jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Beschluss 1999/6/9 B1136/98

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.06.1999

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art144 Abs1 / Instanzenzugserschöpfung
SteuerreformG 1993 ArtI Z64
EStG 1988 §14 Abs12 idF des AbgÄG 1998
EStG 1988 §124b Z33 idF des AbgÄG 1998
BAO §188
BAO §303

Leitsatz

Zurückweisung der Beschwerde einer Kommanditgesellschaft wegen zwingender Auflösung von Jubiläumsgeldrückstellungen mangels Instanzenzugserschöpfung; Verpflichtung zur Wiederaufnahme des Verfahrens auch in bezug auf nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht unterliegende Personengemeinschaften

Spruch

Die Beschwerde wird zurückgewiesen.

Begründung

Begründung:

I. 1. Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft, deren Einkünfte gemäß§188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt werden. Sie rechnete in ihrer Erklärung der Einkünfte für 1996 S 3,432.428,- unter dem Titel "Jubiläumsgeldrückstellung" außerbilanziell hinzu. Dieser Betrag ergibt sich nach den Beschwerdeangaben aus der Differenz zwischen der Auflösung der bereits gebildeten, nicht versteuerten Jubiläumsgeldrückstellung gemäß ArtI Z64 litb SteuerreformG 1993 BGBl. 818 idF BGBl. 201/1996, ds. S 3,727.582,50, und dem Verbrauch 1996. Die Einkünfte 1996 wurden erklärungsgemäß festgestellt.

Gegen den Feststellungsbescheid 1996 brachte die Beschwerdeführerin wegen der steuerlichen Nichtanerkennung der Rückstellung und wegen der Auflösung der seinerzeitigen Rückstellung eine Berufung ein.

Mit Bescheid vom 8. Mai 1998 wies die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich die Berufung unter Hinweis auf das Legalitätsprinzip als unbegründet ab.

2. Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unverletzlichkeit des Eigentums durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes behauptet und die

kostenpflichtige Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt wird.

3. Die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragte.

II. Die Beschwerde ist nicht zulässig.

1. Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten:

1.1.1. §9 Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. 400 (EStG 1988) idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 1998 (AbgÄG 1998), BGBl. I 28/1999, lautete:

"Rückstellungen

§9. (1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

1.

Anwartschaften auf Abfertigungen,

2.

laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,

3.

sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,

4.

drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs1 Z1 und 2 sind nach §14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs1 Z3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anläßlich eines Dienst- oder eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden."

Diese Fassung hatte §9 EStG 1988 durch ArtI Z6 SteuerreformG 1993 erhalten.

1.1.2. Mit dem Erkenntnis VfSlg. 15040/1997 hob der Verfassungsgerichtshof in §9 Abs4 EStG 1988 die Wortfolge "eines Dienst- oder" als verfassungswidrig auf. Diese Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Dezember 1998 in Kraft.

1.1.3. Mit ArtI Z1 AbgÄG 1998 wurde §9 Abs2 EStG 1988 geändert und lautet nun wie folgt:

"Rückstellungen im Sinne des Abs1 Z1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach §14 zu bilden."

1.1.4. Mit ArtI Z2 AbgÄG 1998 wurde §14 EStG 1988 wie folgt geändert: Die Überschrift zu diesem Paragraphen (bisher: "Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen") lautet nunmehr:

"Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder". Weiters wurde dem §14 ein Abs12 mit folgendem Wortlaut angefügt:

"Für die Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anläßlich eines Dienstjubiläums gilt folgendes:

Die Bildung einer Rückstellung ist nur bei kollektivvertraglicher Vereinbarung, bei Betriebsvereinbarung oder bei anderen schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusagen zulässig. Die Rückstellung ist unter sinngemäßer Anwendung des Abs7 Z1 bis 3 und Abs7 Z6 zu bilden; eine Bildung nach den Regeln der Finanzmathematik ist zulässig."

1.2.1. ArtI Z64 SteuerreformG 1993 lautet:

"Die Z5 und 6 sind erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 enden. Pauschale Wertberichtigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet worden sind, die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, sind mit dem im Jahresabschluß des letzten dieser Wirtschaftsjahre angesetzten Betrag im folgenden Wirtschaftsjahr

gewinnerhöhend aufzulösen. Soweit für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1994 geendet haben, für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung Rückstellungen gebildet worden sind, die nicht der Z6 dieses Bundesgesetzes entsprechen, gilt folgendes:

a) Die Rückstellungen sind mit jenem Betrag gewinnerhöhend aufzulösen, mit dem die Rückstellungen im Jahresabschluß für das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr angesetzt werden.

b) Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener fünf Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen."

1.2.2. Mit Art43 StrukturanpassungsG 1996 BGBl. 201 erhielt ArtI Z64 litb SteuerreformG 1993 folgenden Wortlaut:

"b) Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener vier Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Jänner 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen. In dem nach dem 31. Dezember 1995 endenden Wirtschaftsjahr sind mindestens 50 % jenes Betrages, der im Jahresabschluß für das letzte vor dem 1. Jänner 1996 endende Wirtschaftsjahr angesetzt wurde, aufzulösen."

