jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/2/22 93/15/0020

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.02.1993

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §38;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §37 Abs1 Z3;
EStG 1988 §37 Abs1 Z4;
EStG 1988 §38 Abs1;

Beachte

Besprechung in:SWK 1994/23,24 A 527-533; SWK 1993/13,14 A 277;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde des L in G, vertreten durch Dr. R Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 18. November 1992, Zl B 110-3/92, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Aus der Beschwerde und dem ihr in Ablichtung angeschlossenen angefochtenen Bescheid geht der folgende entscheidungswesentliche Sachverhalt hervor:

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 1990 neben anderen Einkünften aus Kapitalvermögen offene Ausschüttungen aus inländischen Aktien und Anteilen an einer inländischen GmbH in Höhe von S 157.850,--. Daneben bezog er unter anderem folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte aus dem Objekt K-Gasse 11, in G, S 144.158,--

Verlust aus dem Objekt L-Gasse 9, in G, - S 1,494.112,--

Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten S

2,287.327,--.

Für die offenen Ausschüttungen und die Lizenzeinkünfte wurde in der Einkommensteuererklärung für 1990 der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs 1 Z 3 und 4 EStG 1988 beansprucht.

Das Finanzamt veranlagte insofern nicht erklärungsgemäß, als die Lizenzeinkünfte nur mit jenem Betrag dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs 1 EStG 1988 unterzogen wurden, der nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verblieb. Der Betrag der begünstigten Lizenzeinkünfte wurde vom Finanzamt wie folgt ermittelt:

Vermietung des Objektes K-Gasse 11, in G S 144,158,--

Vermietung des Objektes L-Gasse 9, in G - S 1,494,112,--

- S 1,349.954,--

Lizenzeinkünfte aus der Verwertung von

Patentrechten S 2,287.327,--

verbleibender Betrag an steuersatzbegünstigten

Lizenzeinkünften S 937.373,--

Die offenen Gewinnausschüttungen wurden antragsgemäß mit dem Betrag von S 157.580,-- dem ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs 1 EStG 1988 unterworfen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vertrat der Beschwerdeführer die Rechtsansicht, richtigerweise hätten die begünstigten Einkünfte gemäß § 37 Abs 1 Z 3 und Abs. 4 EStG 1988 insoweit dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden müßten, als sie im gesamten steuerpflichtigen Einkommen von S 2,429.480,-- Deckung fänden.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab und vertrat dabei die Auffassung, daß die Streitfrage nach § 37 EStG 1988 nicht anderes zu lösen sei als nach dem EStG 1972. Aus § 2 Abs 2 EStG 1972 und 1988 ergebe sich nämlich, daß unter dem Begriff "Gesamtbetrag der Einkünfte" das rechnungsmäßige Ergebnis aus der Summe der positiven Einkünfte, vermindert um die Summe der negativen Einkünfte zu verstehen sei. Aus diesem System folge, daß bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens vorerst die Einkünfte aus jeder Einkunftsart getrennt ermittelt werden müßten und dabei positive und negative Einkünfte derselben Einkunftsart untereinander auszugleichen seien. Daraus folge ferner, daß auch der Begriff "Einkünfte" als Saldo aller positiven und negativen Komponenten innerhalb einer Einkunftsart anzusehen sei (horizontaler Verlustausgleich). Dieser Grundsatz werde auch durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes der §§ 37 und 38 EStG 1972 und EStG 1988 nicht durchbrochen. Im Beschwerdefall sei übrigens der aus der Vermietung eines Objektes entstandene Verlust zuerst mit dem nicht begünstigten und erst dann mit den begünstigten positiven Einkünften innerhalb derselben Einkunftsart (Vermietung und Verpachtung) ausgeglichen worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen

Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinne (§ 36) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105 leg. cit. Gemäß § 37 Abs 1 Z 3 und Abs. 4 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für Einkünfte aus offenen Ausschüttungen (Abs 4) sowie für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus offenen Ausschüttungen antragsgemäß mit dem gemäß § 37 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ermäßigten Steuersatz besteuert. Bei den vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen steht ihre Höhe außer Streit; ferner wird zutreffend nicht in Abrede gestellt, daß es sich um (Teil-)Einkünfte im Rahmen der

