

**Gericht**

Verfassungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

03.03.1987

**Geschäftszahl**

G170/86,G171/86,G172/86

**Sammlungsnummer**

11260

**Leitsatz**

Ausschluß des Verlustvortrages für

jene Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht aufgrund "ordnungsgemäßer Buchführung" ermitteln bzw. ihren Gewinn gem. §4 Abs3 EStG 1972 ermitteln; Voraussetzung für den Verlustvortrag ist nicht eine formell ordnungsgemäße Buchhaltung, sondern daß der Verlust - allenfalls nach Korrektur der Buchhaltung oder aufgrund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis überprüfbar ist; Gewinnermittlungsart nach §4 Abs1 bzw. §5 einerseits (Betriebsvermögensvergleich) und nach §4 Abs3 andererseits (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) grundlegend verschieden; nur der Betriebsvermögensvergleich gewährleistet eine periodengerechte Gewinnermittlung; der Gewinnermittler nach §4 Abs3 hat die Wahl, zum Betriebsvermögensvergleich überzugehen; Einschränkung des Verlustvortrags in §18 Abs1 Z4 auf jene Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach §4 Abs1 bzw. §5 ermitteln, ist sachgerecht

**Rechtssatz**

Gesetzesprüfung einer Wortfolge in §18 Abs1 Z4 EStG 1972.

Der Verfassungsgerichtshof ist in den Einleitungsbeschlüssen - im Anschluß an Doralt-Ruppe, Grundriß des Österreichischen Steuerrechts I3, 156 - von der Annahme ausgegangen, daß das Institut des Verlustvortrags in der Überlegung wurzelt, daß das Kalenderjahr kein organischer, sondern ein willkürlicher Zeitraum der Steuererhebung ist, während die Bundesregierung - im Anschluß an die Judikatur des BFH - das Institut des Verlustvortrags als eine Ausnahme von dem (als das Einkommensteuerrecht dominierend erachteten) Prinzip der Abschnittsbesteuerung mit dem Charakter einer Steuerbegünstigung ansieht. Dementsprechend meint die Bundesregierung, daß der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verpflichtet sei, überhaupt Regelungen über den Verlustvortrag zu erlassen.

Die Frage kann jedoch in diesem Verfahren unerörtert bleiben. Denn der Gerichtshof pflichtet der Bundesregierung jedenfalls insofern bei, als dann, wenn der Gesetzgeber - wie im österreichischen Einkommensteuerrecht - das Institut des Verlustvortrags einrichtet, eine solche Regelung dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen muß.

Bilanzierende Einkommensteuerpflichtige, die Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln - Verlustvortrag.

Die in Prüfung stehende Wortfolge in §18 Abs1 Z4 EStG 1972 ("bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs1 oder nach §5 auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln,") hat die normative Bedeutung, daß das Institut des Verlustvortrags nur jenen Einkommensteuerpflichtigen zur Verfügung steht, die ihren Gewinn durch Vermögensvergleich ermitteln, wobei die auf §5 EStG verweisende Formulierung "auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung" - wie die Bundesregierung entgegen einer verbreiteten Praxis der Finanzverwaltung richtig erkennt - nicht bedeutet, daß eine formell ordnungsmäßige Buchhaltung Voraussetzung für den Verlustvortrag ist, sondern daß ein Verlustvortrag für bilanzierende Einkommensteuerpflichtige immer dann zulässig ist, wenn der Verlust - allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist.

Geht man von diesem Verständnis aus, so ist auch den im Einleitungsbeschluß gegenüber der Ausschaltung von bilanzierenden Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nicht auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln, aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken der Boden entzogen.

Die Bedenken gegenüber dem Ausschluß jener Einkommensteuerpflichtigen vom Verlustvortrag (§18 Abs1 Z4 EStG 1972), die ihren Gewinn gemäß §4 Abs3 EStG als sogenannte Einnahmen-Ausgaben-Rechner ermitteln, erweisen sich nicht als zutreffend:

