jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1994/3/12 B1791/92

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.03.1994

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
EStG 1988 §10
EStG §23a

Leitsatz

Keine Bedenken gegen die Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Verlusten des Kommanditisten nach aufhebendem Erkenntnis des VfGH; sachliche Rechtfertigung der steuerlichen Berücksichtigung von Verpflichtungen nur nach Maßgabe ihrer Erfüllung zur Bekämpfung der Steuervermeidung durch Abschreibungsgesellschaften; keine Bedenken gegen die Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens; kein Verbot einer unterschiedlichen Behandlung von Kommanditisten und voll haftenden Gesellschaftern hinsichtlich des Einflusses von Investitionsbegünstigungen auf das steuerliche Betriebsvermögen

Spruch

Die beschwerdeführende Gesellschaft ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch durch Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abgetreten, ob die beschwerdeführende Gesellschaft durch den angefochtenen Bescheid in einem sonstigen Recht verletzt worden ist.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . Der angefochtene Bescheid der Finanzlandesdirektion weist die Berufung der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft gegen die Feststellung des Finanzamtes ab, der Verlustanteil des Kommanditisten für 1987 sei ein Verlust gemäß §23a EStG 1972 (also nur unter den dort genannten Voraussetzungen ausgleichs- und abzugsfähig). Da der Verlust nur schon bisher negatives Betriebsvermögen erhöht habe, sei er nur im Ausmaß des Einlagenüberhanges verrechenbar; die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1985 und 1986 seien in diesem Sinne zu berichtigen und in den Einkommensteuerbescheiden des Kommanditisten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null anzusetzen.

1. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof rügt die Verletzung des

verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit vor dem Gesetz. Der Gerichtshof habe im Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 den durch das Abgabenänderungsgesetz 1981 eingefügten§23a EStG in seiner ursprünglichen, auf die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos abstellenden Fassung als gleichheitswidrig aufgehoben, weil das negative Kapitalkonto die für die Beschränkung der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten entscheidenden wirtschaftlichen Verhältnisse nicht adäquat zum Ausdruck bringe. Zwar stelle die Neufassung durch das Erste Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. 80, nunmehr auf das Entstehen oder Erhöhen von negativem Betriebsvermögen ab, doch bedeute das - wie die Behörde selbst ausführe - keine inhaltliche Änderung. Dem Begriff des Betriebsvermögens in §23a EStG 1972 lasse sich keine Bedeutung unterstellen, die dem genannten Erkenntnis Rechnung trüge. Unter Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages und der stillen Reserven wäre der Anteil des Kommanditisten am Betriebsvermögen ungeachtet des Vorliegens eines negativen Kapitalkontos ohnedies positiv gewesen.

§23a EStG 1972 sei auch noch aus einem weiteren Grund verfassungswidrig:

"Die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen (Investitionsrücklage, Investitionsfreibetrag und Übertragung stiller Reserven) kann nicht nur bei Abschreibungsgesellschaften, die durch §23 a EStG bekämpft werden sollten, sondern auch bei herkömmlichen Kommanditgesellschaften negative Kapitalkonten bewirken; aber auch wenn über mehrere Jahre hindurch verstärkt investiert wird, können entsprechend hohe Verluste, die durch ihre Ausgleichs- und Vortragsfähigkeiten investierende Unternehmer steuerlich entlasten, entstehen, wodurch oft auch volkswirtschaftlich wertvolle Investitionen überhaupt erst finanziert werden können. Dieser Umstand hat besonders in Österreich, nachdem die Eigenkapitalausstattung bei kleinen und mittleren Betrieben als äußerst dürftig anzusehen ist, eminente Bedeutung.

Durch die Anknüpfung des §23 a EStG an das Betriebsvermögen und damit an das buchmäßige Kapitalkonto wird die gewollte steuerliche Investitionsbegünstigung für den Kommanditisten aber wieder aufgehoben, wenn sich durch diese steuerliche Begünstigung ein Verlust ergibt und ein negatives Kapitalkonto vorhanden ist; beim Komplementär und beim Gesellschafter einer OHG mit buchmäßig negativem Kapital bleibt die Begünstigung jedoch erhalten. Da es sich in beiden Fällen aber nur um durch Investitionsbegünstigung bewirkte buchmäßige und nicht um echte Verluste handelt (für die der Kommanditist wegen seiner beschränkten Haftung nicht voll einstehen müßte), ist die ungleiche Behandlung von offenen Gesellschaftern und Kommanditisten sachlich nach wie vor nicht begründet und daher verfassungswidrig.

