jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1993/9/28 B2006/92

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 28.09.1993

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
B-VG Art144 Abs1 / Legitimation
StGG Art5
EStG §18 Abs1 idF vor BGBl 531/1984

Leitsatz

Verletzung im Eigentums- und im Gleichheitsrecht bei Festsetzung der Bemessungsgrundlage für Einkommen- und Gewerbesteuer durch Versagung des Verlustvortrags aufgrund nicht ordnungsgemäßer Buchführung; Ausgleich der Buchhaltungsmängel bereits durch behördliche Hinzurechnungen

Spruch

I. Soweit sich die Beschwerde dagegen wendet, daß der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 Folge gegeben und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben sowie die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 als unzulässig zurückgewiesen werden, sowie dagegen, daß der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1989 Folge gegeben wird, wird sie als unzulässig zurückgewiesen.

II. 1. Der Beschwerdeführer wurde durch den angefochtenen Bescheid, soweit er die Festsetzung der Bemessungsgrundlagen und die Festsetzung der Abgaben hinsichtlich der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer für die Jahre 1977 bis 1985 betrifft, im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz sowie auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt.

Insoweit wird der angefochtene Bescheid aufgehoben.

2. Im übrigen wurde der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt.

Insoweit wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

III. Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Beschwerdeführer zu Handen seines Rechtsvertreters die mit

S 12.000,-- bestimmten Prozeßkosten binnen 14 Tagen bei sonstigem Zwang zu ersetzen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Im Jahre 1986 gingen der Abgabenbehörde Unterlagen zu, wonach der Beschwerdeführer in den Jahren 1974 bis 1981 drei Grundstücke in den USA sowie eine Beteiligung als stiller Gesellschafter in Liechtenstein erworben habe; diese Vorgänge hatten in dessen Steuererklärungen keinen Niederschlag gefunden. Im Zuge einer daraufhin vorgenommenen Betriebsprüfung konnte der Beschwerdeführer nach Auffassung der Finanzbehörde die Finanzierung dieser Vorgänge nicht lückenlos nachweisen.

2. Die Finanzlandesdirektion für Tirol entschied mit Berufungsbescheid vom 5. Oktober 1992 über die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1984, Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1985, Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1987 und 1989 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1985 wie folgt:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1982 und Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1984 wurde als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 wurde Folge gegeben. Diese angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wurden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 wurde gemäß §273 Abs1 lita iVm. §278 BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Gewerbesteuer für das Jahr 1981 wurde als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1980, 1982 und 1985, Einkommensteuer für die Jahre 1976 bis 1985 und Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1980 und 1982 bis 1985 wurde teilweise Folge gegeben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1989 wurde Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatz- und Gewerbesteuer für das Jahr 1981 blieben unverändert.

Im übrigen erfolgte eine Festsetzung der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben auf Grundlage der Ergebnisse des Berufungsverfahrens. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die Aufwendungen für den Erwerb der Grundstücke bzw. der stillen Beteiligung aus Sparbüchern getragen zu haben, welche in der Zeit angespart worden seien, die vor dem Prüfungszeitpunkt gelegen war, folgte die Berufungsbehörde nicht, vielmehr gelangte sie aufgrund einer detaillierten Geldflußberechnung zur Überzeugung, in den Jahren 1976 bis 1980 seien Einnahmen in der Höhe von insgesamt S 530.000,-- brutto nicht verbucht worden, welche sie auf die genannten Jahre (jeweils S 106.000,-- brutto) aufteilte.

Nach den Berechnungen der Berufungsbehörde erzielte der Beschwerdeführer im Jahre 1976 einen einkommensteuerlichen Verlust von S 1,184.229,--, im Jahre 1980 in Höhe von S 838.395,--; der Gewerbeverlust wurde für 1976 mit S 959.270,--, für 1980 mit S 636.861,-- festgestellt. Diese Verluste beruhten im Jahre 1976 auf einer größeren vorzeitigen Abschreibung für Abnutzung für ein neuerrichtetes Firmengebäude, im Jahre 1980 auf einem Forderungsausfall, der auf den Konkurs eines Geschäftspartners zurückzuführen war.

