Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht

Das Strukturanpassungsgesetz 1996 auf dem Prüfstand

Univ.-Prof. Dr. Hanns F. Hügel, RA in Mödling

Inhaltsübersicht

1. Einleitung

- 1.1. Allgemeine Problemstellung
- 1.2. Untersuchte Regelungen des StruktAnpG 1996
 - 1.2.1. Die Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen nach dem Stadterneuerungsgesetz
 - 1.2.2. Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes für betriebliche Veräußerungsgewinne
 - 1.2.3. Die Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG
- 1.3. Abgrenzung des Themas

2. Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung

- 2.1. Verfassungsrechtlicher und einfachgesetzlicher Normenbestand
- 2.2. Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen
- 2.3. Hälftesteuersatz für betriebliche Veräußerungsgewinne
- 2.4. Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF

3. Die Entwicklung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes in der Judikatur des VfGH

- 3.1. Das Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG
- 3.2. Die Folgeerkenntnisse
 - a) Erk vom 14. 12. 1989 – Kärntner Getränkeabgabengesetz
 - b) Erk vom 14. 3. 1990 – Oberösterreichisches Getränkesteuergesetz
 - c) Erk vom 2. 10. 1990 – Salzburger Getränkesteuergesetz
 - d) Erk vom 29. 6. 1990 – Genußscheine
 - e) Erk vom 8. 10. 1990 – Nachtfahrverbot I
 - f) Beschluß vom 1. 10. 1991 – Umwandlungsverlust
 - g) Erk vom 17. 10. 1991 – Beteiligungsertragsbefreiung
 - h) Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II
 - i) Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage
 - j) Erk vom 21. 6. 1993 – Spekulationsfrist
 - k) Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz
 - l) Erk vom 17. 12. 1993 – Auflösung der Investitionsrücklage
 - m) Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger
 - n) Erk vom 19. 6. 1996 – Ausländische Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften
 - o) Beschluß vom 27. 11. 1996 – Mindest-KöSt

4. Das System des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

- 4.1. Eingriff von erheblichem Gewicht
- 4.2. Schutzwürdigkeit des Vertrauens
 - 4.2.1. Echte Rückwirkung
 - 4.2.2. Unechte Rückwirkung
 - 4.2.3. Zwischenergebnis
- 4.3. Sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes
 - 4.3.1. Vermeidung anderer Gleichheitswidrigkeiten – legislatives Versehen
 - 4.3.2. Verhinderung von Vorziehmaßnahmen
 - 4.3.3. Abwendung einer der Allgemeinheit unmittelbarer drohenden Gefahr
 - 4.3.4. Entlastung des Bundeshaushaltes als sachliche Rechtfertigung?

5. Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen

- 5.1. Eingriff von erheblichem Gewicht
- 5.2. Berechtigtes Vertrauen
- 5.3. Keine sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes

6. Beseitigung des Hälftesteuersatzes für betriebliche Veräußerungsgewinne

- 6.1. Eingriff von erheblichem Gewicht
- 6.2. Berechtigtes Vertrauen

7. Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG

- 7.1. Eingriff von erheblichem Gewicht
- 7.2. Berechtigtes Vertrauen
- 7.3. Keine sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes

8. Präzisierung der allgemeinen Voraussetzungen gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

9. Zusammenfassung der Ergebnisse

- 9.1. Allgemeine Voraussetzungen des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes
- 9.2. Strukturanpassungsgesetz 1996

1. Einleitung

1.1. Allgemeine Problemstellung

Das Strukturanpassungsgesetz 1996¹⁾ hat die Steuerrechtsordnung tiefgreifend und wie kein anderes Abgabenänderungsgesetz zuvor verändert. Inhalt des Gesetzes und Mittel, deren sich der Gesetzgeber bedient hat, sind gleichermaßen spektakulär: Ein derart umfassendes Paket fast ausschließlich steuerverschärfender Maßnahmen ist noch nie geschnürt worden, noch nie sind die Grundwerte der Verfassung so nachhaltig mißachtet worden.

Wo immer die Redaktoren die Verletzung von Grundrechten befürchteten oder bewußt in Kauf nahmen, wurden Verfassungsbestimmungen erlassen, um die Prüfungskompetenz des VfGH auszuschalten. Auf der Strecke blieb der Grundrechtsschutz der Staatsbürger. Angesichts der deutlich geäußerten Rechtsansicht des VfGH, wonach die Einschränkung seiner Prüfungskompetenz durch Verfassungsgesetz gegen Art 44 Abs 3 B-VG verstoßen könne²⁾, spricht Mayer zu Recht von einer „Provokation“³⁾.

Das StruktAnpG greift aber nicht nur mittels Verfassungsbestimmungen in den Grundrechtsschutz ein, es beseitigte auch – ohne Übergangsregelungen – solche Steuervorschriften, die – auch und gerade nach der Absicht des Gesetzgebers – Grundlagen kurz- und mittelfristiger Planungen bildeten. Stand Stabilität der Steuerrechtsordnung schon in den letzten Jahrzehnten nicht hoch im Kurs, so ist das Vertrauen in die Berechenbarkeit des Steuergesetzgebers noch nie so nachhaltig erschüttert worden wie durch das StruktAnpG. Auch hier stellt sich die Frage, ob das StruktAnpG die durch die Verfassung gezogenen Grenzen nicht überschritten hat. Insbesondere der mögliche Konflikt mit der – in den letzten Jahren aufgrund des Aktionismus des Gesetzgebers nicht zufällig angewachsenen – Judikatur des VfGH zum gleich-

¹⁾ BGBl 1996/201. Im folgenden „StruktAnpG“.

²⁾ Dazu unten bei 2.1.

³⁾ Erster Beitrag dieses Sonderheftes.

heitsrechtlichen Vertrauensschutz gegen rückwirkende Gesetzesänderungen liegt auf der Hand.

Der Zweck der Untersuchung ist danach ein zweifacher: Zunächst sollen die Entscheidungen des VfGH zum gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz dargelegt und analysiert werden. Obwohl die Judikatur auf den ersten Blick unübersichtlich und nicht frei von Widersprüchen wirkt, lassen sich aus ihr dennoch – einer inneren Ordnung entsprechende – Tatbestandselemente eines (in sich geschlossenen) einheitlichen verfassungsrechtlichen Rechtsinstituts, somit eines *Systems des Vertrauensschutzes* ableiten⁴⁾. Die Leistungsfähigkeit dieses Systems, insbesondere seine Eignung, überzeugende und – je nach der Art und Intensität des Eingriffs – differenzierende Lösungen zu begründen, soll danach erprobt werden.

Und dafür bietet das StruktAnpG reichlich Testmaterial⁵⁾.

1.2. Untersuchte Regelungen des Strukturanpassungsgesetzes 1996

1.2.1. Die Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen nach dem Stadterneuerungsgesetz

Steuerpflichtige, die betriebliche Einkünfte erzielen, konnten nach § 8 Abs 2 EStG aF⁶⁾ die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die zur Assanierung von Betriebsgebäuden aufgrund des Stadterneuerungsgesetzes aufgewendet wurden (im folgenden „Assanierungsaufwendungen“), im Wege von Sonderabsetzungen auf 10 Jahre verteilen. Für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sah § 28 Abs 3 Z 3 EStG aF die Verteilung von Assanierungsaufwendungen auf einen Zeitraum von 15 Jahren vor. Identische Begünstigungen enthielten diese Bestimmungen für Denkmalschutzaufwendungen.

Durch Art 39 Z 7 und 31 StruktAnpG wurden die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG neu gefaßt. Die Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen aufgrund des Stadterneuerungsgesetzes wurden ersatzlos gestrichen, jene für Aufwendungen aufgrund des Denkmalschutzgesetzes hingegen beibehalten. Die Erläut zu Art 39 des StruktAnpG⁷⁾ begründen die Änderung mit keinem Wort.

Das BGBl 1996/201, mit dem das StruktAnpG kundgemacht wurde, gelangte am 30. 4. 1996 zur Versendung.

Gemäß Art 44 Abs 1 B-VG trat das StruktAnpG somit grundsätzlich mit dem Ablauf des 30. 4. 1996 in Kraft. Für § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 EStG nF ordnet § 124a Z 2 EStG idF Art 39 Z 78 StruktAnpG indessen eine Rückwirkung an. Die genannten Bestimmungen sind „jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl Nr 201/1996, ... erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden“. § 124a EStG wurde als Verfassungsbestimmung erlassen.

Eine Übergangsvorschrift für Assanierungsaufwendungen, die vor Kundmachung des StruktAnpG im Vertrauen auf die Sonderabsetzungen vorgenommen wurden, fehlt. An die Stelle der betrieblichen Sonderabsetzungen von jährlich 10 % (§ 8 Abs 2 EStG aF) treten solche von regelmäßig 2 % pro Jahr (§ 8 Abs 1 Teilstrich 3 EStG), an die Stelle der außerbetrieblichen Sonderabsetzungen von 6,66 % = 1/15 (§ 28 Abs 3 Z 3 EStG aF) treten als Werbungskosten abzugsfähige Absetzungen für Abnutzung nach § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG in der Höhe von 1,5 % pro Jahr.

Von der Streichung der Sonderabsetzungen sind alle Steuerpflichtigen betroffen, die vor dem 1. 5. 1996 – dem Tag des Inkrafttretens des StruktAnpG – Assanierungsaufwendungen im Vertrauen auf die Sonderabsetzungen nach § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 EStG aF vorgenommen haben. Aufgrund der Aufhebung dieser Bestimmung müssen sie ab der Veranlagung 1996 erheblich höhere Steuerlasten tragen. Die Rentabilität der von ihnen vorgenommenen Investitionen ist dadurch nachhaltig verschlechtert. Zumal das Gesetz die Sonderabsetzungen als Investitionsanreiz im Rahmen der im öffentlichen Interesse zu fördernden Stadtassanierung gewährte⁸⁾, erhebt sich die Frage, ob der Gesetzgeber von Verfassungs wegen gehindert ist, die in Aussicht gestellte steuerliche Begünstigung mit Wirkung für solche Investitionen zu beseitigen, die noch im Vertrauen auf die steuerliche Begünstigung getätigt wurden. Darin könnte ein unzulässiger Eingriff in „wohlerworbene Rechte“ gelegen sein. Im Gegensatz zu rückwirkenden Gesetzen, die bereits eingetretene Rechtsfolgen einer in der Vergangenheit liegenden Disposition beseitigen oder ändern (sogenannte „echte Rückwirkung“), wird in diesem Zusammenhang gelegentlich von „*unechter Rückwirkung*“ gesprochen⁹⁾.

1.2.2. Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes für betriebliche Veräußerungsgewinne

Gewinne aufgrund der Veräußerung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils sowie Aufgabegewinne (§ 24 EStG) wurden nach § 37 Abs 1 Z 1, Abs 2 Z 1 EStG aF mit einem begünstigten Einkommensteuersatz, der der Hälfte des auf das gesamte Ein-

⁴⁾ Zum Systembegriff in der Rechtswissenschaft vgl grundlegend *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz² (1983); weiters *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft⁶ (1991) 437 ff.

⁵⁾ Die vorliegende Untersuchung beruht auf zwei Rechtsgutachten zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen und der Beseitigung des Hälftesteuersatzes auf betriebliche Veräußerungsgewinne. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse werden in der vorliegenden Untersuchung zusätzlich auf die Streichung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG angewendet.

⁶⁾ Paragraphenbezeichnungen mit dem Zusatz „aF“ bezeichnen Gesetzesbestimmungen in der Fassung vor dem StruktAnpG. Entsprechend verdeutlicht der Zusatz „nF“, daß es sich um Gesetzesbestimmungen in der Fassung des StruktAnpG handelt.

⁷⁾ 72 BlgNR 20. GP S 256.

⁸⁾ Dazu unten 5.2.

⁹⁾ Vgl *Ruppe*, Rückwirkung von Abgabengesetzen – Gedanken zur Judikatur des VfGH, FS Adamovich [1992] 567 ff, 577; *Heidinger*, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92 ff; im Kontext der Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG: *Lang* ÖStZ 1996, 271 ff; Kritik an der Bezeichnung „unechte Rückwirkung“ bei *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 15 ff, 19 ff.

kommen des Steuerpflichtigen entfallenden Durchschnittssteuersatzes entsprach, besteuert (im folgenden „Hälftesteuersatz“). Voraussetzung war, daß seit der Eröffnung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang 7 Jahre verstrichen waren.

Durch Art 39 Z 44 StruktAnpG wurde § 37 EStG neu gefaßt. An die Stelle der (generellen) Anwendung des Hälftesteuersatzes trat eine progressionsmindernde Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre. Der Hälftesteuersatz kommt nur zur Anwendung, wenn die Veräußerung oder Aufgabe erfolgt, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Zusätzlich muß die 7-Jahres-Frist erfüllt sein (§ 37 Abs 5 EStG)¹⁰⁾.

Der dadurch bewirkte Eingriff in das Vermögen natürlicher Personen, die ein Einzelunternehmen betreiben oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt sind, ist ohne Parallele in der Geschichte der 2. Republik. Bei erfolgreichen Unternehmen entspricht der auf stille Reserven und den Firmenwert entfallende Mehrwert des Unternehmens in aller Regel einem Mehrfachen des buchmäßigen Eigenkapitals. Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes betrifft somit in aller Regel einen wesentlichen Teil, oft sogar den überwiegenden Teil des Gesamtunternehmenswertes. Die Einkommensteuer, die latent auf diesem Teil des Unternehmenswertes lastet, wird praktisch verdoppelt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung wird den betroffenen Unternehmen und Gesellschaftern ein erheblicher Teil ihres Vermögens entzogen.

Betroffen sind freilich nicht nur Unternehmer (im eigentlichen Sinne), sondern auch Anleger, die mitunternehmerische Beteiligungen im Vertrauen auf die Fortgeltung der für die Renditeberechnungen maßgeblichen steuerlichen Rahmenbedingungen gezeichnet haben. Dabei handelt es sich in der Regel um Kommandit- oder atypisch stille Beteiligungen. Mit den finanziellen Mitteln, die aufgrund von Einlagen und Gesellschafterdarlehen aufgebracht wurden, stellten die Mitunternehmer anderen Unternehmern Eigenkapital oder eigenkapitalähnliche Finanzierungen zur Verfügung oder schafften Wirtschaftsgüter an, die anderen Unternehmern im Wege einer Miete (Leasing) zur Verfügung gestellt wurden. Aufgrund der Inanspruchnahme steuerrechtlicher Begünstigungen, wie insbesondere für Assanierungen aufgrund des Stadterneuerungsgesetzes, für geringwertige Wirtschaftsgüter, aufgrund der Inanspruchnahme der Halbjahres-AfA, ferner aber auch aufgrund der Zuweisung von Verlusten von Unternehmen, an denen Beteiligungen eingegangen wurden, kam es zur Zuweisung von Verlusten an die Mitunternehmer (Anleger). Diese Verluste konnten im Wege des Verlustausgleichs mit anderen positiven Einkünften der Anleger verrechnet werden, wirkten sich somit mindernd auf das Gesamteinkommen aus. Für die Folgejahre sahen die in den Veranlagungsprospekten enthaltenen Unternehmenspläne Gewinnzuweisungen, nach Ablauf einer Beteiligungsdauer von mindestens sieben Jahren die Abschichtung vor. Un-

ter Berücksichtigung des auf den Abschichtungsgewinn zur Anwendung gelangenden Hälftesteuersatzes erbrachten derartige Beteiligungen Renditen in der Größenordnung von 10 bis 15 % nach Steuern. Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes durch das StruktAnpG senkt die Renditen auf 3 % und weniger.

Das Inkrafttreten des neu gefaßten § 37 EStG – und damit der Wegfall des Hälftesteuersatzes – ist in § 124a Z 4 EStG, der ebenfalls im Verfassungsrang steht, geregelt. Die Neufassung ist „erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden“¹¹⁾. Weder die ErläutRV¹²⁾ noch der Bericht des Justizausschusses¹³⁾ geben für die angeordnete Rückwirkung eine Begründung.

Für die hier vorzunehmende Untersuchung sind folgende Auswirkungen der §§ 37, 124a EStG idF StruktAnpG zu unterscheiden:

- Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes greift rückwirkend in die Rechte aller Steuerpflichtigen ein, die eine Veräußerung im Zeitraum zwischen dem 15. 2. und 30. 4. 1996 vorgenommen haben. Auf die Disposition des Steuerpflichtigen gelangt eine Norm zur Anwendung, die zum Zeitpunkt der Disposition nicht existierte und vom Steuerpflichtigen daher auch nicht berücksichtigt werden konnte. Der Gesetzgeber wendet auf die Verwirklichung des Steuertatbestandes rückwirkend ein erst nach der Verwirklichung erlassenes Gesetz an. Es liegt eine „echte Rückwirkung“ vor¹⁴⁾.
- Findet die Veräußerung nach dem regulären Inkrafttreten des StruktAnpG (30. 4. 1996) statt, knüpft das Gesetz – anders als in der vorgenannten Sachverhaltsgruppe – nicht (rückwirkend) an einen abgeschlossenen Sachverhalt geänderte Steuerrechtsfolgen. Der Steuerpflichtige wird bei seiner Disposition nicht (nachträglich) mit Steuerrechtsfolgen konfrontiert, die er bei Vornahme der Disposition noch nicht einkalkulieren konnte. Enttäuscht wird aber sein Vertrauen in die *Fortgeltung* der Steuerrechtslage: Während des – häufig Jahrzehnte währenden – Zeitraumes der Ansammlung von stillen Reserven und der Bildung des Firmenwerts war dieser Mehrwert für den Fall der Veräußerung (latent) mit ESt zum Halbsatz belastet. Dies änderte sich aufgrund des StruktAnpG schlagartig. Signifikant ist die Vertrauensenttäuschung in den Fällen jener Beteiligungsmodelle, die von vornherein auf eine zeitlich befristete Beteiligung angelegt waren und in ihren Renditeüberlegungen die Anwendung des Hälftesteuersatzes einkalkulierten. Auch hier stellt sich die Frage, ob der Schutz „wohlerworbener Rechte“ oder des Vertrauens auf den Fortbestand einer Rechtslage verfassungsrechtlich gewährleistet ist. Auch hier geht es um das – bereits oben erwähnte – Phänomen der „unechten Rückwirkung“.

¹¹⁾ Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zugrunde, so sind die §§ 24 Abs 4 und Abs 6 sowie 37 EStG in der Neufassung noch nicht anzuwenden, wenn das zugrundeliegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. 2. 1996 abgeschlossen worden ist (§ 124a Z 4 Satz 2 EStG).

¹²⁾ 72 BlgNR 20. GP.

¹³⁾ 95 BlgNR 20. GP.

¹⁴⁾ Vgl 1.2.2.

¹⁰⁾ Vgl im einzelnen *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158.

1.2.3. Die Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG

Nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF konnte der Firmenwert eines Unternehmens, das im Wege des sog Anteils-erwerb/Verschmelzung-Modells erworben wurde, innerhalb von 15 Jahren (§ 8 Abs 3 EStG) steuerwirksam abgesetzt werden. Dadurch sollte die beschriebene Erwerbsform dem Unternehmenskauf (im Wege der Einzelrechtsnachfolge, „asset deal“) angenähert werden¹⁵).

Wohl aufgrund rechtspolitischer Einwände wurde die Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG durch Art 42 Z 2 StruktAnpG beseitigt¹⁶). Nach den Erläuterungen soll die „Möglichkeit der Firmenwertabschreibung als ein dem Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten widersprechender und daher Steuerbegünstigungscharakter aufweisender Fremdkörper ... aufgehoben werden“¹⁷). Nach Art 42 Z 9 StruktAnpG (3. Teil Z 4 lit a UmgrStG) kann die Abschreibung eines nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF ermittelten Firmenwertes gem § 8 Abs 3 EStG „letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden“. Anders als im Versendungsentwurf des StruktAnpG handelt es sich um keine Verfassungsbestimmung¹⁸). Das Gesetz konterkariert im nachhinein die bei Anteils-erwerb/Verschmelzung-Modellen angestellten finanziellen Überlegungen: Einerseits rechnete der Käufer mit einem aufgrund der Steuererminderung höheren Cash flow zur Rückführung der Fremdfinanzierung. Andererseits werden Verkäufer diese Möglichkeiten häufig zur Begründung eines hohen Kaufpreises argumentativ eingesetzt haben. In diese Kalkulationen greift der Gesetzgeber nachträglich ein. Auch hier liegt die Annahme einer verfassungsrechtlich unzulässigen „*unechten Rückwirkung*“ nahe.

1.3. Abgrenzung des Themas

Gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz ist kein auf das Abgaberecht beschränktes Phänomen. So hat die einschlägige Judikatur des VfGH ihren Ausgang bei der Überprüfung der gesetzlichen Änderung pensionsrechtlicher Ruhensbestimmungen genommen (Nachweise unten 3.1.). Die Beschränkung der vorliegenden Untersuchung auf das Abgaberecht ist gleichwohl gerechtfertigt. Zunächst stellen sich hier besonders häufig Probleme des Vertrauensschutzes. Die an die Pensionserkenntnisse anknüpfende Judikatur des VfGH betrifft mit nicht weniger als 14 Entscheidungen fast ausschließlich das Abgaberecht (unten 3.). Dies ist kein Zufall. Aus mehreren Gründen dürfte sich auf keinem anderen Rechtsgebiet die

Vertrauensschutzproblematik mit vergleichbarer Intensität stellen: Vertrauensschutz ist meist dann gefragt, wenn eine Investition in der Erwartung bestimmter in der Zukunft liegender Rechtsfolgen vorgenommen wird und eine – nach Vornahme der Investition eingetretene – Gesetzesänderung die Erwartungen enttäuscht. Da das Ertragsteuerrecht jedenfalls im Grundsatz den Totalgewinn erfassen will, aus Praktikabilitätsgründen aber nach dem Prinzip der Abschnittbesteuerung vorgeht, bestehen in vielfältiger Weise Verknüpfungen zwischen heute vorgenommenen Dispositionen und zukünftig eintretenden Rechtsfolgen. So werden heute – oft zu Lasten der Besteuerung – gebildete stille Reserven Jahre oder Jahrzehnte später besteuert. Heute vorgenommene Anschaffungen lösen Fristen aus, deren (Nicht)Einhaltung über künftige Steuerlasten entscheidet. Die Steuerwirksamkeit von Investitionen wird durch Abschreibungen auf mehrere Gewinnermittlungsperioden verteilt. Steuerfreie Rücklagen werden im Vertrauen auf künftige Verwendungs- und Verrechnungsmöglichkeiten gebildet.

Andererseits ist kein anderes Rechtsgebiet einem derartig häufigen, ja geradezu dauernden Wandel unterworfen wie das Abgaberecht. War der Rechtsanwender früher „nur“ mit jährlichen Abgabenänderungsgesetzen konfrontiert, so ist etwa das EStG 1988 – von 1989 abgesehen – in jedem Jahr mehrmals geändert worden. Derartiger Aktionismus des Gesetzgebers auf einem Rechtsgebiet, das – wie gezeigt – durch „mehrjährig gestreckte Tatbestände“ gekennzeichnet ist, birgt erhebliches Konfliktpotential. Gesteigert wird dieses durch die (finanzielle) Intensität der Eingriffe des Fiskus.

Sorgt die steuerrechtliche Tatbestandsbildung einerseits für ausreichend Anschauungsmaterial, so führt sie andererseits zu bestimmten – immer wiederkehrenden – Mustern steuerrechtspezifischer Vertrauensschutzprobleme. So bestehen etwa zur Beseitigung von Sonderabschreibungen oder der steuermindernden Verrechnungsmöglichkeit einer Rücklage auf anderen Rechtsgebieten keine Parallelen. Auch dies rechtfertigt eine gesonderte Untersuchung.

2. Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung

2.1. Verfassungsrechtlicher und einfachgesetzlicher Normenbestand

Jene Bestimmungen, die Gegenstand der Untersuchung sind, stehen teilweise im einfachen Gesetzesrang, teilweise handelt es sich um Verfassungsbestimmungen. Im Zusammenhang mit der Untersuchung der Verfassungskonformität ist dies für den anzuwendenden Prüfungsmaßstab von Bedeutung: Da Normen – entsprechend dem Stufenbau der Rechtsordnung – stets nur auf Übereinstimmung mit höheren Normen geprüft werden können, muß zunächst untersucht werden, welche der strittigen Normen, gegebenenfalls welche Teilbereiche oder (Teil-)Rechtsfolgen der strittigen Normen einfachgesetzlichen und welche verfassungsgesetzlichen Rang aufweisen:

– *Einfachgesetzliche Normen* dürfen nicht im Widerspruch zu verfassungsrechtlichen Normen stehen. Gem Art 140 Abs 1 B-VG erkennt der VfGH demgemäß über die Verfassungswidrigkeit von (einfachen) Bundes- oder Landesgesetzen. Soweit die strittigen

¹⁵) Im einzelnen Hügel, *ecolex* 1991, 877; Wiesner, SWK 1992, A I 125 ff; Bruckner, RdW 1993, 197 ff; Baumann, SWK 1994, D 31 ff; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG² § 3 Rz 4 ff; weiters Hügel, Verschmelzung und Einbringung 512, 548 ff; rechtspolitisch gefordert bereits bei Hügel ÖStZ 1989, 252.

¹⁶) Zur rechtspolitischen Diskussion vor der Streichung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG vgl W. Doralt, ÖStZ 1995, 173 und ÖStZ 1995, 207; dagegen Bruckner, ÖStZ 1995, 225 mit Replik von Doralt, ÖStZ 1995, 229; Hügel, *ecolex* 1995, 509 mit Replik von Doralt, *ecolex* 1995, 661.

¹⁷) 72 BlgNR 20. GP S 275.

¹⁸) Zusätzlich sollte nach dem Versendungsentwurf die Abschreibung letztmalig in dem vor dem 1. 1. 1996 endenden Wirtschaftsjahr zulässig sein.

Normen einfachgesetzlichen Rang aufweisen, müssen sie sich am Maßstab des Verfassungsrechts, insbesondere der Grundrechte, messen lassen. Bei Abgabengesetzen ist insbesondere die Übereinstimmung mit dem Gleichheitsgebot des Art 7 B-VG zu prüfen¹⁹⁾.

- *Normen im Verfassungsrang* hingegen können im Grundsatz nicht selbst verfassungswidrig sein. Die gesetzgebenden Körperschaften verfügen über die Rechtsmacht, mit qualifizierter Mehrheit verfassungsrechtliche Bestimmungen zu erlassen, bestehende verfassungsrechtliche Bestimmungen abzuändern oder für den Einzelfall zu durchbrechen. Dennoch existiert „über“ (gewöhnlichem) Verfassungsrecht noch eine „höhere“ Normenschicht. Diese besteht in den der Bundesverfassung zugrundeliegenden Grundprinzipien. Wird in sie eingegriffen, liegt eine *Gesamtänderung der Bundesverfassung* vor, die gem Art 44 Abs 3 B-VG neben der qualifizierten Mehrheit des Art 44 Abs 1 B-VG auch einer Volksabstimmung bedarf. Verfassungsgesetze, die – ohne Durchführung einer Volksabstimmung – in verfassungsrechtliche Grundprinzipien, neuerdings auch „*Baugesetze*“ genannt, eingreifen, sind selbst verfassungswidrig und unterliegen der Aufhebung durch den VfGH. Eine Verletzung eines Baugesetzes durch das StruktAnpG könnte – wie eingangs erwähnt – darin liegen, daß die „Absicherung“ zahlreicher Bestimmungen durch Erlassung im Verfassungsrang die Kontrollmöglichkeiten des VfGH in qualifizierter Weise beschränkt²⁰⁾.

2.2. Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen

Die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG aF beschränkten sich nicht auf die Gewährung von Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen, sondern gewährten gleichartige Sonderabsetzungen für Aufwendungen aufgrund des Denkmalschutzgesetzes. Der Gesetzgeber hat diese Bestimmungen durch Art 39 Z 7 und 31 StruktAnpG neu gefaßt. Diese enthalten nunmehr ausschließlich die Sonderabsetzungen für Aufwendungen aufgrund des Denkmalschutzgesetzes. Das Inkrafttreten der §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF ist in § 124a Z 2 EStG geregelt. Wie dargestellt, sind danach die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden. Freilich spiegelt die Gesetzestechnik dieser Inkrafttretensbestimmung nicht die eigentliche Absicht des Gesetzgebers wieder. Denn dem Gesetzgeber geht es um das (rückwirkende) Entfallen der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen mit Wirkung bereits für den (gesamten) Veranlagungszeitraum 1996, somit um die rückwirkende Anwendung der *Änderungsnormen*. Dies sind aber die Z 7 und 31 des

Art 39 StruktAnpG. Die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF hingegen, auf welche § 124a Z 2 EStG verweist, enthalten über diese Sonderabsetzungen keine Aussage. Hier sind nur mehr die Sonderabsetzungen für Denkmalschutzmaßnahmen geregelt. Inhaltlich betrachtet, bedarf es hinsichtlich der eingeschränkten Bestimmungen gar keiner Inkrafttretensbestimmung, denn an den Sonderabsetzungen für Denkmalschutzmaßnahmen hat sich eben nichts geändert.

Danach könnte prima facie die Ansicht vertreten werden, § 124a Z 2 EStG gehe – weil auf die falschen Bestimmungen verweisend – ins Leere und gewährleiste daher keine verfassungsrechtliche Absicherung der Rückwirkung der Aufhebung der für Assanierungsaufwendungen geltenden Sonderabsetzungen. Denn § 124a Z 2 EStG regle nicht das Inkrafttreten einer Bestimmung, die die Beseitigung dieser Sonderabsetzungen zum Gegenstand habe. Dies wäre allerdings eine Auslegung, die zu vordergründig am Wortlaut haftete. Der Sinn der in § 124a Z 2 EStG enthaltenen Verweisung auf § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 EStG nF ist selbstverständlich, das Inkrafttreten der *reduzierten Normen* zu regeln und damit gleichzeitig das Inkrafttreten der Aufhebung der für Assanierungsaufwendungen zustehenden Sonderabsetzungen. Dies hat auch Konsequenzen für die Reichweite der durch § 124a Z 2 EStG bewirkten verfassungsrechtlichen Absicherung: Verfassungsrang genießt das Inkrafttreten der Aufhebung der strittigen Regelungsteile, somit die *Rückwirkung der Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen*.

Indessen erhebt sich die Frage, ob die Verfassungsbestimmung des § 124a Z 2 EStG durch die Verweisung auf § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 nF zusätzlich dazu führt, daß die durch Art 39 Z 7 und 31 StruktAnpG bewirkte Aufhebung der Sonderbegünstigungen *selbst* verfassungsrechtlichen Rang erhält und deshalb nur beschränkt verfassungsrechtlich angreifbar ist. Dies hätte zur Folge, daß die Nichtgewährung der Sonderabsetzungen nicht bloß im Veranlagungszeitraum 1996, sondern auch in den folgenden Veranlagungszeiträumen – somit für alle Zukunft! – verfassungsrechtlich unangreifbar wäre. Unabhängig davon, in welchem Zeitpunkt die fraglichen Assanierungsaufwendungen getätigt wurden, stünde die Nichtgewährung der Sonderabsetzungen ab dem Veranlagungszeitraum 1997 im Verfassungsrang.

Daß dies nicht der Sinn des § 124a Z 2 EStG ist, ergibt sich aus folgender Überlegung: Nach seinem Wortlaut soll § 124a EStG sicherstellen, daß die neuen Bestimmungen „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden“ sind. Die Bestimmung hat somit gerade das Kalenderjahr 1996 und insbesondere den vor der Kundmachung liegenden Teil dieses Jahres im Sinn. Dies ist fraglos eine Reaktion des Gesetzgebers auf jene Erk des VfGH, mit denen (nur) wenige Monate rückwirkende Gesetze, die die Anwendung der Neuregelung auf die gesamte laufende Veranlagung sicherstellen sollten, aufgehoben wurden²¹⁾.

¹⁹⁾ Allgemein zu grundrechtlichen Problemen von Abgabengesetzen: *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts II¹⁷⁶ ff; *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 ff; *Gassner/Lang*, Die rechtsstaatliche Entwicklung im Abgabenrecht, FS Walter (1991) 159 ff.

²⁰⁾ Vgl insbesondere VfGH in seinem Erkenntnis vom 29. 9. 1988, G 72 ff/88, VfSlg 11829; weiters *Mayer*, Strukturanpassungsgesetz und verfassungsrechtliche Grundordnung, erster Beitrag dieses Sonderheftes.

²¹⁾ Nachweise unter 3.1., 3.2.i und 3.2.m. Im Prüfungsbeschuß vom 27. 11. 1996 (unten 3.2.o), mit welchem der VfGH die Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs 4 KStG idF StruktAnpG 1996 in Prüfung zog, beanstandete der VfGH das rückwirkende Inkrafttreten der genannten Bestimmung, das zu einer Anwendung schon für die Zeit vor dem 1. 5. 1996 führen sollte.

Ziel der Immunisierung ist somit die für die Zeit vom 1. 1. bis 30. 4. 1996 angeordnete *echte Rückwirkung*.

Weitergehende Bedeutung hat die verfassungsrechtliche Absicherung nicht: Hätte der Gesetzgeber (zusätzlich) die unechte Rückwirkung der Anfechtung entziehen wollen, so hätte er durch Verfassungsnorm angeordnet, daß (auch) für vor dem 1. 5. 1996 getätigte Assanierungsaufwendungen im Veranlagungszeitraum 1996 und künftig keine Sonderabsetzungen vorgenommen werden können. Dies ist nicht geschehen.

Erst recht bezweckt § 124a Z 2 EStG nicht die Immunisierung der Nichtgewährung (der Streichung?) von Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen *für alle Zukunft*. Die Wendung, die Neuregelungen seien „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden“, zielt nur auf die echte Rückwirkung in der Zeit vom 1. 1. bis 30. 4. 1996. Die aus dem Wortlaut uU ableitbare Ausrichtung in die Zukunft ist eine (unbeabsichtigte) Folge der auch in die andere Zeitrichtung offenen Bedeutung des Wortes „erstmalig“. Keineswegs ist der *Sinn* der Regelung zukunftsbezogen. Die Anordnung, die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF – noch dazu verstanden als die Nichtgewährung der Sonderabsetzungen! – seien *zukünftig* anzuwenden, enthielte Selbstverständliches. Eine (allenfalls beabsichtigte) verfassungsrechtliche Absicherung der zukünftigen Anwendung der §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF wäre nicht in Gestalt einer Übergangs- oder Inkrafttretensbestimmung angeordnet worden. Will der Gesetzgeber eine Norm für ihren gesamten zeitlichen Anwendungsbereich in den Verfassungsrang erheben, erläßt er die Norm eben selbst als Verfassungsbestimmung. Indessen wurden weder die §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG nF noch Art 39 Z 7 und § 31 StruktAnpG als Verfassungsnormen erlassen.

In dieselbe Richtung weist der Zweck der Regelung: Unzweifelhaft ist, daß § 124a EStG eine verfassungsrechtliche Absicherung gewährleisten soll. Unzweifelhaft ist ferner, daß diese jedenfalls der (rückwirkenden) Anwendung auf Vorgänge im Zeitraum vom 1. 1. 1996 bis 30. 4. 1996 zuteil werden soll. Wollte man § 124a Z 2 EStG als verfassungsrechtliche Absicherung der Aufhebung der Sonderabsetzungen auch für den Zeitraum nach dem 30. 4. 1996 interpretieren, hätte der Gesetzgeber „zuviel“ geregelt: Denn zweifelsfrei keiner verfassungsrechtlichen Absicherung bedarf die Beseitigung der Sonderabsetzungen bei Assanierungsaufwendungen, die nach dem 30. 4. 1996 vorgenommen werden. Vertrauensschutz nach Art 7 B-VG kommt hier nicht in Betracht, weil der Steuerpflichtige bereits bei Vornahme der Investition mit der geänderten Steuerrechtslage konfrontiert ist. Mangels erkennbaren Anlasses kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, er habe die Beseitigung bzw Nichtgewährung der Sonderabsetzungen für alle Ewigkeiten verfassungsrechtlich absichern wollen.

Die Interpretation des § 124a Z 2 EStG im Sinne einer auf unbegrenzte Zeit vorgenommenen, verfassungsrechtlichen Absicherung würde überdies die Wahrscheinlichkeit eines Verstoßes gegen Art 44 Abs 3 B-VG erheblich erhöhen. Nach dem oben zitierten Erk vom 29. 9. 1988, VfSlg 11.829, können „auch partiell wirkende Maßnahmen – gehäuft vorgenommen“ einen Verstoß gegen die Baugesetze der Bundesverfassung bewirken, wenn sie auf die Ausschaltung der Verfassungsgerichtsbarkeit ge-

richtet sind. Entscheidend ist somit (zumindest auch) die Quantität der gegen die verfassungsgerichtliche Normenkontrolle immunisierten Normen. Allein in Art 39 StruktAnpG, der die Änderungen des EStG 1988 enthält, finden sich drei Verfassungsbestimmungen, nämlich § 34 Abs 7 Z 5 EStG, § 117 Abs 7 EStG und § 124a EStG. Die Verweisung in § 124a EStG umfaßt 22 weitere Bestimmungen des EStG (pro Absatz gezählt). Sollte diese Verweisung – entgegen der hier vertretenen Deutung – nicht bloß die (echt) rückwirkende Anwendung, sondern jede der verwiesenen Normen in ihrem gesamten zeitlichen Geltungsbereich erfassen, käme dies – wie ausgeführt – der Erlassung der verwiesenen Normen als Verfassungsnormen gleich. Die Zahl der gegen die verfassungsgerichtliche Kontrolle immunisierten Normen in einem einzigen Artikel des StruktAnpG hätte sich von 3 auf 25 erhöht. Die Gefahr eines Verfassungsverstoßes infolge einer Gesamtänderung der Verfassung wäre dadurch erheblich erhöht.

Hier gewinnt der vom VfGH in seinen Erk zur Gesamtänderung geprägte Grundsatz der baugesetzkonformen Interpretation Bedeutung. Danach ist Verfassungsbestimmungen im Zweifel kein Inhalt beizumessen, der sie in Widerspruch zu den leitenden Grundsätzen des Bundesverfassungsrechts (Art 44 Abs 3 B-VG) stellen würde. Im Zweifel nimmt der VfGH daher keine Einschränkung seiner Gesetzesprüfungskompetenz an²⁾. Auch dies spricht dafür, die Bedeutung des § 124a EStG – und damit den Umfang der Absicherung als Verfassungsnorm – auf die „echte Rückwirkung“ der verwiesenen Normen, somit auf die Anwendbarkeit im Zeitraum vom 1. 1. 1996 bis 30. 4. 1996, zu beschränken.

Danach sind die Art 39 Z 7 und 31 StruktAnpG und § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 EStG nF jedenfalls insoweit unbeschränkt verfassungsrechtlich bekämpfbar, als sie zu einer Nichtanwendung der Sonderabsetzungen im Veranlagungszeitraum 1997 und den folgenden Veranlagungszeiträumen führen.

Schwer zu beantworten ist hingegen die Frage, ob die durch § 124a Z 2 EStG bewirkte verfassungsrechtliche Absicherung nur den Zeitraum der „echten Rückwirkung“ vom 1. 1. bis 30. 4. 1996 oder die Anwendung für den gesamten Veranlagungszeitraum 1996 umfaßt. Wie oben dargelegt, sprechen Sinn und Zweck der Regelung zweifelsfrei für die zuerst genannte Deutungsvariante. Die verfassungsrechtliche Absicherung der Anwendung der neuen Rechtslage ab ihrem regulären Inkrafttreten (1. 5. 1996) entspricht offenkundig nicht der Absicht des Gesetzgebers. Der Wortlaut des § 124a Z 2 EStG spricht indessen eher für die zweite Auslegungsvariante, denn die Anordnung, daß § 8 Abs 2, § 28 Abs 3 Z 3 EStG nF „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden (ist)“, umfaßt die Anwendung für den gesamten Veranlagungszeitraum. Wie dieser Konflikt zwischen Wortinterpretation und teleologischer Auslegung zu entscheiden ist, hängt nicht zuletzt vom Methodenverständnis des Rechtsanwenders ab. Zumal der Sinn des § 124a Z 2 EStG – wie durch das Wort „erstmalig“ indiziert – auch im Rahmen der Anwendung im Veranlagungszeitraum 1996 auf die „echte Rückwirkung“ beschränkt ist, erscheint die restriktive Interpretation vorzuzugewärtig. Es wäre indessen verfehlt, hinsichtlich dieses Auslegungsergebnisses eine Gewißheit zu suggerieren, die in Wahrheit nicht besteht. Auch jene Auslegungsvariante, die eine unbeschränkte verfassungsrechtliche Angreifbarkeit erst ab der Veranlagung 1997 eröffnet, kann keineswegs ausgeschlossen werden.

²⁾ Vgl etwa VfGH 1. 7. 1987, G 78/87, VfSlg 11.403; VfGH 23. 6. 1988, V 29/88, VfSlg 11.756.

2.3. Hälftesteuersatz für betriebliche Veräußerungsgewinne

Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes für Veräußerungsgewinne durch das StruktAnpG erfolgte durch die oben beschriebene Änderung des § 37 EStG. Das Inkrafttreten der Neuregelung ist in § 124a Z 4 EStG geregelt, der auf § 37 EStG verweist. Auch § 124a Z 4 EStG steht im Verfassungsrang.

Danach ist § 37 EStG „erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. 2. 1996 anzuwenden“. Aus den obigen Überlegungen ergibt sich mutatis mutandis, daß nur die echte Rückwirkung – nämlich das rückwirkende Inkrafttreten für Vorgänge in der Zeit zwischen dem 15. 2. und dem 30. 4. 1996 – verfassungsrechtlich abgesichert ist. Es ist hingegen nicht der Sinn des § 124a EStG, die Anwendung des Tarifsatzes für alle Zeiten in den Verfassungsrang zu erheben. Im Zusammenhang mit Veräußerungsvorgängen ab dem 1. 5. 1996 (Art 49 Abs 1 B-VG) muß sich § 37 EStG nF daher an den Grundrechten messen lassen.

2.4. Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF

Weder § 3 Abs 2 UmgrStG nF noch die Inkrafttretensbestimmung des Art 42 Z 9 StruktAnpG stehen im Verfassungsrang. Die neue Rechtslage ist daher uneingeschränkt verfassungsrechtlich überprüfbar.

3. Die Entwicklung des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes in der Judikatur des VfGH

3.1. Das Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG

In seiner früheren Judikatur betonte der VfGH stets, daß die Bundesverfassung es dem Gesetzgeber nicht verwehre, Abgabenvorschriften mit rückwirkender Kraft auszustatten. Grundsätzlich bestehe auch kein Schutz „wohlerworbener Rechte“. Der Gesetzgeber dürfe in bestehende Rechtspositionen eingreifen. Allerdings sei stets der Gleichheitssatz zu beachten. Unter welchen Voraussetzungen die rückwirkende Erlassung von Gesetzen oder der Eingriff in bestehende Rechtspositionen gleichheitswidrig sei, war der Judikatur lange nicht zu entnehmen²³⁾.

Die Wende brachten jene Erk, in denen der VfGH der Einführung pensionsrechtlicher Ruhensbestimmungen entgegentrat²⁴⁾. Wenig später folgte das Erk vom 5. 10. 1989, G 228/89²⁵⁾. Es ist der Ausgangspunkt des *gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes im Abgabenrecht*.

Im Streitfall ging es um Art II Z 1 des I. Abschnittes des 1. AbgÄG 1987 BGBl 80. Nach dieser Bestimmung war § 23a EStG idF AbgÄG 1987 – obwohl erst am

12. 3. 1987 kundgemacht – „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982“ anzuwenden. Mit der Neuregelung sollte die Gesetzeslage nach Aufhebung des § 23a EStG 1972 durch das Erk des VfGH vom 11. 12. 1985, VfSlg 10.731, saniert werden. Im hier interessierenden Folge-Erkenntnis ging es um die Anwendung der Neuregelung im Rahmen der Veranlagung für 1982, somit um eine rückwirkende Anwendung von mehr als 4 Jahren. Betroffen war zudem jene Steuerpflichtige, deren Beschwerde bereits zur Aufhebung der Vorgängerbestimmung geführt hatte. Die Finanzbehörden hatten mit der Erlassung des Ersatzbescheides fast zwei Jahre zugewartet und dann die eben erst erlassene neue Regelung angewendet²⁶⁾.

Der VfGH nahm an, daß Art II Z 1 1. AbgÄG 1987 wegen der darin angeordneten Rückwirkung des § 23a EStG nF gegen den Gleichheitssatz verstoße. Im Anschluß an die Untersuchungen *Novaks*²⁷⁾ und die Judikatur zum Schutze wohlerworbener Rechte im Zusammenhang mit der Einführung pensionsrechtlicher Ruhensbestimmungen stellte der VfGH folgende Grundsätze auf:

„Rechtsnormen zielen auf die Steuerung menschlichen Verhaltens. Diese Funktion können Rechtsvorschriften freilich nur erfüllen, wenn sich die Normunterworfenen bei ihren Dispositionen grundsätzlich an der geltenden Rechtslage orientieren können. Daher können gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten, weil und so weit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen nachträglich belasten. Dies kann bei schwerwiegenden und plötzlich eintretenden Eingriffen in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normunterworfenen mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffes führen ...

Es ist evident ..., daß auch rückwirkende gesetzliche Vorschriften aus den genannten Gründen mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten können und daß dies im Bereich des Steuerrechts besondere Bedeutung erlangen kann:

Abgabengesetze fordern nämlich vom Staatsbürger Geldleistungen, die zu entrichten sind, wenn bestimmte Tatbestände verwirklicht werden. Deshalb orientieren sich Steuerpflichtige bei ihren Dispositionen (auch) an den jeweils geltenden Steuergesetzen. Soweit nun Steuertatbestände an Handlungen steuerliche Belastungen knüpfen, an die im Zeitpunkt der Handlung selbst entsprechende Rechtsfolgen nicht geknüpft waren, werden jene Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf die seinerzeitige (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben, in diesem Vertrauen enttäuscht.

Aus den Grundgedanken der oben skizzierten Judikatur ... ergibt sich, daß gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führen (vgl *Novak*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, in: Korinek [Hg] FS Karl Wenger [1983] 174 ff), wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden).

...“

²³⁾ Nachweise bei *Novak*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, FS Wenger (1983) 159, 164 ff, 177 f; *Ruppe*, FS Adamovich 567; *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 11 ff; vgl auch die Judikaturnachweise in VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg 12.186.

²⁴⁾ VfGH 16. 3. 1988, G 184–194, 198, 200/87, VfSlg 11.665; VfGH 18. 3. 1987, G 255/86, G 3–9/87, VfSlg 11.309 und ua.

²⁵⁾ VfSlg 12.186 = ÖStZB 1990, 330.

