

TE Vwgh Erkenntnis 1999/6/29 92/14/0186

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 29.06.1999

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

AbgÄG 1981 Abschn1 Art2;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1972 §18 Abs1 Z4;
EStG 1972 §23a;
EStR 1984 Abschn78a Abs5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde der H - Gesellschaft mbH in F, vertreten durch Dr. Odo Schrott, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 7/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 4. Dezember 1991, ZI 30.832-3/91, betreffend Körperschaftsteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Nach der Beschwerde und dem ihr angeschlossenen angefochtenen Bescheid war die Beschwerdeführerin Komplementärin der HH GmbH & Co KG (in der Folge KG). Die KG hatte u.a. in den in den Jahren 1980 und 1981 endenden, vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren Verluste erwirtschaftet. In den Bescheiden betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1980 und 1981 hatte das Finanzamt (nach Durchführung einer Betriebsprüfung und Wiederaufnahme der Verfahren) der Beschwerdeführerin insoweit Verlustanteile der Kommanditisten zugerechnet (für 1980 rd S 5 Mio, für 1981 rd S 1,2 Mio), als deren Einlagen durch vorhergehende Verlustzuweisungen bereits erschöpft waren. In den Körperschaftsteuerbescheiden 1980 und 1981 der Beschwerdeführerin waren dementsprechend Einkünfte in Höhe von minus S 5.030.493,-- (1980) bzw minus S 1.181.335,-- (1981) angesetzt worden.

Für das im Jahr 1988 endende Wirtschaftsjahr wies die KG neben einem laufenden Verlust von rd S 2,5 Mio einen Veräußerungsgewinn von rd S 15,3 Mio und damit erstmals positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus. Davon wurde