Einkunftsart Vermietung und Verpachtung handelt und daß die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen. Strittig ist dagegen, ob ungeachtet des auch vom Beschwerdeführer für richtig erachteten horizontalen Verlustausgleiches innerhalb der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung für die (Teil-)Einkünfte aus der Verwertung von Patentrechten der ermäßigte Steuersatz nur für S 937.373,-- gebührt oder darüber hinaus zu gehen hätte. Der Beschwerdeführer begründet seine Rechtsansicht, es träfe letzteres zu, im wesentlichen folgendermaßen:

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Vorläuferbestimmungen des§ 37 EStG 1988 (der Beschwerdeführer zitiert die Erkenntnisse vom 19. Juni 1959, Slg. Nr. 2038/F, vom 19. Juni 1959, Zl 2335/58, vom 18. April 1972, Zl 2139/71, vom 28. April 1976, Zl 507/76, vom 21. Juni 1977, Zl 2981/76, vom 27. März 1985, Zl 84/13/0005, vom 19. März 1986, Zl 84/13/0105, vom 11. November 1991, Zl 90/13/0081, und vom 5. Dezember 1991, Zl91/13/0177) sei auf den Beschwerdefall deswegen nicht mehr anwendbar, weil sich die Rechtslage durch das EStG 1988 grundlegend geändert habe. Der Beschwerdeführer weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß sich die Überschrift vor § 37 von "Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften" auf "Ermäßigte Steuersätze" geändert habe, daß nunmehr auch nach der Systematik dieser Bestimmung nicht mehr nur außerordentliche Einkünfte begünstigt seien und daß der im Abs 1 dieser Gesetzesstelle früher enthalten gewesene Satz "Auf das übrige Einkommen ist der Einkommensteuertarif (§ 33) anzuwenden." in der gleichnamigen Bestimmung des EStG 1988 nicht mehr enthalten sei, wodurch quasi ein "Progressionsvorbehalt" eingerichtet worden sei. Seine Rechtsansicht insofern zusammenfassend spricht der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang von den Dividendenausschüttungen und Erfindervergütungen als "tarifermäßigten Teileinkünften". Schon der Wortlaut des § 37 Abs 1 EStG 1988 lasse erkennen, daß der Gesetzgeber nunmehr jedenfalls jene tarifermäßigten Einkünfte, die nicht außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs 2 dieser Gesetzesstelle seien, aus dem horizontalen Verlustausgleich hätte ausnehmen wollen. Daß in den Gesetzesmaterialien diese Regelungsabsicht keinen Niederschlag gefunden habe, dürfe nicht als Argument gegen die Rechtsansicht des Beschwerdeführers herangezogen werden, zumal der bei systematischer Interpretation aus dem Gesetz zu entnehmende Zweck der Tarifermäßigung für Erfindervergütungen die Förderung volkswirtschaftlich wertvoller Erfindungen sei, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den sonstigen, nicht begünstigten Einkünften des Steuerpflichtigen stehe. Daß ein Steuerpflichtiger Verluste aus derselben Einkunftsart habe, könne "wohl unmöglich zu einer Verschärfung der Steuerbelastung führen". Ein allgemeiner Grundsatz gebiete auch, Verluste zuerst mit nicht begünstigten positiven Einkünften und erst zuletzt mit anderen begünstigten Einkünften auszugleichen. Zwischen Einkommensermittlungs- und Tarifvorschriften sei streng zu unterscheiden. Bei der Ermittlung des Einkommens seien zunächst die Einkünfte (als Nettogrößen) aus den sieben Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG 1988 zu addieren, woraus sich der Gesamtbetrag der Einkünfte ergebe. Da die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten unstrittig Nettogrößen seien, seien Verluste vorweg mit positiven Einkünften aus derselben Einkunftsart auszugleichen. Ein hienach verbleibender Verlust sei gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen. § 37 Abs 1 EStG 1988 sei als Tarifvorschrift gestaltet und könne erst bei der "Steuersatzbemessung" von Bedeutung sein. Durch Tarifvorschriften könnten die gesetzlichen Bestimmungen über die Ermittlung des Einkommens nicht geändert werden. Andererseits könnten jedoch die Vorschriften über die Einkommensermittlung keinen Einfluß auf die "Tarifierung", also auf die Anwendung der Tarifvorschriften, haben. Das im Bereich der Einkommensermittlung wirksame Gebot der Saldierung (des Verlustausgleichs) könne somit nicht auf die rechtliche Wertung von begünstigten Einkünften durchschlagen, da diese Wertung erst NACH Ermittlung des Einkommens, also erst bei der Anwendung des Tarifs einsetze. Auf den Beschwerdefall angewendet bedeute dies, daß die begünstigten Lizenzeinkünfte mit dem Betrag von S 2,287.327 auch dann in dem nach § 2 Abs 2 EStG 1988 ermittelten Einkommen enthalten seien, wenn sie durch Saldierung mit Verlusten aus Vermietung und Verpachtung im Betrag von S 1,494.112,-- scheinbar "verschwunden" seien; denn wären die Lizenzeinkünfte von S 2,287.327,-- nicht im Einkommen enthalten, so müßte das Einkommen um eben genau diesen Betrag geringer sein, was jedoch nicht der Fall sei. Der Beschwerdeführer meint zusammenfassend, daß die tarifbegünstigten Gewinnausschüttungen und Erfindervergütungen auch dann dem ermäßigten Steuersatz der §§ 37 Abs 1, 38 Abs 1 EStG 1988 unterlägen, wenn diesen Einkünften Verluste aus derselben Einkunftsart gegenüberstünden. Soweit die begünstigten Einkünfte im Einkommen noch betragsmäßig Deckung fänden, seien auf diese die Tarifermäßigungen der eben zitierten Gesetzesstellen anzuwenden. Im Beschwerdefall wären daher die begünstigten Lizenzeinkünfte und die begünstigten offenen Ausschüttungen, insoweit sie im steuerpflichtigen Einkommen von S 2,429.480,-- Deckung fänden, dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen gewesen.