²⁶⁾ Im Prüfungsbeschluß hatte der VfGH sogar erwogen, das „offenkundige Zuwarten der Behörde auf die Erlassung des 1. AbgÄG 1987“ als den Gleichheitssatz verletzende Willkür einzuordnen. Zur Frage, ob die Anwendung des 1. AbgÄG 1987 der Beschwerdeführerin im konkreten Fall Vorteile gebracht hat, eingehend *Ruppe*, FS Adamovich 569 ff.

²⁷⁾ FS Wenger 159.

Die Entscheidung ist im Schrifttum mehrmals besprochen worden²⁸⁾. Danach ist als Kernaussage des *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG* – festzuhalten: Rückwirkend belastende gesetzliche Vorschriften verstoßen gegen den Gleichheitssatz, wenn

- ein *Eingriff von erheblichem Gewicht* vorliegt,
- der Steuerpflichtige in einem *berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage* enttäuscht wurde und
- keine *besonderen Umstände* vorliegen, die eine solche Rückwirkung verlangen.

3.2. Die Folgeerkenntnisse

Im folgenden wird ein Überblick über die dem grundlegenden *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG* – folgenden Entscheidungen des VfGH gegeben. Durch Analyse der Aussagen des VfGH sollen danach Voraussetzungen und Ausnahmen, kurz: das *System des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes*, herausgearbeitet werden.

a) Im *Erk vom 14. 12. 1989*²⁹⁾ war die rückwirkende „authentische Interpretation“ des § 8 *Kärntner Getränkeabgabegesetzes* 1978 durch das Gesetz vom 26. 4. 1988, LGBl 1988/25 zu beurteilen. Ob ein rückwirkendes Gesetz vertrauensverletzend wirke, hängt nach Ansicht des VfGH von einer Mehrzahl von Umständen ab, insbesondere „von der Klarheit der gesetzlichen Regelung, die durch die rückwirkende Bestimmung geändert wird“. Nach einer eingehenden Analyse der Judikatur des VwGH zu den strittigen Regelungen der Getränkesteuer-Landesgesetze und der Verwaltungspraxis verneinte der VfGH eine „vertrauensverletzende Wirkung“ der vorgenommenen authentischen Interpretation.

b) Das *Erk vom 14. 3. 1990*³⁰⁾ betraf die rückwirkende Sanierung der entsprechenden Bestimmung des *Oberösterreichischen Gemeinde-Getränkesteuergesetzes*. Wie in der Entscheidung zum *Kärntner Getränkesteuergesetz* hatte der Landesgesetzgeber die entgegenstehende Interpretation durch den Verwaltungsgerichtshof (rückwirkend) die gesetzliche Grundlage entzogen. Da die von der Behörde vor der Entscheidung des VwGH gehandhabte Praxis nach Ansicht des VfGH jedenfalls nicht unvertretbar war, seien die Steuerpflichtigen in ihrem Vertrauen auf die frühere Rechtslage nicht enttäuscht worden.

c) In entsprechender Weise beurteilte der VfGH im *Erk vom 2. 10. 1990*³¹⁾ die rückwirkende Änderung des *Salzburger Getränkesteuergesetzes*.

d) Im *Erk vom 29. 6. 1990*³²⁾ stufte der VfGH die rückwirkende Beschränkung der Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Anschaffung von *Genußscheiden und jungen Aktien* durch das 2. AbgÄG 1987 BGBl 312 nicht als gleichheitswidrig ein, weil die ca sechs Wochen betra-

gende Rückwirkung (zulässigerweise) gegen Vorzweckkäufe gerichtet war und sich der durch die Rückwirkung frustrierte Aufwand in engen Grenzen halte.

e) Das *Erk vom 8. 10. 1990*³³⁾ – *Nachfahrverbot I* – betraf kein rückwirkendes Abgabengesetz, sondern die Erlassung der Nachfahrverbotsverordnung des BM für öffentliche Wirtschaft und Verkehr, BGBl 1989/528. Anders als in den vorstehenden *Erk* ging es nicht um eine „echte Rückwirkung“, sondern um die Beeinträchtigung wirtschaftlicher Investitionen (Anschaffung von Kraftfahrzeugen), die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage vorgenommen worden waren. Fraglich war somit, ob ein unzulässiger Eingriff in „wohlerworbene Rechte“, eine „unechte Rückwirkung“, vorlag. Nach Ansicht des VfGH war der Eingriff jedenfalls zur Abwendung einer der Allgemeinheit unmittelbar drohenden Gefahr gerechtfertigt.

f) Mit *Beschluß vom 1. 10. 1991*³⁴⁾ – *Umwandlungsverlust* – lehnte der VfGH die Behandlung einer Beschwerde gegen die rückwirkende Erlassung des § 20 Abs 4 KStG durch das AbgÄG 1989 BGBl 660 ab. Mit dieser Bestimmung war die steuerliche Abzugsfähigkeit von Umwandlungsverlusten beseitigt worden. Die weitgehend formularmäßige Beschlußbegründung verweist „insbesondere“ auf das *Erk vom 29. 6. 1990, B 1561/89*, „zur kurzfristigen Rückwirkung zwecks Vereitelung rechtspolitisch unerwünschter Auswirkungen des Bekanntwerdens gesetzgeberischer Absichten“.

g) Gegenstand des *Erk vom 17. 10. 1991*³⁵⁾ – *Beteiligungsertragsbefreiung* – war Art I Z 6 des AbgÄG 1989 BGBl 660. Mit dieser Bestimmung war in § 21 Abs 1 KStG ein Satz eingefügt worden, der sicherstellen sollte, daß beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nicht in den Genuß der Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 KStG gelangen. Der Gesetzeswortlaut des § 10 KStG 1988 sowie die Erläuterungen sprachen für die gegenteilige Interpretation der nachträglich geänderten Bestimmung. Gleicher Ansicht war das Schrifttum, das allerdings einräumte, dieses Ergebnis sei „doch eher unbeabsichtigt“ gewesen. Angesichts der „unterschiedlichen Deutbarkeit der Rechtslage und der gegenteiligen Praxis der Abgabenbehörden“ handelte es sich nach Ansicht des VfGH – obwohl eine „echte Rückwirkung“ hinsichtlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 vorlag (Art II Z 1 AbgÄG 1989) – um keine „Enttäuschung eines berechtigten Vertrauens der Abgabepflichtigen“.

h) Das *Erk vom 12. 12. 1991*³⁶⁾ – *Nachfahrverbot II* – betraf die Verordnung vom 10. 10. 1990 LGBl 80 der Tiroler Landesregierung. Mit dieser war für einen bestimmten Abschnitt der B 312 Loferer Straße ein Nachfahrverbot verhängt worden. Dieses umfaßte, anders als die Verordnung vom 7. 11. 1989 LGBl 71 auch lärmarme Kraftfahrzeuge. Die Verordnung vom 7. 11. 1989 wurde für die B 312 Loferer Straße außer Kraft gesetzt. Nach Ansicht des VfGH verstieß die Einbeziehung lärmarmen LKW in das Nachfahrverbot dem Gleichheitssatz. Die Verordnung vom 7. 11. 1989 habe

²⁸⁾ Vgl *Lang*, RdW 1989, 401; *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990); *Holoubek/Lang*, ecollex 1990, 61; *Korinek/Holoubek* in *Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht 73 ff; *Lang*, SWI 1992, 40 ff; *Ruppe*, FS Adamovich 568 ff.

²⁹⁾ B 1560, 1561/88, VfSlg 12.241.

³⁰⁾ G 283–309/89, VfSlg 12.322.

³¹⁾ G 13 ua/90, V 73 ua/90, ÖStZB 1992, 116.

³²⁾ B 1561/89, VfSlg 12.416.

³³⁾ B 123, 426/90, VfSlg 12.485.

³⁴⁾ B 1382/90.

³⁵⁾ B 1291/90, VfSlg 12.890.

³⁶⁾ V 210–222/91, VfSlg 12.944.

den guten Glauben und das Vertrauen der Fahrzeugbesitzer begründet, daß sie nach kostenerheblichen Investitionen durch Umrüstung ihres Fahrzeugparks auf lärmarme LKW die Gewähr hätten, die notwendigen Nachtfahrten durchführen zu können. Dieses Vertrauen dürfe auch durch ein auf die B 312 Loferer Straße beschränktes Nachtfahrverbot nicht verletzt werden, weil es sich dabei um eine Verkehrsstrecke „besonderer Bedeutung“ handle.

i) Das *Erk vom 6. 3. 1992*³⁷⁾ – *Reduktion der Investitionsrücklage* – befaßte sich mit der Einschränkung der Investitionsrücklage gem § 9 EStG 1972. Mit BG vom 7. 7. 1988 BGBl 405 war der maßgebliche Prozentsatz von 25 % auf 10 % herabgesetzt worden. Die bereits für das Kalenderjahr 1988 Gültigkeit beanspruchende Regelung beschränkte sich jedoch – aufgrund eines offenkundigen Versehens des Gesetzgebers – auf die Gewinnermittlung nach §§ 5, 4 Abs 1 EStG. Mit dem erst am 30. 12. 1988 kundgemachten 2. AbgÄG 1988 BGBl 739 erfolgte die entsprechende Einschränkung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Gem Art II Z 2 galt die Vorschrift bereits für die Veranlagung 1988. Es lag somit eine „echte Rückwirkung“ von fast 12 Monaten vor. Der VfGH bejahte einen Verstoß gegen den gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz, weil das Gesetz den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer „steuerbegünstigten Investition“ nahm, womit der VfGH offenkundig die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung oder eines Investitionsfreibetrages meinte³⁸⁾. Dann sei es „nicht für gerechtfertigt, ausschließlich darauf abzustellen, daß Entscheidungen zu bestimmten Investitionen zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Gesetzes bereits getroffen waren“. Gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz setzt somit nicht stets die Vornahme einer Investition voraus. Auch eine durch die (nachträglich geänderte) Gesetzeslage veranlaßte Unterlassung kann den Schutz begründen.

j) Es folgte das *Erk vom 21. 6. 1993*³⁹⁾ – *Spekulationsfrist*. Durch das EStG 1988 BGBl 400 wurde die für Grundstücke geltende Spekulationsfrist von 5 auf 10 Jahre verlängert. Nach Ansicht des VfGH handelte es sich nicht um eine Rückwirkung, weil keine steuerlichen Folgen an früher verwirklichte Tatbestände geknüpft wurden. Es wurden nicht Rechtspositionen der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert. Anders als im Falle des *Erk vom 12. 12. 1991* – *Nachtfahrverbot II* – lag auch kein „besonderer Grund für die Annahme des Vorliegens einer verfassungsrechtlich unzulässigen Enttäuschung eines berechtigten Vertrauens“ vor.

k) Im *Erk vom 16. 12. 1993*⁴⁰⁾ – *Energieförderungsgesetz* – befaßte sich der VfGH mit den Konsequenzen der Aufhebung des Energieförderungsgesetzes 1979 BGBl 567 („EnFG“) durch Art I des 3. AbgÄG 1987 BGBl 606. Die Verwendbarkeit von Rücklagen, die nach dem EnFG gebildet worden waren, wurde durch Art II Z 2 3. AbgÄG 1987 mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 1988 beseitigt. Es lag somit eine „unechte Rückwirkung“

vor. Nach Ansicht des VfGH hat der Gesetzgeber dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen hat, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Der VfGH beanstandete den „schlagartigen“ Ausschluß der bestimmungsgemäßen Verwendung der Rücklage. „Gründe für die Plötzlichkeit, mit der die ursprünglich vorgesehene Verwendungsmöglichkeit beseitigt wurde“, seien nicht zu erkennen. Der Gesetzgeber „darf ... die Verwendungsmöglichkeit ohne besondere Gründe nicht abrupt beseitigen, sondern muß den Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen“. Daß vielleicht einige der in § 2 EnFG vorgesehenen Maßnahmen auch noch zum Jahresende 1987 möglich gewesen seien, ändere nichts an dem Verstoß gegen den Gleichheitssatz.

l) Gegenstand des *Erk vom 17. 12. 1993*⁴¹⁾ – *Auflösung der Investitionsrücklage* – war die durch das EStG 1988 erfolgte Beseitigung der freiberuflich Tätigen eröffneten Möglichkeit, Investitionsrücklagen gegen die Anschaffung von Wertpapieren steuerneutral aufzulösen. Die Bf wollten in den Jahren 1985 und 1986 gebildete Rücklagen nach dem Inkrafttreten des EStG 1988 zur Anschaffung von Wertpapieren in Anspruch nehmen. Der VfGH betonte, daß die Bildung von Investitionsrücklagen nicht nachträglich mit belastenden steuerlichen Folgen verknüpft worden sei. Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage hingegen genieße nur „unter besonderen Umständen“ verfassungsrechtlichen Schutz. Dies gelte etwa dann, „wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird“.

m) Das *Erk vom 16. 6. 1995*⁴²⁾ betraf die durch das AbgÄG 1989 BGBl 660 erfolgte Beschränkung des *Verlustabzuges beschränkt Steuerpflichtiger*. Die Kundmachung erfolgte am 29. 12. 1989. Die geänderte Rechtslage galt bereits für die Veranlagung des Kalenderjahres 1989 („echte Rückwirkung“). Die Bf hatten am 27. 10. 1989 Beteiligungen an einer österreichischen KG im Vertrauen auf die Verrechenbarkeit des Veräußerungsgewinnes mit Verlustvorträgen verkauft. Unter Hinweis auf seine Judikatur zur nachträglichen Belastung „früher verwirklichter Tatbestände“ mit steuerlichen Folgen erblickte der VfGH darin einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Da die (rückwirkend) abgeänderte Stammfassung klar gewesen sei, komme eine rückwirkende Beseitigung eines allfälligen Fehlers im Bereich der Gesetzgebung ausschließlich zu Lasten der betroffenen Steuerpflichtigen nicht in Betracht.

n) Es folgte das *Erk vom 19. 6. 1996*⁴³⁾. *Ausländische Kapitalerträge*, die von (inländischen) *beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften* iSd § 1 Abs 3 KStG bezogen wurden, waren nach § 21 Abs 2 KStG 1988 in der Stammfassung nicht steuerpflichtig, weil sie keinem

³⁷⁾ G 309/91, ÖStZB 1992, 355.

³⁸⁾ Ruppe, FS Adamovich 575.

³⁹⁾ B 2022/92, VfSlg 13.461.

⁴⁰⁾ G 114/93, VfSlg 13.655.

⁴¹⁾ B 828/92, VfSlg 13.657.

⁴²⁾ G 191, 192/94, ÖStZB 1995, 661.

⁴³⁾ B 2756/94, ÖStZB 1996, 518.

Steuerabzug unterlagen. Das Privatstiftungsgesetz BGBl 1993/694 unterwarf in einem neuen Absatz 3 des § 21 KStG derartige Kapitalerträge rückwirkend für das (gesamte) Kalenderjahr 1993 der Körperschaftbesteuerung (Art VI Z 9 Privatstiftungsgesetz). Der VfGH verneinte eine gegen den Gleichheitssatz verstoßende Rückwirkung. Da die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten mit Auslandsveranlagungen verbundenen „erheblichen Transaktionskosten“ im Verhältnis zu den Kapitalerträgen nicht hoch seien, liege kein „Eingriff von erheblichem Gewicht“ vor. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht darauf berechtigterweise vertrauen können, daß die im Zeitpunkt der Erzielung der Kapitalerträge für deren Besteuerung bestehende Rechtslage aufrecht bleibe. Sie sei durch die angegriffene Regelung vielmehr bloß so gestellt worden, als hätte sie ihr Kapitalvermögen im Inland veranlagt. Ferner wirke die Regelung nicht auf den Zeitpunkt der Veranlagung zurück, sondern ausschließlich auf die im Jahre 1993 zugeflossenen Erträge. Auch deshalb fehle es an einem „Eingriff von erheblichem Gewicht“.

o) Den vorläufigen Schlußpunkt bildet der *Beschluß vom 27. 11. 1996*⁴⁴⁾ – *Mindestkörperschaftsteuer*. Wie bekannt, hat der VfGH § 24 Abs 4 KStG idF StruktAnpG, der eine erhöhte Mindestkörperschaftsteuer vorsah, wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz aufgehoben⁴⁵⁾. In seinem Prüfungsbeschluß vom 27. 11. 1996 hatte der VfGH jedoch auch § 26 Abs 5 KStG idF StruktAnpG in Prüfung gezogen. Diese Inkrafttretensbestimmung ordnet an, daß § 24 Abs 4 KStG nF „erstmalig für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1995 anzuwenden (ist)“. Der VfGH nahm vorläufig an, daß diese Bestimmung den Gleichheitssatz verletzt, weil sie „nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen (knüpft) und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert“. Es handle sich um einen Eingriff „von erheblichem Gewicht“. Im Erk vom 24. 1. 1997, mit welchem § 24 Abs 4 KStG nF aufgehoben wurde⁴⁶⁾, befaßte sich der VfGH nicht mehr mit der Rückwirkung, weil die Verfassungswidrigkeit der genannten Bestimmung bereits aus der überproportionalen Belastung einkommenschwacher Kapitalgesellschaften folgte (Punkt 4 der Begründung).

4. Das System des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

Durch die bis zum heutigen Zeitpunkt ergangene, vergleichsweise umfangreiche Rechtsprechung hat der gleichheitsrechtliche Vertrauensschutz Konturen erlangt. Die im grundlegenden Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG – aufgestellten Kriterien wurden in der Folgejudikatur vertieft. Zumal eine aktuelle Aufarbeitung im Schrifttum fehlt, soll der Versuch unternommen werden, die Aussagen in den insgesamt 16 Entscheidungen des VfGH zu systematisieren. Angeknüpft wird dabei an die

oben wiedergegebenen Kriterien des Erk vom 5. 10. 1989 – § 23 EStG. Diese sind

- ein Eingriff von erheblichem Gewicht,
- die Schutzwürdigkeit des Vertrauens,
- die (fehlende oder gegebene) sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes.

4.1. Eingriff von erheblichem Gewicht

Stets betont der VfGH, daß ein Eingriff von erheblichem Gewicht vorliegen muß. In den Fällen „echter Rückwirkung“ wurde jedoch zunächst selbst in den aufhebenden Erk das Vorliegen dieses Kriteriums niemals näher begründet. Der VfGH ging offenkundig ohne weiteres davon aus, daß die Beschränkung des Verlustausgleichs⁴⁷⁾, die Reduzierung der Investitionsrücklage von 25 % auf 10 % bzw das durch die Rückwirkung verhinderte Ausweichen auf steuerbegünstigte Investitionen⁴⁸⁾, die Einschränkung der Verwendbarkeit steuerfrei gebildeter Rücklagen⁴⁹⁾ oder die Einschränkung des Verlustvortrages⁵⁰⁾ Eingriffe von erheblichem Gewicht darstellen. Die Anwendung eines quantitativen Prüfungskriteriums wäre in diesen Fällen denn auch praktisch kaum durchführbar, weil die genannten Änderungen abgabenrechtlicher Vorschriften bei verschiedenen Steuerpflichtigen – je nach Höhe des Einkommens und des demzufolge anwendbaren Progressionssatzes – von unterschiedlicher Bedeutung sind⁵¹⁾. Von der subjektiven Höhe der Steuerbelastung kann die (objektive) Gleichheitswidrigkeit einer Norm aber nicht abhängen.

Quantitative Überlegungen kommen in vier Entscheidungen zur Sprache:

- Im Erk vom 14. 3. 1990 – *Oberösterreichisches Getränkesteuergesetz* – zitiert der VfGH zustimmend das Vorbringen der oberösterreichischen Landesregierung, wonach im allgemeinen nur ein geringer Teil des Verkaufspreises auf die – hinsichtlich der Einbeziehung in die Getränkesteuerbemessungsgrundlage strittigen – Verpackungen entfalle.
- Entscheidend war das geringe Gewicht des rückwirkenden Eingriffes va im Erk vom 29. 6. 1990 – *Genußscheine*: Der VfGH betont, der Höchstbetrag sei im Regelfall nur um 25 % gesenkt worden. Der durch die Rückwirkung frustrierte Aufwand halte sich daher in Grenzen. Tatsächlich bewirkte die Gesetzesänderung eine Reduktion der abzugsfähigen Sonderausgaben um 10.000 S⁵²⁾. Im selben Erk berücksichtigt der VfGH auch die zeitliche Dauer der Rückwirkung. Nach einer Schilderung des zeitlichen Ablaufs der parlamentarischen Beratungen, die auch zum Bekanntwerden der beabsichtigten gesetzgeberischen Maßnahme geführt habe, bemerkt er, daß sich die Rückwirkung „auf das zur Vermeidung eines der (bekanntgewordenen) ge-

⁴⁷⁾ Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG.

⁴⁸⁾ Erk vom 6. 3. 1992 – *Reduktion der Investitionsrücklage*.

⁴⁹⁾ Erk vom 16. 12. 1993 – *Energieförderungsgesetz*.

⁵⁰⁾ Erk vom 16. 6. 1995 – *Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger*.

⁵¹⁾ Zu dieser abgabenrechtsspezifischen Problematik vgl auch Lang, SWI 1992, 48.

⁵²⁾ Darauf weist auch Lang, ÖStZ 1996, 275 hin.

⁴⁴⁾ B 2909/96, SWK 1996, R 130.

⁴⁵⁾ Erk vom 24. 1. 1997, G 388–391/96, ÖStZB 1997, 183.

⁴⁶⁾ Siehe FN 45.

setzgeberischen Absicht zuwiderlaufenden, durch sie gerade ausgelösten Verhaltens unbedingt Nötige“ beschränke, wobei – aus dem zustimmenden Zitat der Ausführungen der belangten Behörde – geschlossen werden kann, daß der VfGH (zumindest auch) auf den bloß sechswöchigen Rückwirkungszeitraum abzielt⁵³⁾.

- Einen eklatanten Bruch mit der Vorjudikatur bewirkt allerdings das vorletzte *Erk vom 19. 6. 1996 – Ausländische Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften*. Es kann kein Zweifel bestehen, daß die Beseitigung der Steuerfreiheit der strittigen Kapitalerträge durch die rückwirkende Belastung mit Körperschaftsteuer von 34 % von erheblichem Gewicht ist. Aus unverständlichen Gründen reduziert der VfGH die Prüfung des Tatbestandsmerkmals des „erheblichen Eingriffs“ auf die Höhe der frustrierten Transaktionskosten. Warum die rückwirkende Beseitigung der Steuerfreiheit – anders als etwa die rückwirkende Streichung des Verlustvortrags – kein „erheblicher Eingriff“ sein soll, ist ganz und gar unerfindlich⁵⁴⁾.

4.2. Schutzwürdigkeit des Vertrauens

4.2.1. Echte Rückwirkung

Bereits *Ruppe*⁵⁵⁾ hat in einer ersten Analyse der damals vorliegenden Entscheidungen des VfGH herausgearbeitet, daß dem Kriterium der Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den Fällen der echten Rückwirkung einerseits und in jenen der unechten Rückwirkung andererseits unterschiedliche Bedeutung zukommt.

