_00B00294_2_00

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at