in einer Beilage zur Gewerbesteuererklärung ein Teilbetrag von rd S 6,2 Mio mit dem Hinweis "Aufrechnung der Verlustzuweisung an die Komplementärin gemäß Übergangsvorschriften des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl Nr 620/1981, zu § 23a EStG 1972" der Beschwerdeführerin zugerechnet; in der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1988 wurde ein Gewinnanteil von S 36.797,-- ausgewiesen. Der für die Beschwerdeführerin berechnete Veräußerungsgewinn (von rd S 6,2 Mio) wurde infolge Verrechnung mit Verlusten aus den Jahren 1979 (S 3.000,--), 1980 (S 5.030.493,--) und 1981 (S 1.181.335,--) nicht in Ansatz gebracht. Davon abweichend wies das Finanzamt im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der KG für das Jahr 1988 der Beschwerdeführerin auch den Anteil am Veräußerungsgewinn zu. Den sich so ergebenden Gewinnanteil legte das Finanzamt auch dem (gemäß § 295 Abs 1 BAO) ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 1988 der Beschwerdeführerin zugrunde. Die Einkünfte wurden um den Verlustabzug (aus 1981) in Höhe von S 1.181.335,-- gekürzt, die Verluste der Jahre 1979 (S 3.000,--) und 1980 (S 5.030.493,--) berücksichtigte das Finanzamt wegen Ablaufes des siebenjährigen Verlustvortragszeitraumes gemäß § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 nicht.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1988 erhob die Beschwerdeführerin Berufung und wandte ein, bei den ihr für die Jahre 1979, 1980 und 1981 zugewiesenen Verlustanteilen der KG handle es sich gemäß § 23a EStG 1972 in Verbindung mit der Übergangsregelung des Art II des Abgabenänderungsgesetzes 1981 (in der Folge AbgÄG 1981) um "Wartetastenverluste", für die ein Verlustvortrag nach § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 nicht in Betracht komme. Diese Verluste seien vielmehr zeitlich unbegrenzt mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre verrechenbar. Schon die vor dem AbgÄG 1981 angewandte Erlassregelung habe eine zeitlich unbeschränkte Verrechnung der dem Komplementär zugewiesenen Kommanditverluste mit künftigen Gewinnen beinhaltet. Der neu geschaffene § 23a EStG 1972 habe diese Regelungsmechanismen übernommen. In die Neuregelung hätten aber auch Verluste aus den Vorjahren miteinbezogen werden sollen, zumal § 23a erster Satz EStG 1972 nicht bestimme, wann die betreffenden Verluste entstanden sein müssten. Die für die Beschwerdeführerin in den Jahren 1979 bis 1981 festgestellten Verluste hätten daher alle Merkmale von "§ 23a-Verlusten" aufgewiesen und seien somit nunmehr von dem - der GmbH auf Grund der erwähnten Übergangsvorschrift im Art II des AbgÄG 1981 zugewiesenen - Veräußerungsgewinn des Jahres 1988 abzuziehen. Jede andere Auslegung müsse verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 seien nach der Verwaltungspraxis Verluste der Kommanditisten nach Aufzehrung ihrer bedungenen Einlage dem Komplementär zugerechnet worden, sofern die Kommanditisten sich nicht (abweichend vom § 167 Abs 3 HGB) dazu verpflichtet hätten, über den Betrag der bedungenen Einlage hinaus am Verlust der KG teilzunehmen. Die danach dem Komplementär zugerechneten Verluste seien jedoch - mangels gesetzlicher Regelung - nicht wie zeitlich unbegrenzt verrechenbare "Wartetastenverluste" entsprechend der Systematik des späteren § 23a EStG 1972 zu behandeln. Vielmehr seien diese Verluste beim Komplementär - ebenso wie seine "eigenen" Verlustanteile aus der Beteiligung - mit anderen (positiven) Einkünften ausgleichsfähig bzw im Rahmen des § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 vortragsfähig. Gegen die Auffassung der Beschwerdeführerin, es gelte die zeitlich unbegrenzte Verrechnungsmöglichkeit des § 23a EStG 1972 schon für die in den Vorjahren dem Komplementär zugerechneten Verluste, spreche die Inkrafttretensbestimmung des AbgÄG 1981, aus welcher folge, dass verrechenbare "§ 23a-Verluste" beim Kommanditisten erstmals im Jahr 1982 (Wirtschaftsjahr 1981/82) hätten entstehen können. Verluste aus den Jahren vor 1982 seien daher nicht unter die Neuregelung gefallen, sondern nach den allgemeinen Bestimmungen des EStG 1972 vortragsfähig geblieben. Art II des Abschnittes I (des AbgÄG 1981) treffe seinem klaren Wortlaut nach nur eine Sonderregelung hinsichtlich der persönlichen Zurechnung von Gewinnen, die in Wirtschaftsjahren ab 1982 aus der Beteiligung an der KG entstünden. Über die Vortrags- oder Verrechnungsfähigkeit der dem Komplementär zugewiesenen Verlustanteile sage die Übergangsregelung nichts aus.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 29. September 1992, B 142/92-7, ablehnte und sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof abtrat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 (mit AbgÄG 1981) wurden nach der Verwaltungspraxis Verluste der Kommanditisten nach Aufzehrung ihrer bedungenen Einlage dem Komplementär zugerechnet, sofern die Kommanditisten sich nicht (abweichend von § 167 Abs 3 HGB) dazu verpflichtet hatten, über den Betrag der bedungenen Einlage hinaus am Verlust der KG teilzunehmen. Andererseits wurden dem Komplementär, dem danach

Verluste zugerechnet worden waren, auch Gewinnanteile der Kommanditisten späterer Jahre bis zum Ausgleich der zugerechneten Verluste zugerechnet. Der Verwaltungsgerichtshof beurteilte diese Verwaltungspraxis wiederholt als der (damaligen) Rechtslage entsprechend (vgl. die hg Erkenntnisse vom 15. April 1980, 1661/79, und vom 24. September 1986, 84/13/0146, 0148). Auch der Verfassungsgerichtshof räumte in seinem Erkenntnis vom 2. Oktober 1984, V 19/84, mit welchem der erwähnten Verwaltungspraxis zu Grunde liegende Erlass wegen eines Kundmachungsmangels aufgehoben wurde, ein, dass er gegen die gesetzliche Deckung des Erlasses vorläufig keine Bedenken habe.