Freilich wurde diese Differenzierung zunächst verdeckt, weil der VfGH in seinem grundlegenden *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG*, das eine echte Rückwirkung betrifft, unmittelbar an seine Judikatur zum Schutz wohl-erworbener Rechte anknüpft⁵⁶⁾. Grundlage waren insbesondere die Pensions-Erkenntnisse⁵⁷⁾. Hier tätigt der VfGH erheblichen Begründungsaufwand, um darzutun, daß es im Prinzip vom rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers umfaßt sei, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Ein Pensionist richte sich hingegen bereits während seiner aktiven Berufstätigkeit durch Gestaltung

seiner Lebensverhältnisse und durch Leistung von Beitragszahlungen darauf ein, während der Pensionszeit neben einer Pension seine Einkünfte durch eine Nebentätigkeit aufzubessern. Mit einer Beeinträchtigung dieser Erwartungen durch Maßnahmen des Gesetzgebers rechnen Pensionisten nicht, eine Mißachtung dieses Vertrauens wiege besonders schwer, weil eine Einstellung auf die nachträglich geänderten Umstände meist nicht möglich sei. Die Subsumtion unter das aus dem Gleichheitssatz folgende *Differenzierungsgebot* steht am Ende des *Erk 18. 3. 1987, G 255/86, G 3–9/87*⁵⁸⁾: Zwischen einem Amtsträger, der „im vorhinein (gemeint: bei Übernahme des Amtes⁵⁹⁾) oder während eines nicht unbedeutlichen Zeitraums seiner Amtsausübung“ Kenntnis von einer Kürzung seiner Pension aufgrund von Ruhensbestimmungen habe, und einem solchen Amtsträger, der sein öffentliches Amt langjährig im Vertrauen auf das Fehlen derartiger Kürzungsmöglichkeiten ausübe, bestehe ein schwerwiegender „Unterschied im Tatsächlichen“, der einer „schematischen Gleichbehandlung ... entgegensteht“⁶⁰⁾.

Obwohl sich der VfGH in seinem *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG*, mit welchem erstmals die Aufhebung einer echt rückwirkenden Abgabenvorschrift erfolgte, auf die Grundgedanken der Judikatur zu den Pensionsgesetzen beruft, begnügt er sich, um die Schutzwürdigkeit des Vertrauens zu begründen, mit dem Hinweis, daß rückwirkende Steuertatbestände jene Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die seinerzeitige (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben, in diesem Vertrauen enttäuschen. Aus den so umschriebenen „Konsequenzen der rückwirkenden Einführung von belastenden Steuervorschriften ergibt sich“, daß rückwirkende, belastende Abgabenvorschriften gleichheitswidrig sind⁶¹⁾. Unmittelbar daran schließt sich zwar wiederum die Formel von der Enttäuschung „berechtigten Vertrauens“. Unter welchen Voraussetzungen Vertrauen „berechtigt“ oder „schutzwürdig“ ist, ist hier – anders als in den Pensions-Erkenntnissen – nicht Gegenstand umfangreicher Ausführungen. War es dort die spezifische Situation des Pensionisten, der sich schon während seiner Aktivzeit auf den Gesamtbetrag der später erzielbaren Einkünfte einstelle und auf eine Änderung dieser Einkünfte später nicht mehr reagieren könne, so stellt der VfGH im *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG* – keine besonderen Anforderungen an die *Art der geschützten Rechtsposition* oder die *Intensität des „Sich-Einrichtens“ (der Vertrauensdisposition)*. Vielmehr reicht die Disposition im Vertrauen auf die bestehende Steuerrechtslage.

Dasselbe Bild zeigen die anderen – zu Fällen echter Rückwirkung ergangenen – Entscheidungen: So genügt auch im Falle des *Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage* – die Tatsache der rückwirkenden Änderung der steuerrechtlichen Situation. Bemerkenswert

⁵³⁾ So auch die Deutung durch *Lang*, SWI 1992, 48.

⁵⁴⁾ Obwohl der VfGH im *Beschluß vom 27. 11. 1996 – Mindestkörperschaftsteuer* – das Vorliegen eines „Eingriffs von erheblichem Gewicht“ ausführlich begründet, können daraus keine generellen Schlüsse gezogen werden: Da der VfGH die *überproportionale* Steuerbelastung bei einkommenschwachen Kapitalgesellschaften, somit gerade die *Höhe* der Steuerbelastung beanstandete, stellte die rückwirkende Einführung einer *derart hohen* Steuerbelastung naturgemäß erst recht einen „Eingriff von erheblichem Gewicht“ dar. Daraus darf freilich nicht geschlossen werden, daß gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz stets eine derartig überproportionale Steuerbelastung erfordere. Dies ergibt sich auch aus der im Text geschilderten Judikatur.

⁵⁵⁾ FS Adamovich 577 ff.

⁵⁶⁾ Kritisch zur Vermengung des Problems des Vertrauensschutzes mit jenem der Zulässigkeit rückwirkender Gesetze *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht 19 ff.

⁵⁷⁾ *Erk vom 16. 3. 1988, G 184 ff/87, VfSlg 11.665; Erk vom 18. 3. 1987, G 255/86, G 3–9/87, VfSlg 11.309; Erk vom 18. 3. 1987, G 253/86, G 256/86, VfSlg 11.308.*

⁵⁸⁾ VfSlg 11309 S 402.

⁵⁹⁾ Anmerkung des Verfassers.

⁶⁰⁾ Kritik an diesem gleichheitsrechtlichen Ansatz bei *Tomandl ZAS 1987, 178*, und *Kucsko-Stadlmayer, ÖJZ 1990, 554, 654 f.*, wegen der Abweichung von der Judikatur zu den „wohl-erworbenen Rechten“; Beifall hingegen bei *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht 57.

⁶¹⁾ VfSlg 12.186 S 286 f.

ist hier vor allem, daß nicht das Vertrauen auf die steuerrechtlichen Folgen einer *getätigten* Disposition, sondern das Vertrauen auf die Unschädlichkeit der *unterlassenen* Vornahme einer Investition geschützt wird. Auch im *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger* – geht der VfGH ohne weiteres davon aus, daß eine „ungerechtfertigte Enttäuschung berechtigten Vertrauens auf eine gegebene Rechtslage den Gleichheitssatz verletzt“ (so der Einleitungsbeschluß). In der Folge ist zwar wieder von einer Enttäuschung „berechtigten Vertrauens auf die Rechtslage“ die Rede. Dies problematisiert der VfGH jedoch nicht, sondern begnügt sich mit der Bemerkung, die vorliegende Rückwirkung sei nicht notwendig gewesen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden.

Bestätigt wird dieser Befund durch eine Analyse jener *Erk*, die trotz Vorliegens einer echten Rückwirkung den Verstoß gegen den Gleichheitssatz *verneinen*. Sieht man von den Sonderfällen ab, in denen der Gesetzgeber Vorziehmaßnahmen entgegneten wollte⁶²⁾ bzw nur ein „geringfügiger“ Eingriff vorlag⁶³⁾, verneint der VfGH das Vorliegen schutzwürdigen Vertrauens nur, wenn die Rechtslage *unklar* war⁶⁴⁾. Vom Grundsatz her⁶⁵⁾ leuchtet dies ein: Läßt das Gesetz verschiedene Interpretationen zu, ist das Vertrauen auf eine dieser (möglichen) Interpretationen nicht schutzwürdig. Auch ohne rückwirkender Gesetzesänderung darf der Normunterworfenen nicht damit rechnen, daß sich gerade die von ihm für richtig gehaltene Deutungsvariante durchsetzt. Selbst wenn – bei unklarer Gesetzeslage – eine ständige, unter Umständen sogar höchstgerichtlich bestätigte Praxis besteht, muß er mit Änderungen rechnen. Es existiert selbstverständlich kein verfassungsrechtlicher Schutz gegen Judikaturänderungen, obwohl diese das Vertrauen der Verfahrensparteien in die frühere Judikaturmeinung (rückwirkend) enttäuschen⁶⁶⁾. Erst recht ist der Gesetzgeber (zumindest mit Wirkung für nicht rechtskräftig entschiedene Fälle) frei, rückwirkend für Klärung zu sorgen⁶⁷⁾.

Das Vertrauen auf die *eindeutige Rechtslage* ist hingegen schutzwürdig. *Zusätzliche* Anforderungen – im Sinne eines „qualifiziert berechtigten“ Vertrauens – bestehen nicht. Demgemäß hält der VfGH im *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger* – der Bundesregierung entgegen, daß die Regelung in der (rückwirkend geänderten) Stammmfassung des Gesetzes „klar“ gewesen sei. Mehr ist zur Schutzwürdigkeit des Vertrauens in den Fällen echter Rückwirkung nicht darzutun.

⁶²⁾ *Erk vom 29. 6. 1990 – Genußscheine; Beschluß vom 1. 10. 1991 – Umwandlungsverlust.*

⁶³⁾ *Erk vom 29. 6. 1990 – Genußscheine.*

⁶⁴⁾ *Erk vom 14. 12. 1989, 14. 3. 1990 und 2. 10. 1990 – Getränkesteuergesetz; Erk vom 17. 10. 1991 – Beteiligungsertragsbefreiung; Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger.*

⁶⁵⁾ Zu Einwänden hinsichtlich der vom VfGH im konkreten Fall angenommenen „Unklarheit“ der Rechtslage vgl. *Ruppe*, FS Adamovich 572.

⁶⁶⁾ Unbegründet daher mE die Bedenken bei *Ruppe*, FS Adamovich 572, gegen das *Erk vom 14. 3. 1990 – Oberösterreichisches Getränkesteuergesetz.*

⁶⁷⁾ AA *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 31 f im Kontext der unechten Rückwirkung (in seiner Terminologie: des Vertrauensschutzes). Dazu unten 4.2.2.

Auch in diesem Kontext schwer einzuordnen ist das vorletzte *Erk vom 19. 6. 1996 – Ausländische Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften*. Die Schutzwürdigkeit des Vertrauens auf die Steuerfreiheit verneint der VfGH, weil die Beschwerdeführerin bloß so gestellt worden sei, als hätte sie ihr Kapitalvermögen im Inland veranlagt. Implizit unterstellt der VfGH damit, daß diese Gleichstellung sachlich geboten ist. Darauf ist weiter unten zurückzukommen (4.3.1.).

4.2.2. Unechte Rückwirkung

In den Erkenntnissen zu den Fällen unechter Rückwirkung erwähnt der VfGH nicht, worin die entscheidenden „Unterschiede im Tatsächlichen“ liegen, die den Verstoß gegen das gleichheitsrechtliche Differenzierungsgebot begründen; es besteht aber kein Zweifel, daß der im *Pensions-Erk vom 18. 3. 1987, G 255/86, G 3-9/87*⁶⁸⁾ angestellte Vergleich auf die später entschiedenen Fälle der unechten Rückwirkung übertragbar ist. Allgemein formuliert würde das Argument des VfGH lauten: Zwischen dem Normadressaten, der im Zeitpunkt der Vornahme einer Investition die künftigen Rechtsfolgen der Investition kennt und daher (zutreffend) einkalkulieren kann, und jenem, der nach der Vornahme der Investition mit einer Gesetzesänderung überrascht wird, die seine Kalkulationen konterkariert, besteht ein so wesentlicher „Unterschied im Tatsächlichen“, daß eine Gleichbehandlung gegen den Gleichheitssatz verstößt.

Der VfGH hat – wie oben dargelegt⁶⁹⁾ – in mehreren Entscheidungen zur echten Rückwirkung die (klarstellende) Änderung einer unklaren Regelung als gerechtfertigt bezeichnet. Nichts anderes kann für die (bloß) unecht rückwirkende Änderung gelten. Im Rahmen seiner Untersuchung zur unechten Rückwirkung (von ihm als eigentliches Problem des „Vertrauensschutzes“ bezeichnet) bekämpft *Thienel*⁷⁰⁾ diese Meinung des VfGH. Der einfache Gesetzgeber könne nicht – indem er „klare“ oder „unklare“ Regelungen schaffe – die Bestandskraft „seiner“ (einfachen) Gesetze – also den Grad der eigenen Bindung – bestimmen. Dem liegt offenkundig ein gegenüber der Judikatur des VfGH grundlegend abweichendes Verständnis des Gleichheitssatzes zugrunde. Traditionell sind die negativen Rechtsfolgen des Gleichheitssatzes – die Verfassungswidrigkeit infolge Gleichheitsverstoßes – nämlich in aller Regel vom Inhalt anderer einfachgesetzlicher Regelungen abhängig; denn gleichheitswidrig ist die unsachliche differenzierende Regelung durch Gesetz. *Der einfache Gesetzgeber bindet sich somit bei jeder Regelung hinsichtlich solcher Sachverhalte, deren Verschiedenbehandlung unsachlich wäre*⁷¹⁾. Anhand eines Beispiels: Beträgt die AfA für Gebäude, die von Banken genutzt werden, 2,5 %, so dürfen Versicherungsunternehmen nicht anders behandelt werden (vgl. § 8 Abs 1 EStG). Beträge die AfA hingegen 3 %, müßte dies für beide Branchen gleichermaßen gelten. Durch die Festlegung des AfA-Satzes bindet sich der Gesetzgeber hinsichtlich gleichgelagerter Sachverhalte.

Nicht anders ist es beim gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz: Sieht eine Norm die (in der Zukunft eintretende) Rechtsfolge X vor, darf der Gesetzgeber – wenn verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz eingreift – für Altsachverhalte nicht Y anordnen. Insoweit hat er sich für Altsachverhalte

⁶⁸⁾ VfSlg 11.309 S 402.

⁶⁹⁾ Nachweise oben 4.2.1.

⁷⁰⁾ Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 31 f.

⁷¹⁾ Analog läßt sich aufgrund des gleichheitsrechtlichen Differenzierungsgebots argumentieren.

selbst gebunden. Kann aufgrund der Unbestimmtheit der Norm aber rechtmäßig sowohl X als auch Y⁷²⁾ entschieden werden, dann ist die (echt oder unecht) rückwirkende Erlassung einer ausschließlich X anordnenden Norm kein Vertrauensverstoß. Läßt das Gesetz die AfA von Gebäuden zu, regelt es aber nicht die Dauer (so § 7 EStG 1972), begründet die Einführung einer AfA-Dauer (wie geschehen durch § 8 EStG 1988) keinen Vertrauensverstoß. Der Steuerpflichtige durfte nicht auf die Anerkennung der gerade von ihm – innerhalb der Spannweite der möglichen Nutzungsdauer – gewählten AfA-Dauer durch die Finanzbehörden vertrauen. Vertrauensschutz ohne Vertrauen kommt nicht in Betracht.

Thienels Thesen haben ihren Grund in einer Prämisse, die im Gegensatz zur Judikatur des VfGH zum Gleichheitssatz steht. Thienel lehnt nämlich bei Ermittlung des Vergleichsmaßstabes jeglichen Rekurs auf einfach-gesetzliche Bestimmungen ab⁷³⁾. Aufgrund stufenbautheoretischer Überlegungen komme nur eine Ableitung aus Strukturprinzipien und Grundsätzen der Verfassung in Betracht. Demgegenüber ist Art 7 B-VG keine Verweisung auf andere im Verfassungsrang stehende Anordnungen. Gute Gründe sprechen dafür, daß der formale Gleichheitssatz – anders als die materialen Grundrechte – gerade keinen inhaltlichen Verfassungsprinzipien zum Durchbruch verhilft, sondern nur die Widerspruchsfreiheit – positiv gewendet: die teleologische Folgerichtigkeit – des einfachgesetzlichen Rechtsstoffes gewährleistet. Dies kann hier nicht näher untersucht werden⁷⁴⁾.

Zum Thema des „berechtigten Vertrauens“ zeigen die Entscheidungen zur unechten Rückwirkung ein ganz anderes Bild als jene zur echten Rückwirkung. Wie die Pensions-Erkenntnisse sind die Ausführungen des VfGH stets von dem Bemühen getragen, zwischen schutzwürdigen (Rechts-)Positionen und solchen, die nicht schutzwürdig sind, zu unterscheiden.

Am deutlichsten ist dies in den *Erk vom 8. 10. 1990 und 17. 10. 1991* zu den Nachtfahrverboten. Obwohl der VfGH im *Erk vom 8. 10. 1990 – Nachtfahrverbot I* – auf das *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG* – verweist, befaßt er sich – anders als im zitierten Vorerk – eingehend mit der Schutzwürdigkeit der betroffenen Rechtsposition und stellt dafür beträchtliche Anforderungen auf. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes durch eine straßenpolizeiliche Regelung liege nur dann vor, wenn „eine weitere Nutzung oder wirtschaftliche Verwertung der betreffenden Investitionen überhaupt oder weitgehend unmöglich gemacht würde“. Im *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II* – tritt der VfGH zunächst deutlich der Rechtsansicht entgegen, „daß jede Veränderung insbesondere auch Verschlechterung einer Rechtslage, auf welche Normadressaten vertrauen, allein deshalb schon gleichheitswidrig wäre“.

Hier ist dem VfGH uneingeschränkt zu folgen: Jegliches menschliche Handeln, insbesondere unternehmerische Dispositionen, die nicht bloß kurzfristig wirken, sondern in die Zukunft gerichtet sind, erfolgen unter den

vielfältigen Risiken der künftigen Entwicklung. Dies betrifft überwiegend die im *Tatsächlichen* liegenden Bedingungen, wie Marktverhältnisse, Konkurrenzprodukte, Wechselkursänderungen, Transportwege, Energieversorgungsmöglichkeiten, etc. Der rastlose Gesetzgeber sorgt jedoch ständig für die Änderung auch der rechtlichen Bedingungen. Wer auf das Fortbestehen arbeits-, sozial-, miet- oder steuerrechtlicher Bedingungen vertraut, ist zu vertrauensselig, nicht anders als jener, der bei der Abwicklung seiner Auslandsgeschäfte von der Stabilität der Wechselkurse ausgeht.

Während das Vertrauen auf die *hic et nunc* erfolgende Anwendung der *aktuellen* Rechtslage somit ohne weiteres geschützt wird, muß der Schutz des Vertrauens auf die *Fortgeltung* der *unveränderten* Rechtslage – also das Vertrauen auf die künftige Rechtslage – durch „*besondere Umstände*“ begründet werden.

Anders als nach dem *Erk vom 8. 10. 1990 – Nachtfahrverbot I* – vermutet hätte werden können, müssen derartige besondere Umstände keineswegs in einer „enteignungsgleichen“ Entwertung von Investitionen liegen. Dies zeigt das *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II*. Trotz des unmittelbaren Zusammenhanges mit dem Vorerk stellt der VfGH, obwohl er – allerdings mehr nebenbei – auf die „besondere Bedeutung“ der (allein vom hier strittigen Nachtfahrverbot betroffenen) B 312 Loferer Straße abhebt, keineswegs auf eine Entwertung der Investitionen in lärmarme Kraftfahrzeuge ab. Entscheidend ist für den VfGH vielmehr, daß die Transportunternehmer durch die zunächst verfügte Ausnahme lärmarmen Kraftfahrzeuge vom Nachtfahrverbot zur Umstellung ihres Fuhrparks durch beträchtliche Investitionen „*motiviert und veranlaßt*“ worden waren. Die „nach dem relativ kurzen Zeitraum eines Jahres“ erfolgte Verhängung eines Nachtfahrverbotes auch für die eben erst angeschafften lärmarmen Kraftfahrzeuge begründete den Verstoß gegen den Gleichheitssatz. Grundlage des Vertrauensschutzes ist hier somit der vom Gesetzgeber gebotene *Anreiz zu einem bestimmten Verhalten*.

Danach ist festzuhalten: Der Schutz des Vertrauens auf die Fortgeltung der Rechtslage greift jedenfalls dann ein, wenn der Gesetzgeber *gezielt Anreize* für bestimmte Dispositionen schafft. Dies ist der Fall, „wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird“⁷⁵⁾. Vertrauensschutz hat in diesen Fällen hohe Überzeugungskraft: *Schafft der Gesetzgeber Anreiz für Dispositionen, insbesondere für unternehmerische Investitionen, indem er erst in der Zukunft eintretende Vorteile in Aussicht stellt, darf er diese Vorteile nicht verweigern, nachdem die Normunterworfenen im Vertrauen auf die Vorteile investiert haben*.

Entscheidend für den gewährten Vertrauensschutz ist somit ein spezifischer Zusammenhang zwischen dem Gesetz und der Vornahme einer Investition: Das Gesetz veranlaßt zur *Vornahme einer Investition*, indem es zukünftige Vorteile an die Vornahme der Investition knüpft und damit Gewährung dieser Vorteile in der Zu-

⁷²⁾ Nach § 7 EStG 1972 wäre die Festsetzung sowohl einer 2%igen als auch einer 2,5%igen AfA gesetzeskonform. Zur Verwaltungspraxis vgl. *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch² (1985) § 7 EStG Rz 22.

⁷³⁾ Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 62 ff.; ähnlich auch 27 ff.

⁷⁴⁾ Zu einem Versuch, die Judikatur des VfGH in diesem Sinne zu deuten, vgl. *Hügel*, Kritische Bemerkungen zur Aufhebung der Bestimmungen über die Kredit- und Darlehensgebühr durch den VfGH, *ÖStZ* 1980, 285, insbesondere 263 ff.

⁷⁵⁾ *Erk vom 17. 12. 1993 – Auflösung der Investitionsrücklage*.

kunft in Aussicht stellt. Dieses In-Aussicht-Stellen begründet die Schutzwürdigkeit des Vertrauens. Die Vertrauensinvestition lag im Falle des *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II* – in der Anschaffung lärmarmen Kraftfahrzeuge. Daraus darf indessen nicht geschlossen werden, daß Vertrauensschutz stets *positives Handeln* – die Vornahme einer Investition (zB einer Anschaffung) – voraussetzt. Denkbar ist vielmehr auch, daß der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die fortgeltende Rechtslage bestimmte (steuermindernde) Handlungen *unterläßt*. Daß eine den Vertrauensschutz begründende Vertrauensinvestition auch in einer *Unterlassung* liegen kann, zeigt das *Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage*. Während die Vornahme von Sonderabschreibungen und die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages von der *Vornahme* einer Anschaffung oder Herstellung abhängt, konnte die Investitionsrücklage in der Höhe von 25 % des steuerpflichtigen Gewinnes gebildet werden, ohne daß dies die Vornahme einer Investition im Wirtschaftsjahr der Bildung der Rücklage vorausgesetzt hätte. Durch die Reduktion der Investitionsrücklage auf 10 % kam es somit nicht zu einer nachträglichen Beschränkung der Steuervorteile *aufgrund einer Investition*. Dennoch bejahte der VfGH eine Verletzung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes, weil durch die erst am 30. 12. 1988 kundgemachte – für das praktisch bereits abgelaufene Kalenderjahr wirksam gewordene – Änderung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Ausweichens auf *andere Investitionsbegünstigungen genommen worden war*. Der VfGH schützte somit jene Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die Möglichkeit der Bildung einer Investitionsrücklage von 25 % steuerbegünstigte Investitionen *unterlassen* hatten. In solchen Fällen ist es nach Ansicht des VfGH nicht erforderlich, daß „Entscheidungen zu bestimmten Investitionen zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Gesetzes bereits getroffen waren.“

Gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz greift somit jedenfalls dann ein, wenn das Gesetz die Normadressaten zu *Dispositionen* im Vertrauen auf die Fortgeltung der Rechtslage veranlaßt. Dabei handelt es sich in aller Regel um *Anschaffungs- oder Herstellungsvorgänge* für welche der Gesetzgeber gezielt Anreize schafft. Aber auch die *Unterlassung* von Handlungen im Vertrauen auf die Fortgeltung gesetzlicher Vorschriften kommt im Einzelfall als Vertrauensinvestition in Betracht.

Ist die Gewährung von Vertrauensschutz in diesen Fällen ohne Zweifel sachlich geboten, so ist doch zusätzlich zu fragen, ob Vertrauensschutz stets die *Vornahme einer Vertrauensinvestition* voraussetzt, oder ob in manchen Fällen auch „bloßes Vertrauen“ ausreicht. Mit anderen Worten: Ist das Vorliegen einer Vertrauensinvestition nur eine *hinreichende* oder zusätzlich auch eine *notwendige* Bedingung des Vertrauensschutzes?