Die Vortragsfähigkeit dieser Verluste versagte die Finanzlandesdirektion unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit der Begründung, daß gemäß §18 Abs1 Z4 des hier noch maßgeblichen EStG 1972 für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung und gemäß §6 Abs2 Gewerbesteuer für die gewerbesteuerliche Beurteilung ein Verlustvortrag unzulässig sei, wenn Buchhaltungsmängel vorlägen, deren Auswirkungen sich nicht klar abgrenzen ließen und die bewirkten, daß das in der Buchhaltung ausgewiesene Ergebnis durch Schätzung korrigiert werden müsse. Neben der dargelegten Schätzung von Hinzurechnungsbeträgen seien im vorliegenden Fall auch noch (geringe) Sicherheitszuschläge erfolgt, sodaß dem Antrag auf Verlustvortrag nicht zu folgen gewesen sei.

Auch der im Zuge des Veranlagungsverfahrens gestellte Antrag, im wiederaufgenommenen Veranlagungsjahr 1976 die Rücknahme der vorgenommenen vorzeitigen Abschreibung für Abnutzung zuzulassen, wurde abgelehnt.

3. Gegen diesen Berufungsbescheid richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gerichtete Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, in welcher der Beschwerdeführer behauptet, im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden zu sein, und in welcher die kostenpflichtige Aufhebung des bekämpften Bescheides begehrt wird. Begründet wird dies mit der Verweigerung sowohl der Vortragsfähigkeit der Verluste aus 1976 und 1980 als auch der beantragten Rücknahme der vorzeitigen Abschreibung für 1976. In einem ergänzenden Schriftsatz brachte der Beschwerdeführer vor, sein Fall sei mit jenem direkt vergleichbar, der dem - aufhebenden - Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1992, B227/91, zugrunde gelegen sei.

4. Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie den angefochtenen Bescheid verteidigt und die Abweisung der Beschwerde beantragt. Insbesondere trägt die Behörde vor, anders als im genannten verfassungsgerichtlichen Verfahren zu B227/91 hätten die hier festgestellten Buchhaltungsmängel nicht nur bestimmte abgegrenzte Teilbereiche des Unternehmens betroffen, sondern auf das gesamte Rechenwerk ausgestrahlt. Es müsse auch bezweifelt werden, ob diese Mängel durch die erfolgten Hinzurechnungen behoben und ausgeglichen worden seien. Es habe in Kauf genommen werden müssen, daß sich das Schätzungsergebnis mit den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen unter Umständen nicht decke. Darüber hinaus habe der Hinzuschätzungsbetrag auf die Jahre 1976 bis 1980 aliquot aufgeteilt werden müssen, da nicht mehr feststellbar gewesen sei, wann und in welcher Höhe die unversteuerten Einnahmen in diesem Zeitraum entstanden seien und das Sparguthaben angelegt worden sei. Damit sei aber gerade die vom Verfassungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis als für den Verlustvortrag wesentlich erachtete periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten nicht gewährleistet.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

A. Zur Zulässigkeit:

1. Die Beschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid in seinem gesamten Umfang. Mit ihm wird ua. auch der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 Folge gegeben und es werden die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufgehoben. Auch wird die Berufung gegen die aufgrund der verfügten Wiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 gemäß §273 Abs1 lita iVm. §278 BAO als unzulässig zurückgewiesen. Schließlich wird der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1989 Folge gegeben.

Damit war aber den Anträgen des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht voll entsprochen worden, sodaß mangels seiner Beschwer eine Rechtsverletzungsmöglichkeit nicht in Betracht kommt (vgl. VfSlg. 12651/1991, 12798/1991, 15.6.1993, B1110/92).