Der Gerichtshof ist mit der Bundesregierung der Auffassung, daß die Gewinnermittlungsart nach den beiden Systemen (nach §4 Abs1 bzw §5 EStG einerseits und nach §4 Abs3 EStG andererseits) grundlegend verschieden ist. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unterscheidet sich vom Betriebsvermögensvergleich dadurch wesentlich, daß beim Betriebsvermögensvergleich die Änderung im Bestand des Betriebsvermögens über die Höhe des Erfolges entscheidet, während bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung - von Ausnahmen, wie unter anderem der AfA abgesehen - nur die "reine Geldbewegung" (das Zufließen und Verausgaben von Geld oder geldwerten Vorteilen) erfolgswirksam ist (Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, TZ 67 zu §4). So wirken sich Schuldnachlässe, Prämiererstattungen, Skonti, die Bezahlung von Betriebssteuern, die Bezahlung von eingekauften Waren ua grundlegend anders und ergebnisverändernd aus, wodurch es zu erheblichen Unterschieden in der Steuerbemessungsgrundlage eines Jahres kommt, je nachdem ob der Steuerpflichtige nach dem einen oder anderen System seinen Gewinn erklärt und danach besteuert wird. So kann zB weiters ein Steuerpflichtiger die Zahlung künftiger (noch nicht fälliger) Ausgaben zeitlich vorziehen und dadurch das Betriebsergebnis eines Jahres ebenso verändern, wie umgekehrt durch spätere, auch verspätete, Zahlungen eine finanzielle Belastung auf ein späteres Kalenderjahr verlagert werden kann. Weiters besteht durch vorzeitigen Warenkauf zu Jahresende die Möglichkeit, etwa bei Bekanntwerden kommender Preiserhöhungen, Ausgaben für die gekaufte Ware voll zu Buch schlagen zu lassen, weil keine Inventur vorzunehmen ist (vgl. auch §19 Abs2 EStG). Demgegenüber muß der Gewinnermittler nach §4 Abs3 EStG auf echte oder (möglicherweise) "unechte" Rückstellungen (vgl. zB §123 EStG) ebenso verzichten, wie auf die Geltendmachung von Rechnungsabgrenzungsposten und - von Ausnahmen abgesehen - Teilwertabschreibungen (vgl. hiezu VwGH 28.10.1981, 13/0604/78). Auch nachträglich vorgeschriebene Betriebssteuern können nicht mehr zur Korrektur der Betriebsergebnisse früherer Jahre herangezogen werden, sondern belasten das Jahr, in dem die Zahlung erfolgt. Diese wenigen Beispiele zeigen bereits die völlige Unterschiedlichkeit der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, je nachdem ob der Steuerpflichtige das eine oder andere System in Anspruch nimmt. Daraus ergibt sich, daß nur der Betriebsvermögensvergleich (§4 Abs1 und §5 EStG) - wie die Bundesregierung zutreffend dartut - eine periodengerechte Gewinnermittlung gewährleistet.

In §18 Abs1 Z4 EStG 1972, BGBl. 440/1972, werden die Worte "bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs1 oder nach §5 auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln," nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Vertritt der Gewinnermittler nach §4 Abs3 EStG die Auffassung, daß eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gesamthaft für ihn günstiger ist (vgl. in diesem Zusammenhang auch zur verfassungsrechtlichen Auswirkung des Wahlrechtes im Steuerrecht VfSlg. 8942/1980), hat er die Wahl, zu diesem System der Gewinnermittlung überzugehen. Davon ist auch das deutsche Bundesverfassungsgericht in zwei Beschlüssen betreffend die vergleichbare Bestimmung des §10d dEStG idF vor 1975 ausgegangen (Beschlüsse vom 10.7.1970 - 1 BvR 434/70 - und vom 8.3.1978 - 1 BvR 117/78 -).

Macht ein Steuerpflichtiger von seinem Wahlrecht der Gewinnermittlung nach §4 Abs3 EStG anstelle jener nach §4 Abs1 EStG Gebrauch, so betrachtet er diese Gewinnermittlungsart als die für ihn offenbar günstigere. Er muß aber dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört ua die Unmöglichkeit der Geltendmachung von Verlustvorträgen.

Der Verfassungsgerichtshof ist daher der Auffassung, daß die Zusammenschau der Vor- und Nachteile der beiden Gewinnermittlungsarten ergibt, daß die Einschränkung der Anwendungsmöglichkeit des Verlustvortrages auf jene Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs1 bzw §5 EStG ermitteln, sachgerecht ist.

Keine Bedenken gegen die Einschränkung der Anwendungsmöglichkeit des Verlustvortrages durch §18 Abs1 Z4 EStG 1972 auf jene Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach §4 Abs1 bzw §5 EStG ermitteln.