Diese – aus der Lehre von der Rechtsscheinhaftung bestens bekannte – Differenzierung⁷⁶⁾ ist anhand einer Analyse des *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz* –

zu untersuchen. Nach dem Energieförderungsgesetz 1979 BGBl 567 konnten Elektrizitätsversorgungsunternehmen zu Lasten der (steuerpflichtigen) Gewinne Rücklagen in der Höhe von 50 % des Gewinnes (vor Rücklagendotierung) bilden. Die Rücklagen konnten in den folgenden fünf Wirtschaftsjahren in der Höhe von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte energiewirtschaftlich erwünschte Investitionen gewinnneutral aufgelöst werden. Der Gesetzgeber entschloß sich, das Energieförderungsgesetz vorzeitig außer Kraft treten zu lassen, weil – so die ErläutRV (zitiert in VfSlg 13.655) – „die in Zeiten des Aufbaues der Elektrizitätswirtschaft sinnvollen steuerlichen Begünstigungen ihre Bedeutung verloren haben.“

Vor Außerkrafttreten des Gesetzes gebildete, aber noch nicht verbrauchte Rücklagen sollten bis zum Ablauf der fünfjährigen (weiterlaufenden) Verwendungsfrist als Investitionsrücklagen iSd § 9 EStG 1972 gelten. Die Möglichkeit der *steuerfreien* Auflösung war dadurch weggefallen. Die Auflösung der Investitionsrücklage führte zur Erhöhung des *steuerpflichtigen* Gewinns. Es war bloß vorgesehen, daß die Auflösung – anders als bei „Normal-Investitionsrücklagen“ – zu keinen Erhöhungszuschlägen führt.

Das beschwerdeführende Elektrizitätsversorgungsunternehmen machte geltend, es habe im letzten Jahr der Anwendbarkeit des Energieförderungsgesetzes die darin vorgesehene Rücklage

„in der Erwartung gebildet, diese Rücklage gem § 3 dieses Gesetzes in den folgenden fünf Wirtschaftsjahren in Höhe von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte energiewirtschaftlich erwünschte Investitionen gewinnneutral auflösen zu können. Aufgrund des 3. AbgÄG 1987 sei jedoch bei der Veranlagung 1987/88 die Elektrizitätsförderungsrücklage als Investitionsrücklage behandelt und gegen die 1987/88 gewinnmindernd geltend gemachten vorzeitigen Abschreibungen bzw Investitionsfreibeträge verrechnet worden, die solcher Art nicht mehr zusätzlich wirksam geworden seien.“

Im Sinne des – hier zu diskutierenden – Erfordernisses einer Vertrauensinvestition mußte die Beschwerdeführerin mit folgendem Einwand rechnen: Im Vertrauen auf das Energieförderungsgesetz sei von ihr keine Investition vorgenommen, sondern nur eine Rücklage gebildet worden. Entsprechend brachte die belangte Behörde vor, die Beschwerdeführerin sei „nicht für die Vergangenheit“ betroffen; erst für das Wirtschaftsjahr 1988 seien Investitionsbegünstigungen eingeschränkt worden⁷⁷⁾.

Anders als im *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II* – und in den Pensions-Erkenntnissen lag somit kein gesetzlicher Anreiz zur Vornahme von *Investitionen* vor. Die Beschwerdeführerin hatte nur von einem steuerlichen Wahlrecht Gebrauch gemacht. Es lag keine nachträgliche Entwertung von Investitionen vor. Der Gesetzgeber hat lediglich eine in Aussicht gestellte Steuerbefreiung zu einer bloßen Steuerstundung abgeschwächt. Dennoch bejahte der VfGH eine gleichheitswidrige Vertrauensenttäuschung. Zunächst meinte er im Prüfungsbeschuß:

⁷⁶⁾ Vgl nur *Canaris*, Der Vertrauensschutz im deutschen Privatrecht (1971) 510 ff und passim; *Hügel*, Drittschuldneranerkennnis und Einwendungsausschluss im Zessionsrecht – Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Rechtsscheinhaftung, FS Frotz (1993) 67 ff.

⁷⁷⁾ Die aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres des beschwerdeführenden Unternehmens beruhenden Sonderprobleme werden hier nicht behandelt, weil sie der VfGH offenkundig nicht für entscheidend hält.

„Es scheint, daß diese Begünstigung einen Anreiz bieten – vor allem die finanziellen Mittel bereitstellen – sollte, solche Investitionen längerfristig zu planen und durchzuführen, so daß ihre plötzliche Beseitigung (die erst durch die Kundmachung am 22. Dezember 1987 bekannt wurde) ohne die Möglichkeit der rechtzeitigen Korrektur bereits getroffener Investitionsentscheidungen wegen Fehlens der Mittel zur Finanzierung der Vorhaben eine unschliche Enttäuschung einer – vom Gesetzgeber gezielt herbeigeführten – berechtigten Erwartung darstellt. – Es scheint also, daß die getroffene Regelung ... die Abgabepflichtigen ohne triftigen Grund im berechtigten Vertrauen auf die im Zeitpunkt der Entscheidung für die Folgen ihres Verhaltens maßgeblichen Rechtslage enttäuscht.“

Im Erk vom 16. 12. 1993 führte der VfGH dann ua aus:

„Die Bildung von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz 1979 sollte in erster Linie längerfristig zu planende und zu Lasten mehrerer Wirtschaftsjahre durchzuführende Investitionen erleichtern.

...

Die Möglichkeit der Verwendung der Rücklagen mehrerer Jahre ohne Einschränkung durch die im Verwendungszeitpunkt bestehenden anderen steuerlichen Möglichkeiten wird somit schlagartig ausgeschlossen und eine bestimmungsgemäße Verwendung nur mehr in sehr eingeschränktem Maße zugelassen. Möglicherweise wird damit einer Verwirklichung der durch das Energieförderungsgesetz 1979 ausgelösten Planung noch während ihrer Laufzeit der Boden entzogen.

...

Es kann für die Regelung auch nicht ins Treffen geführt werden, daß die beabsichtigte Änderung der Rechtslage vielleicht schon einige Zeit vor ihrer Kundmachung vorherzusehen war, denn der Steuerpflichtige hat sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren (VfSlg 12.186/1989, S 289). Irrendwelche sachliche – über die bloße Absicht, ein höheres Steueraufkommen zu erzielen, hinausgehende – Gründe für die Plötzlichkeit mit der die ursprünglich vorhergesehene Verwendungsmöglichkeit beseitigt wurde, sind aber nicht zu erkennen.

...

Wenn auch der Gesetzgeber nicht schlechthin gehindert ist, den Zeitraum für die Verwendung bereits gebildeter Rücklagen abzukürzen, hat er doch dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen hat, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Er darf also diesfalls die Verwendungsmöglichkeit ohne besondere Gründe nicht abrupt beseitigen, sondern muß den Unternehmern eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen. Das ist hier nicht geschehen.“ (Hervorhebungen im Original)

Zwei Kernaussagen sind hervorzuheben: Entscheidend ist einerseits der *Förderzweck* der gesetzlichen Regelung: Der Gesetzgeber wollte längerfristig zu planende Investitionen erleichtern. Daß solche „zu Lasten mehrerer Wirtschaftsjahre durchzuführen“ seien, meint offenkundig die durch die steuerfreie Rücklagenbildung verbesserte Selbstfinanzierung. In dieselbe Richtung weisen die Ausführungen des Prüfungsbeschlusses, wonach das Gesetz einen Anreiz zur „Bereitstellung“ der finanziellen Mittel bieten sollte. Andererseits handelte es sich nicht um eine investitionsfördernde Regelung, die bereits an die *Vornahme* der Investition anknüpfte (wie etwa im Falle einer steuerlichen Sonderabschreibung); vielmehr soll es nach Ansicht des VfGH offenkundig genügen, daß der Steuerpflichtige seine *längerfristigen Planungen* auf die vom Förderzweck umfaßten Investitionsarten ausrichtet. Al-

leine daß derartigen Planungen „möglicherweise ... der Boden entzogen“ wird, reicht zur Begründung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes. Zwar ist der Gesetzgeber nicht gehindert, die Rechtslage für die Zukunft zu ändern. Der VfGH hält aber offenkundig Übergangsregelungen für erforderlich. An diese scheint er hohe Anforderungen zu stellen. Da die „Umwandlung“ in eine Investitionsrücklage den Anforderungen des VfGH nicht genügt, wäre es wohl erforderlich gewesen, die Verwendungsregelungen des Energieförderungsgesetzes für „Alrücklagen“ aufrecht zu erhalten.

Auf den ersten Blick überrascht der strenge Maßstab dieses Erk. Insbesondere das nur einen Tag später ergangene *Erk vom 17. 12. 1993 – Auflösung der Investitionsrücklage* – zeigt – zumindest auf den ersten Blick – ein anderes Bild. Den Angriffen der Beschwerde hält der VfGH hier entgegen, es sei bloß eine

„... erhoffte steuerliche Begünstigung infolge der inzwischen eingetretenen Änderung der Rechtslage ausgeblieben. Enttäuscht worden ist die Hoffnung, daß sich aufgrund der gegebenen Rechtslage aus der Bildung der Rücklage künftig ein steuerlicher Vorteil ergeben werde. Eine solche Enttäuschung kann aber jede Änderung der Rechtslage bewirken. Stets werden Dispositionen unter Bedachtnahme auf die geltende Rechtslage getroffen und durch deren Verschlechterung in ihren Auswirkungen nachteilig beeinflusst. Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt jedoch als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Es steht dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur unter besonderen Umständen muß zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.“

Derartige Umstände sind etwa dann anzunehmen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalles der Begünstigung frustriert wird (VfSlg 12.944/1991, Nachfahrverbot Loferer Straße) oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann (vgl das Erk G 114/93 vom 16. 12. 1993 betreffend Abschaffung der Energieförderungsrücklage).“

Im vorliegenden Fall seien an die *Bildung* von Investitionsrücklagen nicht nachträglich belastende steuerliche Folgen geknüpft worden. Die Gesetzesänderung führe nur zu einer Nachversteuerung, der erhoffte Vorteil der Steuerstundung gehe insoweit verloren. Derartige Nachteile, die sich aus jeder Verschlechterung der Rechtslage ergeben könnten, müßten hingenommen werden.

Nicht anders waren freilich die Auswirkungen der Abschaffung der Energieförderungsrücklage beschaffen. Das 3. AbgÄG 1987 hatte mit der *Bildung* der Rücklage keineswegs (nachträglich) negative steuerliche Folgen verbunden. Auch hier wurde nur der erhoffte Steuervorteil beseitigt. Möglicherweise liegen aber dem *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz* – weitergehende Überlegungen zugrunde, die nicht deutlich werden, weil der VfGH bloß vage von den „möglicherweise“ vereitelten Planungen spricht, deren Inhalt nicht näher erläutert wird. Dennoch ist es durchaus denkbar, daß die beanstandete Aufhebung des Energieförderungsgesetzes den wirtschaftlichen Wert bereits getätigter Vertrauensinvestitionen beseitigt hat: Die Elektrizitätsunternehmen konnten nämlich damit rechnen, im Jahr 1988 und in den folgenden Jahren Investitionen aus steuerfrei gebildeten Rück-

lagen zu finanzieren und *zusätzlich* vorzeitige Abschreibungen oder Investitionsfreibeträge in Anspruch nehmen zu können. Angesichts der – auch vom Gesetzgeber im Energieförderungsgesetz anerkannten – *Langfristigkeit* energiewirtschaftlicher Investitionsplanungen mußte der Eingriff des Gesetzgebers zumindest die *Finanzplanung* nachhaltig durchkreuzen. Einfacher formuliert: Als der Gesetzgeber am 22. 12. 1987 das 3. AbgÄG 1987 publizierte, konnten Investitions- und Finanzpläne für das kommende Jahr nicht einfach „umgestoßen“ werden, zumal im Rahmen langfristiger Investitionsprogramme vorgenommene Anschaffungen in aller Regel Folgeinvestitionen bedingen, die wegen kurzfristig geänderter Umstände nicht unterbleiben können.

Dem *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz* – ist somit die Aussage zu entnehmen, daß gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz jedenfalls dann von einer gesetzlich induzierten Vertrauensinvestition unabhängig ist, wenn das Gesetz gezielt längerfristige Investitionsprogramme oder andere in die Zukunft reichende Maßnahmen der Normadressaten fördern will.

4.2.3. Zwischenergebnis

Die Tatbestände der echten und unechten Rückwirkung sowie die unterschiedlichen Voraussetzungen des jeweils eingreifenden gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes lassen sich wie folgt zusammenfassen:

a) *Echte Rückwirkung* liegt vor, wenn der Gesetzgeber die bereits eingetretenen Rechtsfolgen einer Disposition („Vertrauensinvestition“) nachträglich ändert. Geschützt ist das Vertrauen des Normadressaten auf die *zum Zeitpunkt der Vornahme* der Vertrauensinvestition geltende – aktuelle – Rechtslage. Ohne daß es auf zusätzliche Voraussetzungen einer „besonderen Schutzwürdigkeit“ des Vertrauens ankommt, verstößt der nachträgliche Eingriff in die (bereits begründete) Rechtsposition (ie die Rechtsfolgen der erfolgten Vertrauensinvestition) gegen den Gleichheitssatz. Der Normadressat darf sich darauf verlassen, daß die nach geltendem Recht an den *bereits verwirklichten Tatbestand* geknüpften und deshalb *bereits eingetretenen* Rechtsfolgen unberührt bleiben. Entsprechendes gilt, wenn die Vertrauensinvestition nach dem zum Zeitpunkt ihrer Vornahme geltenden Recht gerade mit *keiner Rechtsfolge* verbunden war. Dann ist es dem Gesetzgeber verwehrt, an die Disposition rückwirkend eine belastende Rechtsfolge zu knüpfen.

Vertrauensschutz kommt indessen nur bei *klarer* Rechtslage in Betracht. Läßt das Gesetz mehrere Interpretationen zu, ist das Vertrauen auf *eine* dieser Interpretationen nicht schutzbedürftig, der Gesetzgeber zur rückwirkenden Klarstellung berechtigt.

Selbst wenn – infolge *Eindeutigkeit* der Rechtslage – grundsätzlich schutzwürdiges Vertrauen vorliegt, können besondere Umstände den gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz entfallen lassen (dazu unten 4.3.).

b) *Unechte Rückwirkung* hingegen liegt vor, wenn Dispositionen im Vertrauen auf *zukünftige* Rechtsfolgen getätigt werden und das Gesetz, das den Eintritt der Rechtsfolgen in Aussicht stellt, später – nämlich vor Eintritt der Rechtsfolgen – geändert wird. Häufig besteht die Vertrauensinvestition in einer Anschaffung, die das Gesetz *gezielt fördern* will. Auch die *Unterlassung* der Vor-

nahme von *Alternativinvestitionen* im Vertrauen auf gesetzliche Rechte kann den Vertrauensschutz auslösen.

Oft begründet die Disposition selbst noch keine Rechte, sondern bloß faktische Möglichkeiten – insbesondere die Verwertbarkeit einer Investition, wie im Falle des *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachfahrverbot II*. Hier führt die spätere Änderung der Rechtslage zwar nicht zu einem Eingriff in eine „Rechtsposition“, aber uU zur Entwertung des angeschafften Investitionsgutes. Fraglich ist, ob hier Vertrauensschutz nicht vorrangig oder gar ausschließlich aus den spezielleren (materialen) Grundrechten folgt⁷⁸⁾. Die Einschränkung der Einsatzmöglichkeiten lärmärmer Lastkraftwagen wäre dann als Eigentumsbeschränkung am Maßstab der Eigentumsgarantie (Art 5 StGG, Art 1 1. ZPMRK) zu messen. Bei den typischen Eingriffen des Steuergesetzgebers fehlt es indessen an einem Eingriff in eine unter die Eigentumsgarantie fallende Rechtsposition. Vielmehr werden bisher durch das Gesetz gewährte und damit gewissermaßen auch für die Zukunft in Aussicht gestellte Vorteile entzogen. So liegen die Dinge im Falle des *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*. Eingegriffen wurde in das Recht zur begünstigten Auflösung der Rücklage. Daß die zum Zeitpunkt der Vertrauensinvestition bestehende Verrechnungs- oder Verwendungsmöglichkeit einer Rücklage später durch Gesetz beseitigt wird, greift – selbst bei weitester Auslegung des Art 5 StGG – nicht in „Eigentum“ ein⁷⁹⁾.

Anders als das Vertrauen auf den Eintritt der Rechtsfolgen der Disposition aufgrund der *aktuellen* Rechtslage sind die Erwartungen auf den *Fortbestand der Rechtslage*, also das Vertrauen auf die künftige Rechtslage, in der Regel nicht geschützt. Hier müssen *besondere Umstände* hinzukommen. Neben der Entwertung von Investitionen (Sachen) kommt insbesondere die Beseitigung von Investitionsanreizen in Betracht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn das Gesetz zur Investition „motiviert und veranlaßt“ (*Erk vom 12. 12. 1991 – Nachfahrverbot II*), bzw. „gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme (schafft)“ (*Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*). Je nach der Intensität der Vertrauensinvestition sind zwei Fälle zu unterscheiden: Stellt das Gesetz für den Fall der Vornahme einer Investition *künftige* Vorteile in Aussicht, verstößt die spätere Verweigerung der Vorteile gegen den Gleichheitssatz. Paradigmatisch ist die für einen künftigen Zeitpunkt oder nur über mehrere Perioden hinweg in Anspruch zu nehmende steuerliche Investitionsbegünstigung, die die *Vornahme* einer Investition zur Voraussetzung hat. Aber auch solche längerfristigen Investitionsanreize, die nicht an eine Anfangsinvestition anknüpfen, stehen nicht stets zur freien Disposition des Gesetzgebers. Jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige gezielt zu längerfristigen Investitions- und Finanzplanungen veranlaßt wird, greift der gleichheitsrechtliche Vertrauensschutz ein. Zwar darf der einfache Gesetzgeber auch in diesen Fällen die Rechtslage für die Zukunft ändern, er muß jedoch den Norm-

⁷⁸⁾ So mit guten Gründen *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 42 ff.

⁷⁹⁾ Zu den Divergenzen zwischen der Judikatur des VfGH und dem Schrifttum vgl. Nachweise bei *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 43.

adressaten durch Übergangsregelungen eine realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen.

c) Terminologisch wird hier – entgegen *Thienel*⁸⁰⁾ – an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung festgehalten. Die Wahl der Terminologie ist eine Frage der Zweckmäßigkeit. Beiden Phänomenen ist nun einmal die Enttäuschung des Vertrauens in die Rechtslage gemeinsam. Stets ist eine Vertrauensinvestition gefordert, und auch die Rechtfertigung vertrauensenttäuschender Gesetzesakte folgt denselben Regeln (unten 4.3.). Zwar knüpfen unecht rückwirkende Normen vielfach gerade nicht an in der Vergangenheit (zur Gänze) verwirklichte Sachverhalte, wie etwa das Nachfahrverbot für lärmarme Lastkraftwagen zeigt; es liegt – da hat *Thienel* Recht – keine Rückwirkung in einem streng normlogischen Sinne vor. Typischerweise handelt es sich jedoch um eine rückwirkend erfolgende Beeinträchtigung (in der Vergangenheit vorgenommener) Investitionen, die den Normadressaten wirtschaftlich wie eine echte Rückwirkung trifft. Der normlogische Unterschied wird mE durch das Adjektiv „unecht“ hinreichend gekennzeichnet.

4.3. Sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes

Sind nach den vorstehenden Ausführungen die Voraussetzungen gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes grundsätzlich gegeben, so kann die Enttäuschung dieses Vertrauens dennoch aufgrund „besonderer Umstände“, die eine „Rückwirkung verlangen“, gerechtfertigt sein. Dies betont der VfGH bereits im grundlegenden *Erk vom 15. 10. 1989 – § 23a EStG*. Auch hier lassen sich den Folgeerkenntnissen wertvolle Aufschlüsse entnehmen.

4.3.1. Vermeidung anderer Gleichheitswidrigkeiten – legislatives Versehen

Schon im *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG* – erwähnt der VfGH, daß rückwirkende Bestimmungen dann gerechtfertigt sein könnten, wenn sie sich „als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeit zu vermeiden“. Erstmals wendete der VfGH diesen Gesichtspunkt im *Erk vom 14. 3. 1990 – Oberösterreichisches Getränkesteuergesetz* – an: Die rückwirkende Einbeziehung von Verpackungen in die Steuerbemessungsgrundlage erachtete er deswegen als sachlich gerechtfertigt, weil die rückwirkende Regelung Gleichheitswidrigkeiten vermeide, „soweit bereits rechtskräftig abgeschlossene Fälle in die Steuerpflicht für Verpackungen ebenfalls einbezogen werden“. Die Sanierung einer Gleichheitswidrigkeit wird ferner – freilich nur obiter – im *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger* – erwähnt.

Die Gleichheitswidrigkeit einer Regelung ist gelegentlich auch das Ergebnis eines *Fehlers bei der Abfassung des Gesetzes*. Ein derartiges legislatives Versehen dürfte der Grund für die Steuerfreiheit ausländischer Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften gewesen sein. Ob jedes legislative Versehen rückwirkend korrigiert werden darf, oder ob dies nur zulässig ist, wenn –

im Vergleich zu sachlich gleich gelagerten Fällen – eine gleichheitswidrige Verschiedenbehandlung vorliegt, hat der VfGH im *Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage* – wie folgt beurteilt:

„Der VfGH findet auch keinen triftigen Grund für die Annahme, daß es der Gleichheitssatz geböte oder rechtfertigte, einen im Bereich der Nov BGBl 1988/405 unterlaufenen Fehler (nämlich die Nichteinbeziehung jener Abgabepflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs 3 ermitteln, in die Gesamtregelung) ausschließlich zu Lasten der betroffenen Gruppe von Steuerpflichtigen zu beheben.“

Dies hat *Ruppe*⁸¹⁾ dahingehend gewertet, daß „der VfGH auch offensichtliche Redaktionsfehler nicht als Rechtfertigung für eine belastende Rückwirkung ansieht“.

Als Fazit ist festzuhalten: Die rückwirkende Sanierung einer Gleichheitswidrigkeit ist zulässig, die rückwirkende Korrektur eines legislativen Versehens, das nicht die Intensität einer Gleichheitswidrigkeit erreicht, ist indessen unzulässig. Diese Unterscheidung überzeugt: Läßt man den Fall der Gleichheitswidrigkeit außer Betracht, so kann es aus der Sicht des Normadressaten, der die Hintergründe der gesetzlichen Regelung, auf welche er vertraut, nicht kennt, keinen Unterschied machen, ob die Folgen der Regelung bei Abfassung des Gesetzes erkannt wurden oder nicht.