Dabei sollte auch berücksichtigt werden, daß es dem Gesetzgeber natürlich freisteht, die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen soweit zu begrenzen, daß hiedurch keine Verluste entstehen; dann aber für alle Steuerpflichtigen wie dies z.B. für den Investitionsfreibetrag ab dem Jahr 1989 geschehen ist. Unseren Bedenken hat der Gesetzgeber somit aus eigenem unter anderem durch Einführung des §10 EStG 1988 vollinhaltlich Rechnung getragen."

Schließlich greife der Berufungsbescheid in die sachliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz ein, weil er die Berichtigung von Bescheiden anordne, obwohl die mangelnde Ausgleichsfähigkeit der Verluste 1985 und 1986 nicht Gegenstand des Verfahrens erster Instanz gewesen sei.

2. Die belangte Behörde hält der Beschwerde entgegen, VfSlg. 10731/1985 verlange nicht, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer Wert des Kapitalanteils in Ansatz gebracht werde, weil dieser wahre Wert nicht jährlich festgestllt werden könne und erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteils zutage trete, sodaß dann ein Verlustausgleich möglich werde. Das Gesetz dürfe sich daher "am Betriebsvermögen ('Kapitalanteil')" orientieren. Die Materialien ließen ferner erkennen, daß die Neufassung des §23a EStG 1972 die Verrechnung der in Rede stehenden Verluste mit Einlagen des Kommanditisten zulasse, um folgenden Ausführungen im genannten Erkenntnis Rechnung zu tragen:

"... Es mag ferner verfassungsrechtlich zulässig sein, zwischen Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und bloßen Verpflichtungen zu künftigen Leistungen andererseits - auch um Manipulationen zu begegnen - derart zu unterscheiden, daß Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft erst dann zählen, wenn sie tatsächlich erfüllt werden; ..."

Da das Erkenntnis nur gerügt habe, daß sich der Verlust eines Kommanditisten gerade nicht in jenem Zeitpunkt auswirke, in dem eine Beeinträchtigung der Vermögenslage eintrete, habe sich der Gesetzgeber mit dieser Änderung

begnügen dürfen.

Die ergänzenden Feststellungen beträfen die Höhe der nicht ausgleichsfähigen Verluste, weshalb eine Untersuchung der Entwicklung der Kapitalkonten unter Einbeziehung der in den Bilanzen nicht aufscheinenden Einlagen neue Tatsachen im Sinne des §303 BAO zutage gebracht habe.

II. Die Beschwerde ist nicht begründet.

1. In der Stammfassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. 620, hatte der hier maßgebliche Abs1 des §23a EStG 1972 folgenden Wortlaut (die 1987 geänderten Teile hervorgehoben, soweit sie hier von Bedeutung sind):

"(1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind nicht ausgleichsfähig, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichsfähigen Verluste mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Diese Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln."

In der Fassung des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. 80, lautete diese Bestimmung (die gegenüber 1981 geänderten Teil hervorgehoben, soweit sie hier von Bedeutung sind):

"(1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind weder ausgleichsfähig noch gemäß §18 Abs1 Z4 abzugsfähig, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichs- und 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. Die Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln."

Im Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 hatte der Verfassungsgerichtshof die Unsachlichkeit dieser Bestimmung in der Stammfassung darin erblickt, daß das sogenannte Kapitalkonto die wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten nicht vollständig widerspiegle, sondern nur über den vermögensmäßigen Einsatz des Kommanditisten Auskunft gebe, sodaß die wirtschaftliche Belastung durch die Pflicht zur Leistung der ausständigen Einlage und die Nachschußpflicht unberücksichtigt blieben und ein echter Verlust nicht ausgeglichen werden könne; gleiches gelte bei Entnahmen, die zur Wiederauffüllung verpflichten, und bei sonstiger Zuführung von Mitteln an die notleidende Gesellschaft.