1.3. Durch ArtI Z12 b und 13 AbgÄG 1998 wurde §124 b EStG 1988 geändert; diese Bestimmungen lauten wie folgt:

"12 b. In Z13 lautet §124 b Z33 a:

'33. a) §14 Abs12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 anzuwenden. Es darf dabei nur jener Betrag der Rückstellung zugeführt werden, der bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.'

13. In §124 b werden als Z33 bis 36 angefügt:

'33. a) §14 Abs12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 anzuwenden. Es darf dabei nur jener Betrag der Rückstellung zugeführt werden, der bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt. Die Wertpapierdeckung muß erstmalig am Schluß des im Kalenderjahr 2000 endenden Wirtschaftsjahres gegeben sein. Abweichend von §14 Abs12 in Verbindung mit §14 Abs7 Z7 ist das prozentuelle Ausmaß von 50 % auf 20 Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt zu erreichen.

b) ArtI Z64 des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, gilt nicht für Rückstellungen im Sinne des §14 Abs12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999. Wurde in endgültig rechtskräftig veranlagten Fällen eine Auflösung derartiger Rückstellungen vorgenommen, so sind diese auf Antrag des Steuerpflichtigen wiederaufzunehmen. Der Antrag kann bis 30. Juni 1999 gestellt werden.'

34. - 36."

2.1. Mit der Ergänzung des §124 b EStG 1988 um die vorstehend zitierte Z33 wurde einerseits eine gesetzliche Grundlage für die Dotierung von Jubiläumsgeldrückstellungen ab dem Kalenderjahr 1999 geschaffen (lita), andererseits die in ArtI Z64 des SteuerreformG 1993 (idF des StrukturanpassungsG 1996 BGBl. 201) normierte Forderung nach Auflösung von bereits gebildeten Jubiläumsgeldrückstellungen zurückgenommen (litb). Die Zurücknahme der Auflösungsverpflichtung dürfte nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ihren Grund darin haben, daß der Gesetzgeber nach dem erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 15040/1997, mit dem die die Neubildung von Jubiläumsgeldrückstellungen verhindernde Wortfolge des §9 Abs4 EStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben worden war, davon ausgegangen ist, daß auch die die Auflösung derartiger Rückstellungen anordnende Vorschrift mit Verfassungswidrigkeit behaftet sein könnte.

Der Verfassungsgerichtshof interpretiert Z33 litb des §124 b EStG 1988 so, daß die Zurücknahme der Auflösungsverpflichtung alle Rückstellungen betrifft, die ihrer Art nach in §14 Abs12 EStG 1988 idF des AbgÄG 1998 genannt sind (somit "Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anläßlich eines Dienstjubiläums"), weil es diese Rückstellungen waren, die das Erkenntnis VfSlg. 15040/1997 zum Gegenstand hatte. Er geht ferner davon aus, daß die Wiederaufnahme unabhängig davon zu erfolgen hat, ob die Auflösung im Einzelfall nach ArtI Z64 litb SteuerreformG 1993 in der Stammfassung oder in der Fassung des StrukturanpassungsG 1996 vorgenommen wurde (vgl. VfGH 11.3.1999, B3097/97, und 11.3.1999, B3120/97).

2.2. Der Gerichtshof geht überdies davon aus, daß der Gesetzgeber mit der in Rede stehenden Regelung der litb die Auflösungsverpflichtung sowohl in den noch "offenen" als auch in den bereits rechtskräftig entschiedenen Fällen der Auflösung von Jubiläumsgeldrückstellungen rückgängig machen will. Er versteht daher den vom Gesetzgeber

verwendeten Ausdruck "endgültig rechtskräftig" im Sinne der formellen Rechtskraft, würde doch ein weitergehendes Verständnis dieser Wortfolge - etwa in dem Sinn, daß eine meritorische Änderung des Bescheides gänzlich ausgeschlossen ist - dem Zweck der offenbar rechtsschutzfreundlich gemeinten Bestimmung offenbar zuwiderlaufen. Bei einem solchen Verständnis wären nämlich Zweifel hinsichtlich der "Endgültigkeit" der Rechtskraft geradezu unausweichlich (vgl. VfGH 11.3.1999, B3097/97, und 11.3.1999, B3120/97).