4.3.2. Verhinderung von Vorziehmaßnahmen

Im *Erk vom 29. 6. 1990 – Genußscheine* – befaßte sich der VfGH mit der rückwirkenden Einschränkung der Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Anschaffung von Genußscheinen und jungen Aktien im 2. AbgÄG 1987. Die belagte Behörde hatte auf den Bericht des Finanzausschusses verwiesen, dem zu entnehmen war, daß die Rückwirkung das Unterlaufen der seit einigen Wochen in der Öffentlichkeit diskutierten Regelung durch Vorziehkäufe verhindern solle. Dem schloß sich der VfGH an. Die Entwicklung der Beratungen in den parlamentarischen Ausschüssen begründete die Vermutung, daß das Bekanntwerden der geplanten Maßnahme zu Vorziehkäufen geführt habe. Nach Ansicht des VfGH rechtfertigt dies die Rückwirkung, weil diese

„... sich auf das zur Vermeidung eines der (bekanntgewordenen) gesetzgeberischen Absicht zuwiderlaufenden, durch sie gerade ausgelösten Verhaltens unbedingt Nötige (beschränkt).“

Wie bereits *Ruppe*⁸²⁾ zu Recht betont hat, liegt darin ein (teilweises) Abgehen von den Aussagen des *Erk vom 5. 10. 1989*: Dort betonte der VfGH, daß sich der Steuerpflichtige nur an der „geltenden Rechtslage“ orientieren müsse⁸³⁾. Irrelevant sei, daß das BMF bereits vor dem Außerkräfttreten des § 23a EStG aF den Entwurf einer Neuregelung zur Begutachtung versendet und eine literarische Diskussion zu dem strittigen Thema stattgefunden habe. Der Steuerpflichtige

„muß sich nicht an Planungen, politischen Vorhaben und literarischen Diskussionen orientieren. Abzulehnen ist auch der von der Bundesregierung vertretene Gedanke, die Tatsache, daß Interessenvertretungen von Änderungsvorhaben infor-

⁸¹⁾ FS Adamovich 575.

⁸²⁾ FS Adamovich 574.

⁸³⁾ Ebenso *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*.

⁸⁰⁾ Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 19 ff.

miert gewesen seien, hätte Steuerpflichtige veranlassen müssen, ihre Dispositionen nicht an der geltenden Rechtslage, sondern an den diskutierten Änderungsvorhaben zu orientieren.“

In seinem *Beschluß vom 1. 10. 1991 – Umwandlungsverlust* – lehnte der VfGH die Behandlung einer Beschwerde unter Hinweis auf das vorstehende Erk vom 29. 6. 1990 ab⁸⁴). Die Vermeidung von Vorziehmaßnahmen als rechtfertigender Grund findet sich schließlich – freilich bloß als obiter dictum – im *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger*.

4.3.3. Abwendung einer der Allgemeinheit unmittelbar drohenden Gefahr

Im *Erk vom 8. 10. 1990 – Nachtfahrverbot I* – führte der VfGH aus, ein belastender Eingriff des Gesetzgebers in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normadressat vertrauen konnte, könne zur Gleichheitswidrigkeit führen, sofern nicht besondere Umstände diesen Eingriff notwendig machen. Selbst ein (im Sinne des eben geschilderten Kriteriums) grundsätzlich unzulässiges Nutzungsverbot

„könnte jedoch sachlich gerechtfertigt werden, wenn seine faktischen Auswirkungen durch entsprechende Übergangsvorschriften gemildert würden oder wenn der Vertrauensschutz zurücktreten muß, um einer neu gewonnenen Einsicht in eine besondere, für die Allgemeinheit unmittelbar zu erwartende Gefahr, die den sofortigen Eintritt in die Rechtsposition rechtfertigt, Rechnung zu tragen“.

Die Einführung des Nachtfahrverbotes war demgemäß aufgrund der sich aus der Natur der Sache ergebenden Besonderheiten gerechtfertigt. Rückwirkende Abgabengesetze dürften einer vergleichbaren Rechtfertigung indessen kaum zugänglich sein. Eine für die Allgemeinheit unmittelbar zu erwartende Gefahr, die den sofortigen Eingriff in Rechtspositionen rechtfertigt, ist nicht vorstellbar. Die Heranziehung dieses Rechtfertigungsgrundes lehnt der VfGH demgemäß auch in seinem *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger* – ab.

4.3.4. Entlastung des Bundeshaushaltes als sachliche Rechtfertigung?

Zu budgetären Gründen als Rechtfertigung des Eingriffs in bestehende Rechtspositionen nahm der VfGH – soweit ersichtlich – erstmals in seinem *Erk vom 16. 3. 1988, G 184 ff/87, VfSlg 11.665*, Stellung, mit welchem § 40a des Pensionsgesetzes 1965 aufgehoben wurde. Der VfGH führte dazu aus:

„Der Gerichtshof stimmt der Bundesregierung darin zu, daß das Ziel der Entlastung des Bundeshaushaltes oder der Schaffung von Arbeitsplätzen an sich geeignet sein kann, Eingriffe in bestehende Rechtspositionen sachlich zu rechtfertigen. Zielsetzungen dieser Art können aber nicht die Minderung wohlverworbener Rechte *jedweder* Art in *jedweder* Intensität sachlich begründen (s VfSlg 11.309/1987). Erfordern Maßnahmen zur Entlastung des Bundeshaushaltes oder solche der Arbeitsmarktpolitik Kürzungen, so verlangt das Gebot der Sachlichkeit, daß eine im Interesse der Gesamtheit oder aus Gründen der Solidarität gegenüber Arbeitsuchenden zu erbringendes Opfer nicht punktuell gezielt eine relativ kleine

Gruppe treffen darf, sondern entsprechend breit gestreut werden muß. Eine solche Kürzung kann nach sozialen Gesichtspunkten differenzieren und darf nicht tendenziell wirtschaftlich Schwächere stärker treffen.

...

Ein punktuell von Pensionisten geforderter Akt der Solidarität gegenüber Arbeitsuchenden wird daher in der Regel unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes nicht zu rechtfertigen sein.“

Man geht gewiß nicht fehl in der Annahme, daß der VfGH die mögliche Rechtfertigung des Eingriffes in bestehende Rechtspositionen als Maßnahme zur Entlastung des Bundeshaushaltes nicht zufällig im Kontext einer möglichen Zurücknahme von Sozialleistungen betont hat. Andernfalls wären verfassungsrechtliche Schranken gegen jegliche Anpassung des Pensionssystems aufgrund der bekannten Probleme (Altersstruktur, Bevölkerungspyramide etc) errichtet worden. Der (einschränkende) Hinweis auf die *Unzulässigkeit von Sonderopfern* aus budgetären Gründen ist demgemäß sehr ernst zu nehmen. Denn: Könnte jeder Eingriff mit der Notwendigkeit, den Bundeshaushalt zu entlasten, gerechtfertigt werden, existierte gegen abgabenrechtliche Eingriffe in Wahrheit überhaupt keine vertrauensschutzrechtliche Schranke. Jede Steuerverschärfung muß wegen der damit verbundenen Erhöhung des Steueraufkommens zur Entlastung des Budgets beitragen⁸⁵).

Daß die Entlastung des Budgets somit nur ausnahmsweise und insbesondere nur dann als Rechtfertigung in Betracht kommt, wenn keine punktuellen Eingriffe, sondern mehr oder weniger die Allgemeinheit treffende Maßnahmen (wie etwa Steuersatzerhöhungen) vorgenommen werden, dürfte auch das *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz* – beeinflussen haben. Denn dort meint der VfGH „mehr nebenbei“,

„irgendwelche sachliche – über die bloße Absicht, ein höheres Steueraufkommen zu erzielen, hinausgehende – Gründe für die Plötzlichkeit, mit der die ursprünglich vorgesehene Verwendungsmöglichkeit beseitigt wurde, sind aber nicht zu erkennen.“

5. Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen

5.1. Eingriff von erheblichem Gewicht

Die Beseitigung der Sonderabsetzungen ist ohne Zweifel ein „Eingriff von erheblichem Gewicht“. Dies zeigt der Vergleich mit dem *Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage*. Hier beanstandete der VfGH die Reduktion der Investitionsrücklage von 25 % auf 10 % des steuerpflichtigen Gewinns, somit eine *60%ige Reduktion* der im Jahr der Inanspruchnahme⁸⁶) der Begünstigung möglichen Steuerminderung. Wendet man diese Einschätzung auf den vorliegenden Fall an, ist die Ersetzung der Sonderabsetzungen von jährlich 10 % (§ 8 Abs 2 EStG aF) bzw 6,66 % (§ 28 Abs 3 Z 3 EStG aF)

⁸⁵) Im Zusammenhang mit der verfassungsrechtlichen Untersuchung der Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG weist demgemäß *Lang*, ÖStZ 1996, 273, zu Recht auf die Unzulässigkeit eines Sonderopfers zur Budgetentlastung hin.

⁸⁶) Zur Auswirkung auf den steuerpflichtigen Totalgewinn vgl sogleich im Text.

⁸⁴) Vgl die Kritik bei *Ruppe*, FS Adamovich 576 und *Lang*, ÖStZ 1996, 275 bei FN 39.

durch Normal-AfA von 2 % (§ 8 Abs 1 EStG) bzw 1,5 % (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG) pro Jahr, somit eine Reduktion der in den ersten 10 bzw 15 Gewinnermittlungsperioden absetzbaren Betriebsausgaben *um 80 % bzw 77,5 %*, fraglos ein „Eingriff von erheblichem Gewicht“⁸⁷⁾.

Dem steht nicht entgegen, daß die restlichen Absetzungen in späteren Perioden steuerwirksam werden, weil die Gesetzesänderung bloß eine Verlängerung des zur Vornahme der steuermindernden Verrechnung des Abschreibungsaufwandes vorgesehenen Zeitraumes bewirkt, den *Gesamtbetrag* des absetzbaren Aufwandes aber unverändert läßt. Das mögliche Gegenargument, die Absenkung des Abschreibungssatzes erhöhe nicht die Steuerbelastung, sondern bewirke nur ein Vorziehen der Gewinnbesteuerung in frühere Perioden, schlägt nicht durch. Denn: Nicht anders wären die Auswirkungen der Reduktion der Investitionsrücklage. Die Bildung der Rücklage bewirkte lediglich eine Steuerstundung bis zur gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage oder der Verrechnung mit Steuererminderungen (Investitionsfreibetrag, AfA) von der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern⁸⁸⁾. Die Reduktion der Investitionsrücklage führte bloß zu einer Minderung der Steuerstundung, somit zur Vorverlagerung der Gewinnbesteuerung, und dennoch hat der VfGH einen „Eingriff von erheblichem Gewicht“ angenommen.

Daß diese Beurteilung zutrifft, zeigt sich aber auch, und zwar mit aller Deutlichkeit, wenn man den Erheblichkeits-Test nicht auf die ersten 10 bzw 15 Gewinnermittlungsperioden beschränkt, sondern die wirtschaftliche Bedeutung der Verlängerung des Absetzzeitraums betrachtet. Da der Gesetzgeber den Zeitraum, innerhalb dessen die Aufwendungen abgesetzt werden können, um ein Vielfaches verlängert hat, wurde der Gegenwartswert (Barwert) der Steuererminderungen *um mehr als 50 % reduziert*:

Beispiel für betriebliche Assanierungsaufwendungen:

Folgende Annahmen bestehen: Investition von 6000, AfA früher 10 %, somit jährlich 600, bei einem Steuersatz von 50 % somit Steuererminderung in 10 Jahren von jährlich 300. Bei einem Abzinsungssatz von 6 % beträgt der Barwert 2208,02.

An die Stelle der AfA von 10 % tritt nunmehr eine AfA von 2 %, jährlich somit 120, für 50 Jahre ergibt sich eine jährliche Steuererminderung von 60. Der Barwert beträgt nur 945,71. Die aufgrund der Assanierungsinvestition von 6000 in Aussicht gestellte Steuerersparnis in der Höhe des Barwertes der künftigen Steuererminderungen wurde somit *um 57,17 % reduziert*.

Die – für den Nicht-Betriebswirt – auf den ersten Blick überraschende Höhe der Reduktion wird aufgrund folgender

Überlegung sofort plausibel: Bei der nunmehr zur Anwendung kommenden Abschreibung auf 50 Jahre ergibt eine Abzinsung der im 50. Jahr anfallenden Steuererminderung von 60 einen Barwert von

$$\frac{60}{(1 + 0,06)^{50}} = 3,26$$

Bei dem nach früherem Recht zur Anwendung gelangenden Abschreibungszeitraum von 10 Jahren erfolgt diese „letzte“ Steuererminderung im 10. Jahr. Daraus ergibt sich ein Barwert von

$$\frac{60}{(1 + 0,06)^{10}} = 33,50$$

Der Barwert der „letzten“ 2 % der Steuererminderung wird durch die Verlängerung des Abschreibungszeitraumes somit um mehr als 90 % reduziert.

Beispiel für Assanierungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung:

Investition 6000, AfA 1/15 jährlich somit 400, durch 15 Jahre Steuererminderung von jährlich 200, sonst Annahmen wie oben. Dies ergibt einen Barwert von 1942,45.

Nunmehr AfA 1,5 %, jährliche AfA von 90, durch 66,6 Jahre besteht eine Steuererminderung von jährlich 45. Dies ergibt einen Barwert von 734,58. Der Barwert der Steuererminderung wurde somit *um 62,18 % reduziert*.

Zur Reduktion der Steuererminderung um mehr als 50 % kommt noch folgendes hinzu: Die Verlängerung des Absetzzeitraumes von 10 Jahren bzw 15 Jahren auf 50 bzw 66,6 Jahre führt dazu, daß der Steuerpflichtige – im Gegensatz zu seiner Investitionsplanung – wesentliche Teile der Steuererminderung zwangsläufig nicht mehr erleben wird!

5.2. Berechtigtes Vertrauen

Wie oben dargelegt (4.2.2.), sind an das Vorliegen „berechtigten Vertrauens“ im Falle der unechten Rückwirkung höhere Anforderungen zu stellen als im Falle der echten Rückwirkung. Die Gewährung von Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen ist geradezu der Paradefall einer gesetzlichen Regelung, die den Normadressaten zu Investitionen „motivieren und veranlassen“ soll (*Erk vom 12. 12. 1991 – Nachtfahrverbot II*). Nur bei wenigen Regelungen dürfte das Ziel, den „Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand (zu) veranlassen“, so klar zu Tage treten (*Erk vom 17. 12. 1993 – Auflösung der Investitionsrücklage*). Dies ergibt sich mit aller Deutlichkeit aus den Materialien zum Stadterneuerungsgesetz:

Nach den ErläutRV⁸⁹⁾, die damals auch noch das – später getrennt (BGBl 1974/288) erlassene – Bodenbeschaffungsgesetz umfaßte, waren Anlaß des Gesetzes „Probleme der Erneuerung des Wohnungsbestandes“, die den „Abbruch nicht erhaltungswürdiger Althäuser, Häuserblocks oder ganzer Wohnviertel“ erforderten. Die „planmäßige Erneuerung überalterter und älterer Wohngebiete (sei) nicht zuletzt eine strukturpolitische Maßnahme“. Das öffentliche Interesse an der „Assanierung von überalterten Wohngebieten“ wurde betont.

Die RV enthielt noch keine Steuerbegünstigungen. Solche waren erst im Initiativantrag der Abgeordneten

⁸⁷⁾ Die übrigen aufhebenden Erk lassen einen derartigen direkt-quantitativen Vergleich nicht zu, weil sie keine für alle Fälle gleich hohe prozentuelle Minderung der Steuerbelastung betreffen. Vielmehr geht es um den gänzlichen Entfall von Abzugs- oder Verrechnungsmöglichkeiten, die sich je nach Anteil am Gesamteinkommen und insbesondere unter Berücksichtigung des jeweiligen Progressionssatzes unterschiedlich auswirken (so das *Erk vom 5. 10. 1989 – § 23a EStG*, *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*, *Erk vom 16. 6. 1995 – Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger*).

⁸⁸⁾ Zur Funktionsweise der Investitionsrücklage vgl etwa *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I³ 117 f.

⁸⁹⁾ 135 BlgNR 18. GP S 15 ff.

Ing. Helbich, Dr. Gruber, Breiteneder, Hahn und Genossen⁹⁰⁾ vom 24. 10. 1972 vorgesehen: Der Abschnitt III des Initiativantrages sah in § 25 eine vorzeitige Abschreibung in der Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für unbewegliche Wirtschaftsgüter vor, die in einem nach dem Bundesgesetz über die städtebauliche Erneuerung (Stadterneuerungsgesetz) durch Bescheid als Erneuerungsgebiet festgelegten Gebiet liegen. § 26 regelte die begünstigte Verwendung steuerfrei gebildeter Rücklagen für Investitionen nach dem Stadterneuerungsgesetz. Nach § 27 sollte ein Investitionsfreibetrag zustehen. Hinsichtlich der 7jährigen Abschreibungsdauer und auch in manch anderen Formulierungen mit § 34 Abs 2 Stadterneuerungsgesetz bereits übereinstimmend enthielt § 28 10jährige Absetzungen für außerbetriebliche Ausgaben zur Errichtung von Gebäuden in Erneuerungsgebieten. Nach der Begründung zum Initiativantrag (S 4) werden neben der Förderung nach dem Wohnbauförderungsgesetz 1968 „eine Reihe von Investitionsbegünstigungen notwendig sein, um einen Anreiz für Privatinvestitionen in Erneuerungsgebieten zu schaffen“.

Die RV wurde in der Folge im Bautenausschuß beraten. Ein Initiativantrag vom 6. 7. 1972 und der oben genannte Initiativantrag vom 24. 10. 1992 wurden vom Bautenausschuß einem bereits gebildeten Unterausschuß zugewiesen. Das Ergebnis ist im Bericht des Bautenausschusses vom 22. 4. 1974⁹¹⁾ festgehalten. Dem Bericht ist der Entwurf eines „Bundesgesetzes betreffend die Assanierung von Wohngebieten (Stadterneuerungsgesetz)“ angeschlossen. Hier findet sich in § 34 Abs 2 die später Gesetz gewordene abgabenrechtliche Regelung betreffend die Einräumung von Sonderabsetzungen. Wie in dem Initiativantrag vom 24. 10. 1972 war eine Verteilung auf 10 Jahre vorgesehen. Auch der Ausschluß der Begünstigung im Falle der Inanspruchnahme öffentlicher Mittel findet sich in der Entwurfsregelung. Im § 34 Abs 1 ist schließlich die in § 25 des Initiativantrages vom 24. 10. 1972 vorgeschlagene vorzeitige Abschreibung enthalten. Sie wurde – gegenüber dem Initiativantrag – von 40 % auf 50 % erhöht.

Sowohl der Bericht des Bautenausschusses vom 22. 4. 1974 als auch der Vortrag des Abgeordneten Ing. Hobl, der am 3. Mai 1974 in der 106. Sitzung des NR namens des Bautenausschusses Bericht erstattete, betonen, daß das Gesetz „im öffentlichen Interesse“ die Beseitigung „städtebaulicher Mißstände durch Neubebauungen in Assanierungsgebieten“ bezwecke.

Unter Berücksichtigung eines § 34 Abs 1 betreffenden Abänderungsantrages wurde das Stadterneuerungsgesetz schließlich am 3. 5. 1974 im NR beschlossen. § 34 Abs 2 des Stadterneuerungsgesetzes BGBl 1974/287 sah für betriebliche Aufwendungen eine vorzeitige Abschreibung von 50 % sowie eine Rest-AfA von 10 % und für außerbetriebliche Aufwendungen Sonderabschreibungen von 10 % vor.

Im Zuge der Einkommensteuerreform des Jahres 1988 wurde die steuerliche Begünstigung von Assanierungsmaßnahmen in das EStG übernommen.

Danach steht fest: Der Gesetzgeber wollte die Erneuerung des Wohnungsbestandes, insbesondere durch den Abbruch nicht erhaltungswürdiger Althäuser, durch Assanierungsmaßnahmen fördern. Diese Maßnahmen liegen im öffentlichen Interesse. Als Anreiz für derartige Maßnahmen der Stadterneuerung wurden privaten Investoren steuerliche Anreize gewährt. Daß die Gewährung von Sonderabsetzungen ein steuerlicher Anreiz ist, ergibt sich bereits aus der Natur der Regelung. Investitionsbegünstigungen – insbesondere in der Gestalt von vorzeitigen Abschreibungen oder anderen Sonderabsetzungen – gehören zum gängigen steuerrechtlichen Instrumentarium, mit dem der Gesetzgeber wirtschafts- und sozialpolitische Interventionen vornimmt⁹²⁾. Daß die hier gegenständlichen Sonderabsetzungen als steuerlicher Anreiz für Maßnahmen der Stadterneuerung gedacht waren, ergibt sich aber nicht nur aus den Steuervorschriften *selbst*, sondern hat – wie oben ausgeführt – auch Niederschlag im Gesetzgebungsprozeß gefunden. Dies zeigt die Begründung zum Initiativantrag vom 24. 10. 1992, der erstmals Steuerbegünstigungen in den Gesetzgebungsprozeß einführte. Die vorgeschlagenen Regeln wurden – insbesondere in der Form der Sonderabsetzungen – auch tatsächlich in das endgültige Stadterneuerungsgesetz übernommen. Dies geschah offenkundig mit dem – in der Begründung zum Initiativantrag niedergelegten – Ziel, Assanierungsmaßnahmen zu fördern.

Die gewährten Sonderbegünstigungen sollten daher zu Assanierungsmaßnahmen „motivieren und veranlassen“. Der Gesetzgeber hat nicht bloß hingenommen, sondern es entspricht seiner primären Willensrichtung, daß die Normadressaten „im Vertrauen auf die ... Rechtslage disponieren“. Die Normadressaten durften daher „mit guten Gründen“ auf die Fortgeltung der Sonderabsetzungen *für die bereits getätigten Investitionen* vertrauen.

Aus § 34 Abs 2 Stadterneuerungsgesetz und den Nachfolgeregelungen der §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG 1988 ergibt sich auch, daß die Normadressaten auf die Gewährung der Sonderabsetzungen *für den gesamten Absetzungszeitraum* ihrer im zeitlichen Geltungsbereich dieser Bestimmungen vorgenommenen Assanierungsaufwendungen vertrauen durften. Da der Gesetzgeber die Technik der Sonderabsetzungen wählte, konnte der als Anreiz gedachte steuerliche Vorteil – anders etwa als im Falle der Gewährung einer steuerfreien Rücklage – nicht zur Gänze im Zeitpunkt der Investition, sondern nur verteilt über den Absetzungszeitraum lukriert werden. Mit anderen Worten: Der steuerliche Anreiz bestand in der Gewährung der Sonderabsetzungen *während des gesamten Absetzungszeitraumes*. Nur dann kommt es ja zur *begünstigten* Absetzung des *gesamten* Assanierungsaufwandes. Es liegt auf der Hand, daß der Steuerpflichtige,

⁹²⁾ Vgl nur *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts⁹ 16 f; für die BRD pointiert *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 202: „Sonderabschreibungen haben mit der normalen betrieblichen Gewinnermittlung nichts zu tun. Sie stehen in keiner Beziehung zu der Wertminderung eines Wirtschaftsgutes. Ihr Zweck ist die Gewährung einer Steuervergünstigung durch Manipulation der Steuerbemessungsgrundlage ‚Gewinn‘ ... Sonderabschreibungen werden als ein Mittel der Wirtschaftspolitik eingesetzt. Die in dieser Form gewährten Steuervergünstigungen sollen insbesondere Anreiz zu Investitionen in bestimmten Bereichen geben.“

⁹⁰⁾ 1681 BlgNR 13. GP.

⁹¹⁾ 1109 BlgNR 18. GP.

der Assanierungsaufwendungen tätigte, damit rechnen durfte, den *gesamten* in Aussicht gestellten Steuervorteil lukrieren zu dürfen. Indem Art 39 Z 7 und 31 StruktAnpG die Sonderabsetzungen ohne Übergangsregelung beseitigt, entzieht er in allen Fällen, in denen noch Sonderabsetzungen offen sind, dem Steuerpflichtigen einen Teil jenes Steuervorteils, den das Gesetz als Anreiz zur Vornahme von Assanierungsaufwendungen in Aussicht gestellt hat. Dieser Eingriff verletzt in eklatanter Weise das Vertrauen der Investoren in die vorzeitige Absetzung der *gesamten* Kosten der Assanierungsaufwendungen.