In diesem Zusammenhang führt der Gerichtshof folgendes aus:

"Es ist der Bundesregierung wohl beizupflichten, daß der Gesetzgeber nicht jede auch noch so entfernte Möglichkeit einer privatrechtlichen Folge erfassen muß und praktische Lösungen wählen kann, auch wenn sie gelegentlich zu Härtefällen führen. Es müßte daher nicht etwa verlangt werden, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer wahrer Wert des Kapitalanteils in Ansatz gebracht wird, denn dieser wahre Wert kann nicht jährlich festgestellt werden und tritt erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteils zutage, sodaß dann ein Verlustausgleich möglich wird. Es mag ferner verfassungsrechtlich zulässig sein, zwischen Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und bloßen Verpflichtungen zu künftigen Leistungen andererseits - auch um Manipulationen zu begegnen - derart zu unterscheiden, daß Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft erst dann zählen, wenn sie tatsächlich erfüllt werden; der Gerichtshof kann diese Frage indes offen lassen. Denn aufgrund der in Prüfung stehenden Vorschrift (Abs1 Satz 2) können die nicht ausgleichsfähigen Verluste erst mit einem späteren Gewinn verrechnet werden, weshalb das unsachliche Ergebnis auch auf diesem Weg nicht vermieden werden könnte (vgl. Pokorny aaO, SWK 1983, A I, 235, und Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, 1985, Tz. 15 zu §23a). Es bleibt mithin eine beachtliche Gruppe von Fällen, die ohne sachlichen Grund schlechter behandelt werden als andere. Der Verlust eines Kommanditisten wirkt sich gerade nicht in jenem Zeitpunkt aus, in dem für ihn tatsächlich eine Beeinträchtigung der Vermögenslage verbunden ist.

...

Die Bedenken gegen die ausschließliche Maßgeblichkeit des (steuerlichen) Kapitalkontos sind also nicht zerstreut worden."

Der Gerichtshof hat also nicht ausgeschlossen - aber auch nicht bejaht -, daß die Bedenken gegen die ausschließliche Maßgeblichkeit des Kapitalkontos zerstreut worden wäre, wenn die solcherart nicht erfaßten Verpflichtungen

gegenüber der Gesellschaft wenigstens in dem Zeitpunkt Beachtung gefunden hätten, in dem sie tatsächlich erfüllt wurden. Offenbar im Hinblick auf diese Möglichkeit hat sich der Gesetzgeber damit begnügt anzuordnen, daß Verluste durch spätere Einlagen ausgleichs- und abzugsfähig werden.

Die im Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 erwogene Zulässigkeit einer Unterscheidung zwischen Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und Verpflichtungen andererseits ist folglich für die Beurteilung der nunmehr gegen die Neufassung des Gesetzes erhobenen Bedenken ausschlaggebend. Reicht es nämlich aus, daß die wirtschaftliche Belastung durch Verpflichtungen dann als echter Verlust ausgleichs- und abzugsfähig wird, wenn diese Verpflichtungen tatsächlich erfüllt werden, also Einlagen (im weiteren, auch sonstige Leistungen erfassenden Sinn) getätigt werden, so kommt es nicht mehr darauf an, ob der Begriff "negatives Betriebsvermögen" einen von der Stammfassung des §23a EStG 1972 verschiedenen Inhalt hat oder nicht, weil sich dann der Verlust ohnedies in jenem Zeitpunkt auswirkt, in dem die Vermögenslage des Kommanditisten (im Gefolge der eingegangenen Verpflichtung) tatsächlich beeinträchtigt wird.