Mit AbgÄG 1981 wurde in das EStG 1972 die Bestimmung des § 23a eingefügt, welche gemäß Abschnitt I Art III Z 1 lit a leg cit erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden war. § 23a Abs 1 EStG 1972 in der rückwirkend ab der Veranlagung 1982 geltenden Neufassung des 1. Abgabenänderungsgesetzes 1987 (nach Aufhebung des § 23a in der Fassung des AbgÄG 1981 durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 11. Dezember 1985, G 139/85ua) normiert, dass Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs 1 Z 4 abzugsfähig sind, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste sind mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen oder werden in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit diese die Entnahmen übersteigen, in diesem Jahr zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten. Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

In Art II des Abschnittes I des AbgÄG 1981 - welcher von der zuletzt erwähnten Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof nicht erfasst war - wurde, soweit Verluste eines Kommanditisten oder eines Gesellschafters im Sinne des § 23a Abs 3 vor Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes einem anderen Gesellschafter zugerechnet worden sind, normiert, dass bis zum Betrag der dem anderen Gesellschafter zugerechneten Verluste in späteren Wirtschaftsjahren Gewinne des Kommanditisten oder Gesellschafters im Sinne des § 23a Abs 3 auf Grund der Beteiligung an der Gesellschaft dem anderen Gesellschafter zuzurechnen sind.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Rechtsfrage strittig, ob die in den Jahren vor 1981 entstandenen und nach damaliger Rechtslage der Beschwerdeführerin als Komplementärin der KG zugerechneten Verluste der Kommanditisten - ein diesbezüglicher Verlust des Jahres 1981 wurde nach § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 als Sonderausgabe anerkannt - bei Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer 1988 zu berücksichtigen waren.

Während die belangte Behörde die Ansicht vertritt, eine solche Berücksichtigung komme infolge Ablaufes des nach § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 normierten siebenjährigen Verlustabzugszeitraumes nicht in Betracht, vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass der Verlustabzug ohne Rücksicht auf die Siebenjahresfrist des § 18 EStG 1972 zuzulassen sei. Der Verlustausgleich stütze sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin im Fall einer Gewinnzurechnung nach Abschnitt I Art II des AbgÄG 1981 nicht auf den Verlustabzug nach § 18 EStG 1972 (als Sonderausgabe), sondern unmittelbar auf diese Übergangsregelung selbst. Dem Sinn dieser Übergangsregelung entspreche es, früher zugewiesene Verluste nicht nur bei der Frage der Verteilung späterer Gewinne zu berücksichtigen, sondern tatsächlich mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) auszugleichen bzw zu verrechnen.

Diese Auffassung der Beschwerdeführerin findet im Gesetz keine Deckung: Zu Recht hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass Art II des Abschnittes I des AbgÄG 1981 seinem klaren Wortlaut nach nur eine Sonderregelung hinsichtlich der Zurechnung von Gewinnen trifft, die in Wirtschaftsjahren ab 1982 aus der Beteiligung an einer (ua) KG entstehen, eine Aussage hinsichtlich der Vortragsfähigkeit von dem Komplementär bis 1981 zugewiesener Verluste aber nicht getroffen wird. Die tatsächlich als Übergangsvorschrift zu verstehende, von der Regelung des § 23a EStG 1972 abweichende Sonderregelung wurde getroffen, weil § 23a nicht mehr von einer Zurechnung der Verluste von (ua) Kommanditisten an den Komplementär ausging, sondern diese beim Kommanditisten beließ und sie - soweit bei diesem negatives Betriebsvermögen entstand oder sich ein solches erhöhte - als sogenannte "Wartetastenverluste" mit späteren Gewinnen ausgleichs- und abzugsfähig vorsah. Diese Neuregelung hätte hinsichtlich der vor dem Inkrafttreten dieser Norm nach der damaligen Verwaltungspraxis dem Komplementär zugerechneten Verluste bewirkt, dass diesen Verlusten keine entsprechenden Gewinnanteile mehr gegenüber gestanden wären. Zur Vermeidung dieser Auswirkung, die dazu geführt hätte, dass der Komplementär keinerlei Möglichkeit mehr gehabt hätte, die ihm zugerechneten Verluste mit späteren, ihm zurechenbaren Gewinnen der Kommanditisten - die nach § 23a EStG 1972 bei diesen verblieben - zu verrechnen, sah die Übergangsregelung eine