Im Vergleich mit den bisher durch den VfGH entschiedenen Fällen zeigt sich, daß der *Grad der Schutzwürdigkeit* des Vertrauens der Steuerpflichtigen im vorliegenden Fall *besonders hoch* ist: Beim *Erk vom 6. 3. 1992 – Reduktion der Investitionsrücklage* – waren keine *konkreten Investitionen* gesetzt worden, sondern der VfGH ging davon aus, daß die Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die Möglichkeit eine Investitionsrücklage zu bilden, andere steuerbegünstigte Investitionen *unterlassen* hatten. Die unzulässigerweise rückwirkend geänderte Bestimmung über die Bildung der Investitionsrücklage war somit *kein Anreiz* für die Vornahme einer Investition als *Voraussetzung* der Bildung der Rücklage. Es wurde somit nicht der in Aussicht gestellte Erfolg einer Investition im Nachhinein genommen. In Wahrheit war der vom VfGH angelegte Maßstab sogar *strenger* als jener des *Erk vom 12. 12. 1991 – Nachfahrverbot II*. Denn zweifelsfrei war es nicht Sinn der Regelung über die Bildung von Investitionsrücklagen, die Steuerpflichtigen zur Unterlassung von nach anderen Bestimmungen steuerbegünstigten Investitionen zu „motivieren oder zu veranlassen“.

Im Falle des *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz* – lagen offenkundig – von längerfristigen Planungen abgesehen – keine konkreten Investitionen im Vertrauen auf die Verwendbarkeit der Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz 1979 vor. Dennoch gewährte der VfGH Vertrauensschutz. Unter Berücksichtigung dieser beiden *Erk* muß die Beseitigung der Sonderabsetzungen *erst recht* – aufgrund eines Größenschlusses – eine gleichheitswidrige Verletzung berechtigten Vertrauens in die Fortgeltung der Rechtslage begründen. Der Gesetzgeber hat nicht bloß die Möglichkeit, *künftig* eine Investition steuerbegünstigt vorzunehmen, beseitigt bzw nicht bloß in langfristige Planungen eingegriffen; er entzieht vielmehr (im nachhinein) Steuervorteile, mit deren Gewährung er den Steuerpflichtigen bereits zur Vornahme zu Investitionen *veranlaßt* hat. Er durchkreuzt nicht bloß *Absichten* des Steuerpflichtigen, sondern bewirkt eine *aktuelle Minderung* des Wertes bereits vorgenommener Investitionen, indem er deren Rentabilität *herabsetzt*. Der Vergleich mit der – zivilrechtlichen – Vertragsverletzung drängt sich geradezu auf: Wie im Falle der Nichterfüllung durch einen vertragsuntreuen Partner will der Gesetzgeber den zur Vorleistung veranlaßten anderen Partner das wirtschaftliche Äquivalent der Vorleistung vorenthalten. Der juristisch unge-/verbildete Staatsbürger wird dies schlicht als Wortbruch des Gesetzgebers empfinden.

5.3. Keine sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes

Es ist offenkundig, daß keiner der in der Judikatur des VfGH anerkannten Rechtfertigungsgründe vorliegt (dazu

oben 4.3): Weder galt es, anderen Gleichheitswidrigkeiten entgegenzutreten, noch mußte eine der Allgemeinheit unmittelbar drohende Gefahr abgewendet werden. Die Verhinderung von Vorziehmaßnahmen als Zweck der „unechten Rückwirkung“ kommt nicht in Betracht; dies hätte allenfalls die Einbeziehung von Assanierungsmaßnahmen, die wenige Monate vor der Kundmachung des StruktAnpG getätigt wurden, gerechtfertigt, nicht aber die Beseitigung der Sonderabsetzungen (auch) von Jahren zurückliegenden Assanierungsmaßnahmen. Budgetäre Überlegungen^{92a)} rechtfertigen keine Sonderopfer (4.3.4.) durch Steuerpflichtige, die Assanierungsinvestitionen getätigt haben.

Der Gesetzgeber hätte daher für Altinvestitionen Übergangsregelungen schaffen müssen.

Dies ist in anderem Zusammenhang tatsächlich geschehen:

So können Mietzinsrücklagen seit dem StruktAnpG zwar nicht mehr (neu) gebildet werden; Altrücklagen müssen bis 31. 12. 1998 verrechnet oder gewinnerhöhend aufgelöst werden. Gleichzeitig eröffnet das Gesetz aber erweiterte Verrechnungsmöglichkeiten (vgl § 116 Abs 2 und 5 EStG).

§ 4 des sog steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes vom 6. 7. 1966 BGBl 157 unterwarf Rückzahlungen aufgrund von Kapitalherabsetzungen, die innerhalb von 5 Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln („Kapitalberichtigung“) vorgenommen wurden, einer Dividendenbesteuerung. Das EStG 1988 BGBl 400 setzte in § 32 Z 3 an die Stelle der 5jährigen eine 10jährige Frist. Diese gilt aufgrund der in § 32 Z 3 EStG enthaltenen Verweisung auf Kapitalerhöhungen iSd § 3 Abs 1 Z 29 EStG aber nicht für „Altkapitalberichtigungen“ nach dem (außer Kraft getretenen) steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetz⁹³⁾.

6. Beseitigung des Hälftesteuersatzes für betriebliche Veräußerungsgewinne

6.1. Eingriff von erheblichem Gewicht

Die Beseitigung des Hälftesteuersatzes ist zweifellos ein „Eingriff von erheblichem Gewicht“. Wie oben (1.2) dargelegt, entfällt der Gesamtunternehmenswert nicht selten zu einem überwiegenden Teil auf stille Reserven und den Firmenwert. Die Verdoppelung der darauf ruhenden latenten Steuerbelastung, von der alle Personunternehmen betroffen sind, ist wahrscheinlich der intensivste Eingriff in vermögenswerte Positionen in der Zeit der Zweiten Republik.

6.2. Berechtigtes Vertrauen

Die Analyse der Judikatur des VfGH spricht dafür, daß die Beseitigung des Hälftesteuersatzes durch das StruktAnpG nicht gegen den gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt:

Zunächst liegt auf der Hand, daß die §§ 24 iVm 37 Abs 2 Z 1 EStG aF mit der Gewährung des Hälftesteuer-

^{92a)} Positiven Budgeteffekten müßten im übrigen erhöhte Kosten der öffentlichen Haushalte aufgrund negativer Auswirkungen auf die Bauwirtschaft gegenübergestellt werden (dazu *Heidinger*; ÖStZ 1996, 3). Das *Erk vom 16. 3. 1988*, VfSlg 11.665, zeigt, daß budgetäre Zielsetzungen nur dann als Rechtfertigung in Betracht kommen, wenn alle Einnahmen- und Kosteneffekte insgesamt zu einem Budgetvorteil führen.

⁹³⁾ *Kotschnigg*, ÖStZ 1989, 74, 79; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 32 Rz 19.1.

satzes nicht *gezielt* Investitionsanreize bieten wollten. Wie in den anderen Fällen außerordentlicher Einkünfte soll – als Ausgleich zur steuerlichen Erfassung in einem einzigen Jahr „zusammengeballt“ anfallender stiller Reserven – eine Progressionsminderung gewährt werden⁹⁴). Das Gesetz knüpft auch nicht an die Vornahme von Investitionen an. Der Hälftesteuersatz war lediglich an die Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes (Mitunternehmeranteils) sowie – nach allerdings nicht unbestrittener Auffassung – an den qualifizierten „Anstau“ über mehrere Perioden hin angesamelter stiller Reserven geknüpft.

Die Aufdeckung stiller Reserven im engeren Sinne – also der Differenz zwischen Teilwert und steuerlichem Buchwert der Wirtschaftsgüter – setzt indessen faktisch die Vornahme von Investitionen voraus. Freilich erfaßt der Veräußerungsgewinn nicht nur stille Reserven im engeren Sinne, sondern auch den Firmenwert. Hier ist die Verknüpfung mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern nicht unmittelbar gegeben. Dennoch liegt auf der Hand, daß ein den Substanzwert des Unternehmens übersteigender Ertragswert in aller Regel auf erhebliche Investitionen, weiters aber auch auf Aufwendungen, die nicht der Anschaffung von Wirtschaftsgütern dienen, wie Kosten für Ausbildung, Forschung und Entwicklung, Marketing, Werbung etc, zurückzuführen sein wird.

Dennoch werden derartige Investitionen und Aufwendungen nicht gerade im Vertrauen auf die Anwendung des Hälftesteuersatzes im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes (Mitunternehmeranteils) vorgenommen. Derart will der Unternehmer nicht den begünstigt besteuerten Gewinn im Falle einer späteren Veräußerung erhöhen; vielmehr verfolgt er Ziele, die ihm *bei Fortführung* – nicht bei Veräußerung – des Unternehmens Vorteile bringen, wie die Steigerung des Umsatzes, den Ausbau der Marktposition, die Erhöhung des (laufenden) Gewinns.

Anders ist dies freilich bei den eingangs geschilderten (1.2.2.) Veranlagungsmodellen: Bei diesen ist die Anwendung des Hälftesteuersatzes einkalkuliert und wesentlicher Bestandteil der Renditeberechnung. Dem Gesetzgeber sind diese Modelle naturgemäß nicht unbekannt. Mehrmals ist er ihnen denn auch durch Gesetzesänderungen entgegengetreten, so durch Einführung der 7jährigen Besitzfrist, durch die Abschaffung der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten aus der Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen oder von Verlusten aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter gelegen ist, sowie durch die Einschränkung der (sofortigen) Absetzbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter.

Die meisten dieser Änderungen beschränkten freilich die Entstehung oder Ausgleichsfähigkeit steuermindernder Verluste. Die Einführung der 7jährigen Besitzfrist durch das EStG 1988 BGBl 400 hatte unzweifelhaft (zumindest auch) den Zweck, kurzfristigen mitunternehmerischen Veranlagungsmodellen entgegenzutreten, auch wenn die Erläuterung diese Maßnahme mit dem Erfordernis

der „erheblichen Zusammenballung von Einkünften“ rechtfertigen⁹⁵). Nach dieser einschlägigen Beschränkung der Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes – so könnte argumentiert werden – durften die Steuerpflichtigen darauf vertrauen, daß die Regelung *im übrigen* nicht verändert würde.

Indessen legt dieses (mögliche) Argument gewichtige Einwände nahe: Zweck des Hälftesteuersatzes ist – wie geschildert – die Bewirkung einer Progressionsmilderung, nicht hingegen die Schaffung von Investitionsanreizen. Dies wurde oben bereits dargelegt. Für Anleger im Rahmen eines Beteiligungsmodells gilt insoweit nichts anderes als für „normale“ (Mit-)Unternehmer. § 37 EStG aF hat keinen „motivierenden und veranlassenden“ Charakter. Hinzu kommt: Vertrauensschutz auf die „ewige“ Fortgeltung der Rechtslage kommt wohl nicht in Betracht. Gerade dies wäre aber die notwendige Konsequenz einer Ansicht, die das Vertrauen auf den Fortbestand des Hälftesteuersatzes verfassungsrechtlich absichern wollte. Die – vom VfGH gelegentlich geforderte – Abmilderung der Folgen einer Gesetzesänderung in Form von Übergangsbestimmungen kommt im vorliegenden Zusammenhang wohl nicht in Betracht. So bedeutete etwa die befristete – für eine Übergangszeit gewährte – Fortgeltung des Hälftesteuersatzes eine ungerichtfertigte Benachteiligung der überwiegenden Zahl der von der Regelung betroffenen Steuerpflichtigen. Ihnen wäre die vorzeitige Veräußerung des Betriebes wohl kaum zumutbar. Die Abmilderung der Abschaffung des Hälftesteuersatzes durch Festsetzung einer Übergangsfrist käme im Ergebnis einer Begünstigung kurzfristiger unternehmerischer Beteiligungen, insbesondere in Gestalt von Veranlagungsmodellen, gegenüber anderen Unternehmen gleich. Möglicherweise läge darin sogar eine unsachliche Ungleichbehandlung. Den Ausschlag gibt aber die folgende Überlegung: Noch nie hat der VfGH eine Übergangsbestimmung für erforderlich gehalten, in deren Genuß nur ein verhältnismäßig kleiner Teil der von der geänderten Bestimmung betroffenen Normadressaten käme.

Zuletzt ist dem Gesetzgeber zu konzедieren, daß er in Gestalt der Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Kalenderjahre ohnehin für eine – wenn auch nur bei betraglich nicht ins Gewicht fallenden Veräußerungsgewinnen wirksame – Abmilderung gesorgt hat. Zusätzlich gewährt § 37 Abs 5 EStG unverändert den Hälftesteuersatz, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch Tod, Erwerbsunfähigkeit oder Alter (typischerweise) erzwungen wird. Für eine Milderung der Folgen der Beseitigung des Hälftesteuersatzes wurde somit ohnehin vorgesorgt, wenn auch nicht in Gestalt einer Übergangsbestimmung.

7. Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG

7.1. Eingriff von erheblichem Gewicht

Die Firmenwertabschreibung gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF beabsichtigte eine (teilweise) Gleichstellung des Anteilerwerb/Verschmelzung-Modells mit dem Un-

⁹⁴) Vgl nur *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 37 RZ 8; *Doral/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I² 214.

⁹⁵) 621 BlgNR 17. GP S 85.

ternehmenskauf im Wege der Einzelrechtsnachfolge (oben 1.2.3.). Beim Unternehmenskauf hat der Käufer die erworbenen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen, soweit dies durch den Gesamtkaufpreis gedeckt ist. Ist der Kaufpreis höher als die Summe der Teilwerte, darf der Käufer dennoch den verbleibenden Betrag nicht als Verlust steuerwirksam absetzen⁹⁶⁾; der Restbetrag kann gem § 8 Abs 3 EStG als Firmenwert gleichmäßig verteilt auf 15 Jahre abgesetzt werden.

Beim Anteilsverkauf/Verschmelzung-Modell, das aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge mit erheblichen zivilrechtlichen Vorteilen verbunden ist, bestand diese Möglichkeit bis zum UmgrStG nicht. Die Erwerber-Holding hatte die gekauften Anteile mit den Anschaffungskosten, die auch den Firmenwert der Zielgesellschaft abdeckten, zu aktivieren. Nahm die Holding die Zielgesellschaft durch Verschmelzung auf, entstand in der Höhe der Differenz zwischen dem (höheren) wegfallenden Beteiligungsansatz und dem an dessen Stelle tretenden Buchwert des Betriebes der Zielgesellschaft ein Buchverlust. Dieser entfiel auf die stillen Reserven und den Firmenwert. Während der Buchverlust nach dem StruktVG steuerneutral war, konnte die Firmenwertkomponente des Buchverlustes gem §§ 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG, 8 Abs 3 EStG innerhalb von 15 Jahren steuerwirksam abgesetzt werden⁹⁷⁾.

Danach liegt auf der Hand, daß die Beseitigung der Firmenwertabschreibung auch aufgrund solcher Transaktionen, die vor dem Inkrafttreten des StruktAnpG im Vertrauen auf die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung vorgenommen wurden, ein „Eingriff von erheblichem Gewicht“ ist: War dies im Falle einer 60%igen Reduktion der zulässigen Investitionsrücklage (*Erk vom 6. 3. 1992*) der Fall, so muß dies für die *gänzliche Beseitigung* einer Absetzmöglichkeit erst recht gelten. Auch im Falle des *Erk vom 16. 6. 1995* hatte der VfGH offenkundig keine Bedenken, den Entfall des *Verlustvortrags beschränkt Steuerpflichtiger* als „Eingriff von erheblichem Gewicht“ einzuordnen. Hinzu kommt, daß angesichts der auf die künftigen Ertragsaussichten abstellenden, modernen Unternehmensbewertungsmethoden⁹⁸⁾ die marktüblichen Kaufpreisbeträge – jedenfalls bei ertragsstarken Unternehmen – zu einem erheblichen, nicht selten zum überwiegenden Teil nicht auf den Wert der Un-

ternehmenssubstanz, sondern auf den Firmenwert entfallen. Oft ließen sich durch „strategische Überlegungen“ motivierte Kaufpreisbeträge nicht einmal ertragswerttheoretisch rechtfertigen⁹⁹⁾. Vor allem in der Hochphase der M&A-Transaktionen der letzten Jahre wurden demgemäß sehr hohe Kaufpreise erzielt, deren Finanzierung vielfach nur unter Berücksichtigung der Steuerminde- rung aufgrund von Firmenwertabschreibungen nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF gesichert erschien. In solchen Fällen kann die Beseitigung der Firmenwertabschreibung durchaus zur Gefährdung des Käufer-Unternehmens führen.

Beispiel:

Bei einem nachhaltigen Jahresgewinn von 100 ergibt ein – mit den Erfahrungen der letzten Jahre durchaus im Einklang stehendes – Kurs-Gewinnverhältnis (KGV) von 15¹⁰⁰⁾ einen Kaufpreis von 1500. Dieser soll zu 500 auf den Substanzwert und zu 1000 auf den Firmenwert entfallen. Wird der Kaufpreis zu 1/3 mit Eigenkapital und zu 2/3 mit Fremdkapital finanziert¹⁰¹⁾, betragen die Rückzahlungen auf einen Kredit von 1000 mit einer Laufzeit von 15 Jahren bei einem Zinssatz von 6 % (und monatlichen Kreditraten) jährlich 101,26. Die Steuerminde- rung aufgrund der Firmenwertabschreibung von 22,67 jährlich (Firmenwert von 1000 : 15 = jährliche Firmenwertabschreibung von 66,67 x 34 % KöSt = jährliche Steuerminde- rung von 22,76) hätte den Jahresgewinn vor Firmenwertabschreibung von 100 auf 122,67 erhöht. Selbst wenn man allfällige sonstige Abschreibungen beiseite läßt, hätte der Cash flow aufgrund dieser Kalkulation zur Finanzierung der Rückzahlungen von jährlich 101,26 ohne weiteres ausgereicht. Entfällt die Steuerabzugsfähigkeit der Firmenwertabschreibung hingegen, besteht bei einem Jahresüberschuß von nur 100 ein Liquiditätsfehlbetrag. Die Rückführung des Kredits hängt dann davon ab, daß der Cash flow aufgrund sonstiger Abschreibungen höher ist. Freilich kann man davon ausgehen, daß nach einem Zeitraum von 5 bis 6 Jahren keinerlei Abschreibungen mehr zur Verfügung stehen, die auf Investitionen zurückgehen, die noch vom Veräußerer finanziert wurden. Der Cash flow aus Abschreibungen, die bereits auf Käuferinvestitionen beruhen, wird aber in der Regel zur Bedienung der Investitionsfinanzierung erforderlich sein.

Dramatischer sind die Auswirkungen des Wegfalls der Firmenwertabschreibung, wenn der Kaufpreis und/oder der Fremdkapitalanteil im Rahmen der Kaufpreisfinanzierung höher waren. Vor allem bei MBO-Transaktionen war letzteres in den letzten Jahren keine Seltenheit¹⁰²⁾.

7.2. Berechtigtes Vertrauen

Auf den ersten Blick gleicht die Rechtslage jener im Zusammenhang mit den Sonderabsetzungen für Assanie- rungsaufwendungen: In beiden Fällen tätigten die Steuerpflichtigen Investitionen und kalkulierten Steuerminde- rungen aufgrund von Abschreibungen aufgrund dieser Investitionen ein, in beiden Fällen sollten sich die in Aussicht gestellten Steuerminde- rungen erst während eines längeren Zeitraumes, eben des Abschreibungszeit-

⁹⁶⁾ Dem Aktivierungswahlrecht nach § 203 Abs 5 HGB steht somit ein steuerliches Aktivierungsgebot gegenüber: vgl nur *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 8 Rz 34.

⁹⁷⁾ Zur Funktionsweise vgl etwa *Hügel*, *ecolex* 1991, 877; *Wiesner*, SWK 1992, A I 125 ff; *Bruckner*, RdW 1993, 197 ff; *Baumann*, SWK 1994, D 31 ff; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG² § 3 Rz 4 ff; weiters *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung 512, 548 ff.

⁹⁸⁾ Überblick bei *Tichy*, Unternehmensbewertung (1990); *Busse von Colbe/Coenenberg* (Hrsg.), Unternehmensakquisition und Unternehmensbewertung (1992); *Copeland/Koller/Murrin*, Unternehmenswert (1993); *Großfeld*, Unternehmens- und Anteilsbewertung im Gesellschaftsrecht³ (1994); *Sieben/Schildbach*, Zum Stand der Entwicklung der Lehre von der Bewertung ganzer Unternehmungen, DStR 1979, 455; *Seetzen*, Unternehmensbewertung im Spruchstellenverfahren, WPg 1991, 166; *Nadvornik*, Aktuelle Entwicklung in der Unternehmensbewertung, RWZ 1991, 58; *Pemöller*, Stand und Entwicklung der Unternehmensbewertung, DStR 1993, 409; *Nadvornik*, Finanzwirtschaftliche Unternehmensbewertung, RWZ 1995, 374.

⁹⁹⁾ Nachweise bei *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung (1993) 209.

¹⁰⁰⁾ Vgl etwa *Hamerle*, Probleme der Unternehmensbewertung, in *Hanzel/Wunderbaldinger* (Hrsg.), Mergers & Acquisitions in Austria (1993) 170 f.

¹⁰¹⁾ Vgl den 60%igen Fremdfinanzierungsanteil bei der Anteilsverkauf/Verschmelzung-Transaktion, die Gegenstand der E des OGH vom 25. 6. 1996 JBl 1997, 108 (mit Anm *Hügel*) war.

¹⁰²⁾ Kurze Beschreibung der Finanzierungscharakteristika von MBO(LBO)-Transaktionen bei *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung (1993) 513 ff mwN.

raumes, realisieren. Durch den nachträglichen Wegfall der Abschreibungen greift das Gesetz in die Kalkulationen ein, die die Steuerpflichtigen bei Vornahme der Investition angestellt haben. Die Intensität des Eingriffs ist hier sogar höher, denn die Firmenwertabschreibung wird zur Gänze beseitigt, während an die Stelle der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen immerhin die Normal-AfA getreten ist.

Allerdings ist – wie ausgeführt (4.2.2.) – der Gesetzgeber im Regelfall nicht gehindert, die Rechtslage für die Zukunft zu ändern. Vielmehr müssen „besondere Gründe“ für die Schutzwürdigkeit des Vertrauens auf die Fortgeltung der Rechtslage vorliegen. Dies ist nach Ansicht des VfGH einmal der Fall, wenn eine Vorschrift bestimmte Investitionen fördern sollte. Hier könnte sich die Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG von der Gewährung von Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen doch in relevanter Weise unterscheiden. Es ist nämlich fraglich, ob § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG, wie die Gewährung von Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen, die Steuerpflichtigen zu Investitionen „motivieren und veranlassen“ sollte.