Im allgemeinen wird freilich schon der Bestand einer Verpflichtung als vermögensmäßige Belastung zu werten sein. Ist doch davon auszugehen, daß die Verpflichtung erfüllt werden muß und gegebenenfalls zwangsweise durchgesetzt wird. Doch kann es Gründe geben, auf die Erfüllung selbst abzustellen. Nicht nur, daß die tatsächliche Leistung zweifelhaft sein kann (sodaß die Verpflichtung bloß auf dem Papier steht), es ist - wie schon im Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 angedeutet - auch damit zu rechnen, daß gegenüber der Abgabenbehörde Verpflichtungen behauptet und nachgewiesen werden, die dann noch vor Erfüllung wieder aufgehoben oder suspendiert werden, ohne daß die Behörde von dieser Änderung der Lage erfährt. Wenn deshalb ein Gesetzgeber, der die Steuervermeidung durch sogenannte Abschreibungsgesellschaften bekämpfen will, Manipulationen mit gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen dadurch begegnet, daß er Verpflichtungen nur nach Maßgabe ihrer Erfüllung steuerlich berücksichtigt, verfolgte er damit ein berechtigtes Ziel mit tauglichen Mitteln. Es steht dem Kommanditisten dann die Möglichkeit offen, die ihn belastenden Verpflichtungen durch Erfüllung zur steuerlichen Geltung zu bringen.

Der Verfassungsgerichtshof teilt unter diesen Umständen die allgemeinen Bedenken der Beschwerde gegen die Maßgeblichkeit des Betriebsvermögens nicht.

2. Daß der Gesetzgeber den auch sonst steuerlich maßgebenden Bilanzwert heranziehen darf und einen diesen übersteigenden wahren Wert nicht in Betracht ziehen muß, hat der Gerichtshof in VfSlg. 10731/1985 schon ausgesagt.

Was den Einfluß von Investitionsbegünstigungen auf das (steuerliche) Betriebsvermögen betrifft, kann sich unter verfassungsrechtlichem Blickwinkel nur die Frage stellen, ob der Gesetzgeber verpflichtet ist, die Begünstigung auch für Kommanditisten wirksam werden zu lassen, bei denen dadurch ein negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die Beschwerde meint, das müsse zumindest dann geschehen, wenn es sich nicht um bloße Abschreibungsgesellschaften handelt, sondern um die Finanzierung volkswirtschaftlich wertvoller Investitionen. Es ist aber Sache des Gesetzgebers, die beabsichtigten positiven gegen die möglichen negativen Auswirkungen einer Maßnahme abzuwägen. Wie die Bundesregierung schon in ihrer Äußerung in dem mit VfSlg. 10731/1985 erledigten Gesetzesprüfungsverfahren zu Recht ausgeführt hat (S. 837), gilt die Haftungsbeschränkung, die Anlaß für die Bedachtnahme auf die eingeschränkte wirtschaftliche Bedeutung einer Verlustzurechnung gibt, eben für alle Kommanditgesellschaften. Daß der Gesetzgeber nunmehr - in §10 EStG 1988 - die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen allgemein davon abhängig macht, daß hiedurch keine Verluste entstehen, erlaubt keinen Rückschluß auf ein Verbot einer (im Ergebnis) unterschiedlichen Behandlung von Kommanditisten und voll haftenden Gesellschaftern in diesem Punkt.

Auch insoweit bestehen also gegen §23a Abs1 EStG 1972 unter dem Blickwinkel des vorliegenden Beschwerdefalles keine Bedenken.

3. Der angefochtene Bescheid beschränkt sich im Spruch darauf, die Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften für 1987 als unbegründet abzuweisen und auszusprechen, daß der angefochtene Bescheid unverändert bleibt. Die in der Begründung enthaltene Anleitung der Behörde, näher genannte Bescheide betreffend Einkünfte in den Kalenderjahren 1985 und 1986 zu ergänzen bzw. zu berichtigen, bedeutet keinen verbindlichen Abspruch über diese Frage. Schon deshalb geht der Vorwurf der Verletzung des Gleichheitssatzes durch diesen Teil des Bescheides ins Leere und kann auch das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter nicht verletzt sein.

Da die erhobenen Vorwürfe insgesamt nicht zutreffen und auch sonst keine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte und keine Rechtsverletzungen wegen Anwendung rechtswidriger genereller Normen hervorgekommen sind, ist die Beschwerde abzuweisen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof abzutreten.

Von einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof abgesehen, weil von einer mündlichen Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssachen nicht zu erwarten war (§19 Abs4 VerfGG).

Schlagworte

Einkommensteuer, Verlustzuweisung, Verlustabschreibung, Gewinnermittlung (Einkommensteuer), Betriebsvermögen, Kommanditgesellschaft, Investitionsfreibetrag

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1994:B1791.1992

Dokumentnummer

JFT_10059688_92B01791_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at