Insoweit war deshalb die Beschwerde mangels Legitimation als unzulässig zurückzuweisen.

2. Im übrigen erweist sich die Beschwerde aber als zulässig. Weder wurden Prozeßhindernisse eingewendet noch sind solche im verfassungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren hervorgekommen.

B. In der Sache:

1. Soweit sich die Beschwerde gegen die Verweigerung der Vortragsfähigkeit der Verluste aus 1976 und 1980 richtet, ist sie gerechtfertigt.

1.1. Nach §18 Abs1 EStG 1972 in der hier maßgeblichen Fassung vor der NovelleBGBl. 531/1984 sind als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte unter anderem abzuziehen

"4. bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs1 oder nach §5 auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, die in den fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre ausgeglichen oder abgezogen worden sind. Die Höhe des Verlustes ist nach den Vorschriften der §§4 bis 14 zu ermitteln, ...".

Eine ähnliche Regelung trifft §6 Abs2 Gewerbesteuergesetz 1953 (hier ebenfalls maßgeblich idF vor der genannten Novelle).

1.2. Im Erkenntnis VfSlg. 11260/1987 hat der Verfassungsgerichtshof in Übereinstimmung mit der Bundesregierung dargelegt, daß die auf §5 EStG 1972 verweisende Formulierung des §18 Abs1 Z4 EStG 1972 entgegen einer verbreiteten Praxis der Finanzverwaltung nicht bedeutet, daß eine formell ordnungsmäßige Buchhaltung Voraussetzung für den Verlustvortrag ist. Der Verlustvortrag ist vielmehr immer dann zulässig, wenn der Verlust seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist, mag auch eine Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder aufgrund einer Betriebsprüfung erforderlich sein. Bei diesem Verständnis des Gesetzes ist den Bedenken der Boden entzogen, es könne nicht gerechtfertigt sein,

"jene Steuerpflichtigen vom Verlustvortrag auszuschließen, ... deren Buchführung zwar - wenn auch nicht bloß geringfügige - Mängel aufweist, bei denen aber - allenfalls nach Korrektur der Buchhaltung - die für den Verlustvortrag wesentlichen Daten feststellbar und nachprüfbar sind."

Der Verfassungsgerichtshof hielt an dieser Auffassung in seinem Erkenntnis vom 10. Dezember 1992, B227/91, fest, begründete dies durch weitere Überlegungen und führte aus, daß das Recht zum Verlustabzug sehr wohl an die Erfüllung einer äußeren Bedingung, nämlich die tatsächliche Führung von Büchern geknüpft ist, die eine periodengerechte Gewinnermittlung gewährleistet. Auch ein seiner Art nach taugliches Rechenwerk kann aber diesem Erfordernis dann nicht genügen, wenn es aufgrund seiner Mangelhaftigkeit eine Berechnung und Überprüfung des Verlustes nicht ermöglicht.

Der Verlust kann auch dann noch errechen- und überprüfbar sein, wenn dazu die Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder aufgrund einer Betriebsprüfung erforderlich ist. Diese Möglichkeit ist nicht nur bei formellen, anhand des Rechenwerks selbst zu verbessernden Fehlern gegeben. Sie wird auch durch die Heranziehung anderer verläßlicher Unterlagen nicht ausgeschlossen. Ist die Richtigstellung von Fehlbuchungen möglich oder kann die unterlassene Buchung nachgetragen oder der unterlaufene Mangel durch Schätzung behoben werden, so darf einer ihrer Art nach auf periodengerechte Erfassung der Geschäftsvorgänge angelegten Buchführung nicht die Eignung abgesprochen werden, einen vortragsfähigen Verlust auszuweisen.