3. Beschwerde nach Art144 B-VG kann nach dem letzten Satz des Abs1 dieser Bestimmung erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden. Die Vorschrift bringt zum Ausdruck, daß die Anrufung des Verfassungsgerichtshofes so lange unzulässig ist, als noch gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde eine (andere) Verwaltungsbehörde angerufen werden kann (VfSlg. 4671/1964). Der Verfassungsgerichtshof geht - in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - davon aus, daß ein administrativer Instanzenzug dann nicht erschöpft ist, wenn dem Beschwerdeführer die Möglichkeit offensteht, eine Abänderung des Bescheides im Administrativverfahren zu erwirken. Dabei kommt es auf die Bezeichnung oder die rechtliche Konstruktion eines Rechtsbehelfes nicht an. Entscheidend ist, daß eine Behörde verpflichtet ist, auf Verlangen der Partei ohne weitere Voraussetzungen (erneut) in der Sache selbst zu entscheiden (vgl. VfGH 11.3.1999, B3097/97, und 11.3.1999, B3120/97).

4.1. Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Verpflichtung zur Auflösung von Rückstellungen, die sie im Hinblick auf Dienstnehmerjubiläen gebildet hat. Bei einem - formell rechtskräftig - veranlagten Fall wäre die Abgabenbehörde verpflichtet, auf Antrag des Steuerpflichtigen das Verfahren wiederaufzunehmen.

4.2. Bei einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften einer Personengemeinschaft iSd §188 BAO liegt im strengen Sinn kein "veranlagter Fall" iSd §124 b Z33 litb EStG 1988 vor. Von einer Veranlagung im eigentlichen Sinn kann nur in bezug auf den Steuerpflichtigen gesprochen werden, Personenvereinigungen wie eine Kommanditgesellschaft (vgl. §23 Z2 EStG 1988) unterliegen aber nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht. Vielmehr ist die Abgabenbehörde bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen (etwa des Gesellschafters der Kommanditgesellschaft) an die einheitliche und gesonderte Feststellung gebunden (Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I6 (1998) 193 in bezug auf §192

BAO).

Gerade wegen dieser Bindungswirkung muß aber auch die Personenvereinigung eine gleichartige Möglichkeit wie Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige haben, ihren Fall neu aufrollen zu lassen, wenn Jubiläumsgeldrückstellungen aufgelöst worden sind. Die einzelnen "Mitunternehmer" haben dazu im Rahmen ihrer Veranlagung keine Möglichkeit mehr.

Des weiteren gibt es keinen vernünftigen Grund für die Annahme, der Gesetzgeber habe derartige Fälle von der Möglichkeit der Wiederaufnahme ausnehmen wollen. Vielmehr geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, daß der Gesetzgeber in allen Fällen rechtskräftiger Auflösungen von Jubiläumsgeldern die Möglichkeit schaffen wollte, das Verfahren neu aufzurollen, dies aus denselben Gründen, aus denen er annimmt, daß §124 b Z33 litb EStG 1988 alle Rückstellungen erfassen soll, die ihrer Art nach in §14 Abs12 EStG 1988 idF des AbgÄG 1998 genannt sind, und zwar auch unabhängig davon, ob die Auflösung im Einzelfall nach ArtI Z64 litb SteuerreformG 1993 in der Stammfassung oder in der Fassung des StrukturanpassungsG 1996 vorgenommen wurde (vgl. oben Pkt. II.2.1.). Dementsprechend macht es auch keinen Unterschied, ob die Rückstellungen in einem Abgabenbescheid oder in einem Feststellungsbescheid aufgelöst wurden.

4.3. Die Wiederaufnahme nach §124 b Z33 litb zweiter Satz EStG 1988 steht daher auch Personengemeinschaften wie der Beschwerdeführerin offen. Da es sich um einen rechtskräftig entschiedenen Fall handelt, ist die belangte Behörde verpflichtet, auf Antrag der Beschwerdeführerin das Verfahren wiederaufzunehmen. Bei der nachfolgenden Sachentscheidung hat sie offenbar im Sinne des ersten Satzes der litb dem Begehren nach Nichtauflösung der Rückstellung Rechnung zu tragen. Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, daß diesem Wiederaufnahmeantrag (sofern er bis 30. Juni 1999 gestellt wird) jedenfalls, das heißt ohne Prüfung der in §303 Abs1 BAO geforderten (sonstigen) Wiederaufnahmegründe stattzugeben ist und daher Entscheidungspflicht über das Parteibegehren auf neuerliche Überprüfung der Sache gegeben ist. Da der Partei durch diese spezielle Ausgestaltung der Wiederaufnahme der Anspruch eingeräumt ist, daß auf ihr Verlangen ohne weitere Voraussetzungen über die Rechtmäßigkeit des Bescheides neuerlich im Administrativverfahren entschieden wird, ist der Instanzenzug nicht erschöpft.

5. Die Beschwerde war daher wegen der in der Nichterschöpfung des Instanzenzuges gelegenen Nichtzuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes zurückzuweisen. Dies konnte gemäß §19 Abs3 Z1 lita VerfGG in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

Schlagworte

VfGH / Instanzenzugserschöpfung, Einkommensteuer, Rückstellungen, Finanzverfahren, Wiederaufnahme

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1999:B1136.1998

Dokumentnummer

JFT_10009391_98B01136_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at