Dieser Rechtsansicht des Beschwerdeführers vermag sich der Verwaltungsgerichtshof aus folgenden Gründen nicht

anzuschließen:

Der Gerichtshof hat sich in seinen die Vorläuferbestimmungen des § 37 Abs 1 EStG 1988 betreffenden Erkenntnissen hauptsächlich auch auf § 2 Abs 2 des EStG in der jeweiligen Fassung gestützt. So hat er beispielsweise in seinen zitierten Erkenntnissen vom 6. November 1991,

Zlen. 90/13/0081, 0082, und vom 5. Dezember 1991, Zl91/13/0177, zu § 2 Abs 2 EStG 1972 jeweils darauf hingewiesen, daß der in dieser Vorschrift angeordnete Ausgleich der positiven Einkünfte mit Verlusten Verluste betrifft, die sich als Saldo aller positiven und negativen Komponenten innerhalb einer Einkunftsart ergeben. Nur wenn ein solcher Saldo negativ sei, komme es zu einem Verlustausgleich im Sinne dieser Norm. Daraus folge, daß auch der Begriff "Einkünfte" als Saldo aller positiven und negativen Komponenten innerhalb einer Einkunftsart anzusehen sei. Der begünstigte Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 komme nur insoweit zur Anwendung, als im Einkommen überhaupt positive Einkünfte der betreffenden Einkunftsart enthalten seien.

Diese Ausführungen gelten uneingeschränkt auch auf dem Boden des § 2 Abs 2 EStG 1988, welche Bestimmung ebenso wie ihre Vorläuferbestimmungen ein ZWEISTUFIGES Verlustausgleichsverfahren vorsieht, bei dem in die zweite Stufe nur mehr Größen eingehen, die bei mehreren Einkunftsquellen innerhalb einer Einkunftsart den Saldo der daraus entspringenden Teileinkünfte darstellen. Da sich die Frage nach der Tarifermäßigung erst im Anschluß daran stellt, sind im zu besteuernden Einkommen mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuernde Teileinkünfte nur mehr insoweit FÜR DIE BESTEUERUNG vorhanden, als sie nicht mit anderen Teileinkünften derselben Einkunftsart (horizontal) oder mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten (vertikal) ausgeglichen wurden. Daß der Gesetzgeber die Tarifermäßigungen des § 37 Abs 1 EStG 1988 aber nur für die nach allfälligen Verlustausgleichen verbleibenden positiven Einkünfte vorgesehen hat, erscheint auch sachlich und rechtfertigt jedenfalls nicht die Beurteilung, daß hiedurch eine unzulässige Verschärfung der Steuerbelastung herbeigeführt wird. Die vom Beschwerdeführer aufgezeigten textlichen Unterschiede zwischen Einkommensteuergesetz 1972 und Einkommensteuergesetz 1988 rechtfertigen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf das Gesagte keine unterschiedliche Beurteilung.

Da sohin schon der Inhalt der Beschwerde erkennen läßt, daß die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1993150020.X00

Im RIS seit

29.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

27.06.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at