Die pauschale Verwerfung einer durch Schätzung zu ergänzenden Buchführung würde im Ergebnis eine überschießende, durch das Erfordernis ordnungsmäßiger Buchführung nicht mehr zu rechtfertigende - und damit gleichheitswidrige - Sanktion für die festgestellten Mängel darstellen. Die Notwendigkeit der Schätzung ergibt sich allein aus der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung oder Berechnung von Besteuerungsgrundlagen (§184 Abs1 BAO). Also hätten selbst unverschuldete Fehler in einzelnen Punkten oder in einer vergleichsweise zu vernachlässigenden Größenordnung zur Folge, daß den gesamten Verlusten die Vortragsfähigkeit aberkannt werden müßte. Das kann selbst bei griffweiser und pauschaler Schätzung in bloßen Teilbereichen zu weit gehen. Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Buchhaltung können aber den Verlustvortrag sachlicherweise nur dann hindern, wenn sie nach Art und Umfang auf das ganze Rechenwerk ausstrahlen und auch nach einer Richtigstellung und Ergänzung (einschließlich allfälliger Sicherheitszuschläge) eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich erscheinen lassen, heißt es im genannten Erkenntnis weiter.

Legt man diesen Maßstab an den vorliegenden Sachverhalt, so erweist sich die Versagung des Verlustabzuges als unberechtigt. Zwar sind die Mängel der Buchhaltung erheblich und nicht wegen Geringfügigkeit abzutun. Doch erscheinen sie durch die behördlichen Hinzurechnungen ausgeglichen. Die erst durch Schätzung ermittelten Erlöse schmälern den anhand des Rechenwerkes ermittelten Verlust nur zu einem kleineren Teil.

An diesem Ergebnis vermag auch das Vorbringen in der Gegenschrift der belangten Behörde nichts zu ändern:

Entgegen ihrer Auffassung ergibt sich keinerlei Anhaltspunkt dafür, daß die Buchhaltungsmängel nicht durch die erfolgten Hinzurechnungen behoben und ausgeglichen worden wären. Auch der Umstand, daß eine aliquote Aufteilung auf fünf Jahre erfolgte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn abgesehen davon, daß diese Aufteilung offenkundig den Durchschnittserfahrungen der Finanzbehörden entspricht - anderes müßte als willkürlich erachtet werden -, stand es der belangten Behörde frei und war sie dazu verpflichtet, bei anderer Erkenntnislage zu einer anderen Aufteilung der Hinzurechnung zu gelangen.

Die belangte Behörde hat dem Gesetz also fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, das Gesetz folglich denkunmöglich angewendet und durch den in das Eigentum des Beschwerdeführers eingreifenden Bescheid den Beschwerdeführer in den geltend gemachten Grundrechten verletzt.

Der Bescheid war deshalb, soweit er die Festsetzung der Bemessungsgrundlagen und Abgaben hinsichtlich Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1977 bis 1985 betrifft, aufzuheben.

1.3. Im übrigen erweist sich die Beschwerde aber nicht als berechtigt.

Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1976 bis 1982 und gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer insgesamt sowie bezüglich der Einkommensteuer für die Jahre 1986, 1987 und 1989 trägt die Beschwerde im einzelnen nichts vor. Im Beschwerdeverfahren ist nicht hervorgekommen, daß insoweit eine Verletzung des Beschwerdeführers in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten bzw. in Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm stattgefunden hätte.

Im dargestellten Umfang war deshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abzutreten (Art144 Abs3 B-VG).

III. 1. Die Kostenentscheidung stützt sich auf §88 VerfGG; dabei war zu berücksichtigen, daß der Beschwerdeführer zwar überwiegend, aber nicht in vollem Umfang erfolgreich war. Im zugesprochenen Betrag sind S 2.000,-- an Umsatzsteuer enthalten.

2. Dies konnte gemäß §19 Abs4, erster Satz, und Z2 VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Sonderausgaben, VfGH / Legitimation, Beschwer, Verlustvortrag

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1993:B2006.1992

Dokumentnummer

JFT_10069072_92B02006_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at