der Zurechnung der Verluste des Kommanditisten an den Komplementär entsprechende Zurechnung von (ab dem Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 entstehenden) Gewinnen der Kommanditisten vor. Eine andere Meinung wird entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht der Beschwerdeführerin auch in Abschnitt 78a Abs 5 letzter Absatz der Einkommensteuerrichtlinien 1984 nicht vertreten. Eine Übergangsregelung hinsichtlich der Vortragsfähigkeit der Verluste ist demgegenüber dem Gesetz weder zu entnehmen noch war eine solche geboten, weil die unbegrenzte Verrechnungsmöglichkeit der Verluste der Kommanditisten (als "Wartetastenverluste") erst mit der die Behandlung dieser Verluste völlig neu regelnden Bestimmung des § 23a in das Einkommensteuergesetz Eingang gefunden hat. Vor Inkrafttreten dieser Bestimmung war entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ein "Ausgleich" der dem Komplementär zuzurechnenden Verluste - abgesehen von einem Ausgleich mit allfälligen anderen positiven Einkünften im Jahr der Entstehung der Verluste - nur im Wege des Verlustvortrages gemäß § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972 möglich, weil nur diese gesetzliche Bestimmung die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten vergangener Besteuerungszeiträume vorsah. Der Verwaltungsgerichtshof teilt daher die Ansicht von Nowotny, ÖGWT 1-2/87, S 18, wonach die vor 1982 auf die Komplementär-GesmbH umgeschichteten Verluste dort den allgemeinen Regeln des § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972, insbesondere der zeitlich beschränkten Vortragsfähigkeit, unterliegen. Es ist daher hinsichtlich der Übergangsregelung des Art II des Abschnittes I des AbgÄG 1981 auch als sachgerecht anzusehen, wenn bezüglich der dem Komplementär zugewiesenen Verluste nach Inkrafttreten des § 23a leg cit vom Gesetzgeber im Rahmen einer Übergangsregelung zwar die gleichen Ausgleichsmöglichkeiten wie davor zur Verfügung gestellt werden, eine darüber hinausgehende Möglichkeit des Ausgleiches, die davor nicht bestanden hat, nämlich Verluste zeitlich unbegrenzt zu berücksichtigen, aber auch nach Inkrafttreten des § 23a leg cit nicht eröffnet wird. Teilte man im Übrigen die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass es sich bei den nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des § 23a dem Komplementär zugerechneter Verluste nicht um Verluste handelt, die unter die Bestimmung des § 18 EStG 1972 subsumiert werden könnten, stünde nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, eine unbegrenzte, sondern - durch nichts zu rechtfertigen - gar keine Möglichkeit, solche Verluste steuerlich zu berücksichtigen, zur Verfügung. (Im Beschwerdefall hätte damit bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1988 etwa der der Beschwerdeführerin zugerechnete Verlust der Kommanditisten des Jahres 1981 nicht berücksichtigt werden können.)

Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang - wie bereits in ihrer zunächst an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde - auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof rügt, dass die (damals auf sieben Jahre) beschränkte Vortragsfähigkeit von Verlusten dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche, ist auf den die Behandlung der Verfassungsgerichtshof-Beschwerde ablehnden Beschluss des Verfassungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach es dem Gesetzgeber freisteht, Besteuerungsperioden vorzusehen. Im Übrigen hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht darauf hingewiesen, dass der Verlustvortrag nach dem EStG 1972 ganz allgemein nur zeitlich begrenzt vorgenommen werden kann.

Mit der in der Beschwerde vertretenen Ansicht, es könnten Verluste, die dem Komplementär durch "willkürliche Verlustverschiebung aus rein fiskalischen Gründen" zugerechnet würden, niemals unter die Bestimmung des § 18 EStG 1972 subsumiert werden, vielmehr müssten diese Verluste grundsätzlich mit zukünftigen Gewinnen solange "verrechnet" werden, bis diese Verluste durch spätere Gewinne abgedeckt seien, verkennt die Beschwerdeführerin - abgesehen von den oben angeführten Erwägungen, warum auch die dem Komplementär zugerechneten Verluste solche sind, die nach der Norm des § 18 Abs 1 Z EStG 1972 zu berücksichtigen sind - die Überlegungen, die den Verwaltungsgerichtshof veranlasst haben, die vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 geübte Verwaltungspraxis als der (damaligen) Rechtslage entsprechend zu beurteilen. In diesem Zusammenhang wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die oben zitierten hg Erkenntnisse vom 15. April 1980 und vom 24. September 1986 verwiesen, wonach durchaus sachliche Gründe für die Zurechnung der Verluste der Kommanditisten an den Komplementär sprachen.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1992140186.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at