Man könnte geneigt sein, die Antwort auf diese gleichheitsrechtlich relevante Frage im steuerrechtlichen Zweck der Firmenwertabschreibung zu suchen. Entsprechen Abschreibungen dem tatsächlichen Wertverzehr, liegt in ihrer „Gewährung“ wohl kein „motivierender und veranlassender“ Investitionsanreiz. Vielmehr ist die steuerliche Absetzbarkeit eine notwendige Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips, das eben nur die Besteuerung des (richtig ermittelten) Gewinns erlaubt. Die Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG ist von einem Sinken des Unternehmenswerts indessen unabhängig¹⁰³⁾. Mehr noch: Eine „Abnutzung“ im eigentlichen Sinne, also eine Entwertung während einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, ist beim Firmenwert nach richtiger Ansicht nicht denkbar, weil der Firmenwert kein (durch Gebrauch abzunutzender) Gegenstand, sondern lediglich eine „Berechnungsdifferenz“, eben der Unterschied zwischen dem Gesamtunternehmenswert und dem Substanzwert ist¹⁰⁴⁾. Zurecht wird die Einordnung des Firmenwerts in den §§ 6 Z 1 Satz 2, 8 Abs 3 EStG als „abnutzbares Wirtschaftsgut“ demgemäß als *Fiktion* angesehen¹⁰⁵⁾. Findet § 8 Abs 3 EStG – entgegen der Überschrift des § 8 EStG – seinen Grund somit nicht in einem auf einer betriebsgewöhnlichen Nutzung beruhenden Wertverzehr, handelt es sich somit nicht um die Berücksichtigung eines „tatsächlichen“ Aufwandes, liegt es nahe, § 8 Abs 3 EStG als *Begünstigungsnorm* einzuordnen, weil die Steuererminderung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu erklären ist. Die Erleichterung von Unternehmenskäufen ist auch volkswirtschaftlich sinnvoll, dient sie doch der Bereinigung von Unternehmensstrukturen und der Ablöse erfolgloser Eigentümer im Interesse optimaler Allokation der Verfügungsmöglichkeiten über unternehmerische Ressourcen. Tatsächlich spricht somit einiges dafür, daß § 8 Abs 3 EStG die Finanzierung von Unternehmenskäufen er-

leichtern soll, und Gleiches müßte dann auch für § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF gelten.

Gegen die Einordnung der Firmenwertabschreibung als (systemdurchbrechende) Begünstigung wird freilich eingewendet¹⁰⁶⁾, daß sie bloß die doppelte Besteuerung von Gewinnen verhindere. Der im Rahmen des Veräußerungsgewinnes beim Verkäufer besteuerte Firmenwert entspreche den diskontierten Zukunftserträgen, somit gerade jenen Gewinnen, die der Käufer aus dem erworbenen Unternehmen erziele und der Besteuerung zu unterwerfen habe. Hier sei ein komplementärer Absetzposten vonnöten. Ohne § 8 Abs 3 EStG würde der Ausgleich erst im Zuge der Betriebsaufgabe, durch die steuerminimierende Ausbuchung des (wertlos gewordenen) „Wirtschaftsgutes Firmenwert“ erfolgen¹⁰⁷⁾. Demgegenüber zeige die Praxis der Unternehmensübernahmen, daß der durch die Kaufpreise abgeholte Unternehmensmehrwert kalkulatorisch zum größten Teil, wenn nicht zur Gänze, auf die für die ersten Jahre nach der Übernahme prognostizierten Gewinne entfalle. Es sei daher systemkonform, daß § 8 Abs 3 EStG die beschriebene Doppelbesteuerung durch eine bereits in der Zeit unmittelbar nach dem Erwerb eröffnete Absetzung neutralisiere.

Die Einordnung der Firmenwertabschreibung ist somit durchaus zweifelhaft. Es überrascht daher auch nicht, daß den Materialien zu den §§ 8 Abs 3 EStG, 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF keine Hinweise darauf zu entnehmen sind, ob die Reaktoren Unternehmenskäufe im Wege einer Begünstigungsnorm fördern wollten. Die Beantwortung der Frage, ob aus „besonderen Gründen“ auf die Fortgeltung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG vertraut werden durfte, stößt daher auf den ersten Blick auf Schwierigkeiten. Dies zeigt sich bei einem Vergleich mit dem markantesten Erk des VfGH zu einer „unecht rückwirkenden“ Steuervorschrift, dem *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*: Das EnFG sollte gezielt Anreize für bestimmte energiewirtschaftlich erwünschte Investitionen schaffen. Ob § 8 Abs 3 EStG oder § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF Unternehmenskäufe gezielt fördern sollte, ist aber gerade sehr zweifelhaft.

Dennoch ist die Vertrauenssituation des Unternehmenskäufers nicht anders als diejenige eines Unternehmers, der sich unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des EnFG zur Vornahme energiewirtschaftlicher Investitionen anschickte. In beiden Fällen geht es um Steuervorschriften, die die Grundlage *vergleichsweise kurzfristiger Planungen* zur Finanzierung von *erheblichen Investitionen* bildeten. Hinzu kommt, daß § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF einen erheblichen Nachteil des Verschmelzung/Anteilserwerb-Modells gegenüber dem Unternehmenskauf im engeren Sinne („asset deal“) ausgleichen sollte (dazu oben 1.2.3.). Kann man dem Gesetzgeber möglicherweise nicht den Willen unterstellen, Unternehmenskäufe *generell* zu fördern, so hat er doch bewußt Anreiz geschaffen, daß sich Steuerpflichtige *aus steuerlichen Gründen gerade des Anteilserwerb/Verschmelzung-Modells bedienten*. Indem das Ge-

¹⁰³⁾ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 8 Rz 3.

¹⁰⁴⁾ *Moxter*, Die Geschäftswertbilanzierung in der Rechtsprechung des BFH und nach EG-Bilanzrecht, BB 1979, 741, 745 f; *Wagner*, Der Firmenwert in der Steuerbilanz – Ein ertragswertorientiertes Abschreibungsverfahren, WPg 1980, 470 ff; *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung 307 f, 326 ff; *Hügel*, Umgründungsbilanzen (1997) Rz 4.29.

¹⁰⁵⁾ ErläutRV des EStG 1988: 621 BlgNR 17. GP S 71; *Ruppe* GesRZ 1988, 190; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 8 Rz 3; *Doralt*, EStG² § 8 Rz 36. Ebenso für die BRD *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 240 mwN.

¹⁰⁶⁾ Diskussionsbeiträge von *Bruckner*, *Platzer* und *Wiesner* in meinem Seminar am 20. 5. 1997.

¹⁰⁷⁾ Darin liegt der Unterschied zu anderen nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern, etwa einem Grundstück. Steht dieses mit dem Verkehrswert zu Buche, ist die Entnahme – etwa bei Betriebsaufgabe – zu Recht mit keiner Steuererminderung verbunden, denn der Steuerpflichtige übernimmt diesen Wert in das Privatvermögen. Der Firmenwert ist jedoch spätestens bei der Betriebsaufgabe entwertet.

setz das Anteilswerb/Verschmelzung-Modell dem Unternehmenskauf im engeren Sinn annäherte, hat es dazu beigetragen, daß Steuerpflichtige eben gerade *nicht einen Asset deal vornehmen*, sondern das Anteilswerb/Verschmelzung-Modell wählen¹⁰⁸). Der Asset deal hätte aber zur Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG berechtigt, die das StruktAnpG nicht angetastet hat¹⁰⁹). Wie im Falle des *Erk vom 26. 6. 1991 – Reduktion der Investitionsrücklage* – hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen (rückwirkend) „die Möglichkeit (genommen), ... sich in voller Kenntnis der steuerlichen Folgen seines Verhaltens zwischen einer steuerbegünstigten Investition (hier: dem Asset deal)“ und einer Alternativmaßnahme „zu entscheiden“.

Aufgrund dieser Vertrauensinvestition, die durch das Gesetz veranlaßt wurde, ist das Vertrauen des Unternehmenskäufer, der mit der Fortgeltung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF rechnete, sogar schutzwürdiger als jenes der Steuerpflichtigen im Falle des *Erk vom 16. 12. 1993 – Energieförderungsgesetz*: Die Energieförderungsrücklage konnte – wie oben ausgeführt (4.2.2.) – ohne Investition (Anschaffung) gebildet werden. Für das Eingreifen gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes hat der VfGH es genügen lassen, daß durch die Einschränkung der Möglichkeiten zur Verwendung der Energieförderungsrücklage „möglicherweise“ Finanzplanungen vereitelt worden seien. Angesichts der typischerweise mit einem Unternehmenskauf verbundenen hohen Investitionen und der erheblichen Bedeutung der Firmenwertabschreibung für die Finanzierung des Kaufpreises muß das Vertrauen des Unternehmenskäufer auf die Fortgeltung der mit der Transaktion notwendigerweise verbundenen Firmenwertabschreibung erst recht schutzwürdig sein. Soll die „Möglichkeit“ der Durchkreuzung von Finanzplanungen den Vertrauensschutz begründen, der (tatsächliche) Entzug einer Steuerminderung in Millionenhöhe, der in manchen Fällen das Käuferunternehmen existentiell bedrohen kann, hingegen nicht?

Der Gesetzgeber hätte daher aus Anlaß der Streichung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG eine Übergangsregelung für Firmenwertabschreibungen aufgrund von Alttransaktionen treffen müssen.

7.3. Keine sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Vertrauensschutzes

Bereits *Lang*¹¹⁰) hat darauf hingewiesen, daß – ungeachtet der Meinungsunterschiede über die Systemgerechtigkeit des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG (Nachweise oben 1.2.3.) – keine Zweifel an der Verfassungskonformität dieser Bestimmung entstanden sind. Die Beseitigung einer allfälligen Gleichheitswidrigkeit kommt daher nicht als Rechtfertigungsgrund in Betracht. Ganz im Gegenteil: Wie ich an anderer Stelle nachgewiesen habe, beinhaltet die steuerliche Einordnung des Anteils-

werb/Verschmelzung-Modells vor dem UmgrStG eine gravierende Schlechterstellung des Erwerbers gegenüber dem „regulären“ Unternehmenskäufer¹¹¹). Die Wiederherstellung dieser Rechtslage durch das StruktAnpG beseitigt daher keineswegs eine Gleichheitswidrigkeit; sie führt vielmehr zu einer zumindest steuersystematisch abzulehnenden Differenzierung.

Die Entlastung des Bundeshaushaltes scheidet als Rechtfertigung aus, weil dieses Ziel nicht einseitig zum Nachteil des Erwerbers im Rahmen des Verschmelzung/Anteilswerb-Modells verwirklicht werden darf (vgl 4.3.4.)¹¹²).

8. Präzisierung der allgemeinen Voraussetzungen gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

Das Beispiel der Firmenwertabschreibung unterstreicht die Bedeutung der *Vertrauensinvestition* für das Vorliegen „berechtigten Vertrauens“. Ferner bestätigt es das – bereits oben herausgearbeitete (4.2.2.) – Erfordernis eines *spezifischen Zusammenhanges* zwischen der Vertrauensinvestition und der gesetzlichen Norm, auf deren Fortgeltung bei Vornahme der Investition vertraut wird. Nicht auf die Fortgeltung jeder beliebigen Rechtsfolge darf schutzwürdig vertraut werden; vielmehr muß es sich um eine Rechtsfolge handeln, die – wenn auch erst künftig eintretend – mit der Vornahme der Investition unmittelbar verknüpft ist und wegen ihrer begünstigenden wirtschaftlichen Wirkung typischerweise bei Vornahme der Investition einkalkuliert wird. Dies ist insbesondere bei den steuerrechtstypischen Rechtsfolgen der Abschreibung und der von einer Investition (Anschaffung, uU Herstellung) abhängigen steuerfreien Rücklage (zB Investitionsfreibetrag) der Fall. Beide Formen der Steuerminderung sind mit der Investition unmittelbar verknüpft – nämlich *Rechtsfolgen der Investition* – und typischerweise Gegenstand der bei Vornahme der Investition angestellten *Kalkulation*. Diese spezifische Verknüpfung prägt die besondere Intensität der Vertrauenssituation: Reduziert man die Investition nicht auf den juristischen Tatbestand „Kauf“ oder „Werkvertrag“, sondern berücksichtigt man, daß es sich um eine wirtschaftliche Disposition handelt, die in aller Regel mit Blick auf Zukunftserträge erfolgt, erkennt man, daß die Abschreibungen oder die Bildung einer steuerfreien Rücklage nicht bloß Rechtsfolgen, sondern untrennbare Bestandteile der Investitionsentscheidung sind.

Gleichzeitig werden wertungsmäßige Zusammenhänge zwischen echter und unechter Rückwirkung deutlich: Es kann nämlich keinen Unterschied machen, ob der Vorteil – wie zB beim Investitionsfreibetrag – eine bereits im Zeitpunkt der Investition eintretende Rechtsfolge ist¹¹³).

¹⁰⁸) So überzeugend *Lang*, ÖStZ 1996, 273.

¹⁰⁹) Ob die durch die Aufhebung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF bewirkte Differenzierung gegenüber der Firmenwertabschreibung nach § 8 Abs 3 EStG – unabhängig von der in der Benachteiligung von Alttransaktionen liegenden Vertrauensschutzproblematik – sachlich gerechtfertigt ist, kann hier nicht untersucht werden.

¹¹⁰) ÖStZ 1996, 275 f.

¹¹¹) *Hügel*, Zur Kritik an der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG, *ecolx* 1995, 509.

¹¹²) Ebenso *Lang*, ÖStZ 1996, 273.

¹¹³) Es bleibt außer Betracht, daß der Abgabenanspruch – und damit der steuermindernde Effekt der Rücklagenbildung – gem § 4 Abs 2 Z 2 BAO erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraumes entsteht. Dabei handelt es sich lediglich um eine steuerrechtliche Frage, der der VfGH – anders als das deutsche Bun-

oder sich – wie im Falle von Abschreibungen – erst innerhalb mehrerer Jahre einstellt. Die Beseitigung von Abschreibungen in Folgejahren trifft den Investor im Prinzip so schwer wie der – echt rückwirkend erfolgende – Entzug des Investitionsfreibetrages bereits mit Wirkung für das Wirtschaftsjahr der Investition. In beiden Fällen darf der Vorteil nicht nach Vornahme der Investition entzogen werden. Ob der Vorteil wegen seiner steuerrechtlichen Ausgestaltung erst in künftigen Perioden oder bereits im Wirtschaftsjahr der Investition lukriert worden wäre, rechtfertigt keine Differenzierung, wenn der Vorteil gleichzeitig Rechtsfolge und Kalkulationsgrundlage der Investition ist. Plastisch läßt sich dies anhand der Beseitigung der Sonderabsetzungen für Assanierungsaufwendungen zeigen, denn sie verwirklicht beide Arten der Rückwirkung: Bei einer zwischen dem Beginn des Veranlagungszeitraumes für das Kalenderjahr 1996¹¹⁴⁾ (in der Regel der 1. 1. 1996) und dem Tag nach der Kundmachung des StruktAnpG (1. 5. 1996) vorgenommenen Assanierungsinvestition wurde die – durch die Investition bereits „erworbene“ – Sonderabsetzung für die Veranlagung 1996 (jedenfalls hinsichtlich der ersten 4 Monate) echt rückwirkend beseitigt. Hinsichtlich der übrigen Sonderabsetzungen handelt es sich hingegen um eine unechte Rückwirkung. Differenzierender Vertrauensschutz wäre hier fehl am Platze¹¹⁵⁾.

Gleichzeitig liefert das Erfordernis des spezifischen Zusammenhanges zwischen der Vertrauensinvestition und der Norm, auf deren Fortgeltung vertraut wird, die notwendige Abgrenzung gegenüber nicht geschützten Erwartungshaltungen. Denn, wie der VfGH zutreffend betont, kann gleichheitsrechtlicher Vertrauensschutz nur unter „besonderen Umständen“ eingreifen. Nur wenn diese Voraussetzungen ausreichend selektiv sind, ist gewährleistet, daß Vertrauensschutz die Ausnahme bleibt, die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers nicht über Gebühr beschränkt wird.

Aufgrund der oben herausgearbeiteten Kriterien scheidet Vertrauensschutz zunächst aus, wenn keine Vertrauensinvestition vorliegt. Die begünstigte Verrechnung oder Verwendung einer Rücklage, die – unabhängig von einer Investition – zu Lasten des steuerfreien Gewinnes gebildet werden konnte, darf nachträglich beseitigt werden (so im Falle des *Erk vom 17. 12. 1993 – Auflösung der Investitionsrücklage*). Gleiches gilt, wenn die nachträglich geänderte Norm nicht typischerweise Kalkulationsgrundlage von Investitionen ist. So lagen die Dinge im Falle des *Erk vom 21. 6. 1993 – Spekulationsfrist*: Die Dauer der Spekulationsfrist wird beim Grundstückskauf nicht typischerweise einkalkuliert. Grundstücke wer-

den eben nicht stets oder auch nur überwiegend für Zwecke des kurzfristigen Weiterverkaufs angeschafft. Das Eingehen einer mitunternehmerischen Beteiligung oder die Vornahme von Aufwendungen, die zur Schaffung eines Firmenwertes führen, mögen im Vertrauen auf den im Falle der Betriebs- oder Anteilsveräußerung zur Anwendung gelangenden Halbsatz gem § 37 EStG aF erfolgt sein; typische Kalkulationsgrundlage war die begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinnes indes nicht. Gleichzeitig war die Anwendung des Halbsatzes nicht Rechtsfolge der Investition oder Aufwendung (sondern Rechtsfolge der Veräußerung des Betriebes oder Mitunternehmeranteils). Dem Erfordernis der Rechtsfolgenverknüpfung mit der Investition kommt jedoch durchaus eigenständige Bedeutung zu: So wird in die Kalkulation jeder namhaften Investition zwar der für die laufende Besteuerung maßgebliche Steuersatz einfließen; dennoch liegt auf der Hand, daß Vertrauensschutz gegen künftige Steuersatzänderungen nicht in Betracht kommt. Die Besteuerung des Gewinns künftiger Perioden ist keine Rechtsfolge heute vorgenommener Investitionen¹¹⁶⁾.

Das Erfordernis der Rechtsfolgenverknüpfung ist durch die spezifische Regelungstechnik des Abgabenrechts bedingt. Steuererminderungen sind hier in der Regel Rechtsfolgen von Investitionen. Eine intensivere Form der Verknüpfung ist nicht denkbar. Demgemäß hat Vertrauensschutz hier besonders hohe Überzeugungskraft. Ob das Erfordernis der Rechtsfolgenverknüpfung auf Vertrauensenttäuschungen auf anderen Rechtsgebieten zu übertragen ist, muß hier offenbleiben. Bedient sich ein anderes Rechtsgebiet durchwegs schwächerer Formen der Verknüpfung von Vertrauensinvestition und in Aussicht gestelltem Vorteil, könnte Vertrauensschutz auch unabhängig von einer Rechtsfolgenverknüpfung eintreten.

9. Zusammenfassung der Ergebnisse

9.1. Allgemeine Voraussetzungen des gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutzes

Rückwirkend belastende Abgabenvorschriften verstoßen unter den folgenden Voraussetzungen gegen den Gleichheitssatz (Art 7 B-VG):

9.1.1. Es muß ein *Eingriff von erheblichem Gewicht* vorliegen. Dies ist der Fall, wenn die Möglichkeit, eine Steuererminderung in Anspruch zu nehmen, ganz beseitigt wird. Gleiches gilt aber auch dann, wenn bloß die Voraussetzungen der Steuererminderungsmöglichkeit eingeschränkt werden (3.2.k, 3.2.m) oder wenn die Höhe der Steuererminderungsmöglichkeit erheblich reduziert wird (3.2.i: Reduktion der Investitionsrücklage von 25 % auf 10 %). Die Minderung von Sonderausgaben um 25 % bzw um 10.000 S wurde hingegen nicht beanstandet (3.2.d).

9.1.2. Der Steuerpflichtige wird in seinem *Vertrauen auf die Rechtslage* enttäuscht. Nur Vertrauen auf die *klare Rechtslage* ist schutzwürdig. Vertrauensschutz scheidet demgegenüber aus, wenn die Rechtslage mehrere Deutungen erlaubte (4.2.).

9.1.3. Nicht *jedes* Vertrauen auf die Rechtslage wird geschützt. Nach der Judikatur des VfGH muß es sich vielmehr um ein „*berechtigtes Vertrauen auf die Rechtslage*“ handeln. Hier ist zwischen den Fällen der „*echten*“

desverfassungsgericht (vgl etwa die Kritik bei *Tipke/Lang, Steuerrecht*⁴ [1994] Rz 174 f sowie zuletzt im Zusammenhang mit der auch in der BRD beabsichtigten Beseitigung des Hälftesteuersatzes auf Veräußerungsgewinne: *Felix*, BB 1997, 494) – zu Recht nie Beachtung geschenkt hat. Beanstandet wurde vielmehr regelmäßig die auf den Beginn des Veranlagungszeitraumes angeordnete Rückwirkung eines noch während des Veranlagungszeitraumes kundgemachten Gesetzes (vgl oben 3.2.i., 3.2.m., 3.2.o.).

¹¹⁴⁾ Beginn der Rückwirkung gem § 124a Z 2 EStG.

¹¹⁵⁾ Allerdings ist die echte Rückwirkung wegen des Verfassungsranges des § 124a EStG nur beschränkt verfassungsrechtlich angreifbar (siehe oben 2.2.).

¹¹⁶⁾ Nur für die laufende Periode kann der Gesetzgeber den Steuersatz nicht (echt rückwirkend) ändern.

Rückwirkung“ und der „unechten Rückwirkung“ zu unterscheiden:

9.1.3.1. *Echte Rückwirkung* liegt vor, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines *bereits (vollständig) verwirklichten Tatbestandes* nachträglich ändert. Dies ist in der Regel (vorbehaltlich „besonderer Umstände“, die die Rückwirkung verlangen – 9.1.4.) unzulässig. Das Vertrauen auf die nach aktuell geltendem Recht aufgrund einer Disposition („Vertrauensinvestition“) bereits eingetretene Rechtsfolge ist ohne zusätzliche Voraussetzungen schutzwürdig (4.2.1.).

9.1.3.2. *Unechte Rückwirkung* hingegen liegt vor, wenn Dispositionen im Vertrauen auf *zukünftige Rechtsfolgen* getätigt werden und der Gesetzgeber das Gesetz vor Eintritt dieser zukünftigen Rechtsfolgen ändert. Da der Normadressat grundsätzlich nicht auf die Fortgeltung der Rechtslage vertrauen darf, greift Vertrauensschutz nur dann ein, wenn „*besondere Umstände*“ vorliegen. Dies hat der VfGH bejaht, wenn das Gesetz „gezielt Anreize für Investitionen“ schafft, wenn das Gesetz zur Investition „*veranlaßt und motiviert*“. Allgemein formuliert erfordert dies einen spezifischen Zusammenhang zwischen der Vertrauensinvestition und der Norm, auf welche bei Vornahme der Investition vertraut wird: Die Norm muß an die Investitionen als Rechtsfolge einen (in der Zukunft eintretenden) Vorteil knüpfen. Dieser Vorteil muß typischerweise Kalkulationsgrundlage der Investition sein. Dann darf der Gesetzgeber den Vorteil nach Vornahme der Investition nicht beseitigen (4.2.2., 8.).

9.1.4. Es liegen keine *besonderen Umstände* vor, die die Rückwirkung verlangen. Als derartige Rechtfertigungsgründe kommen in Betracht: die Vermeidung anderer Gleichheitswidrigkeiten (4.3.1.), in begrenztem Umfang die Verhinderung von Vorziehmaßnahmen (4.3.2.), die Abwendung einer der Allgemeinheit unmittelbar drohenden Gefahr (4.3.3.). Die Entlastung des Bundeshaushaltes kann allgemeine Opfer, nicht aber Sonderopfer rechtfertigen (4.3.4.). Die Berichtigung eines legislativen Versehens rechtfertigt, von der Berichtigung eines unklaren Gesetzes abgesehen, keine rückwirkende Belastung (4.3.1.).

9.2. Strukturanpassungsgesetz 1996

Die Untersuchung einzelner Bestimmungen des StrukturAnpG hat folgendes ergeben:

9.2.1. §§ 8 Abs 2, 28 Abs 3 Z 3 EStG aF sollten die Steuerpflichtigen zu *Assanierungsaufwendungen nach dem Stadterneuerungsgesetz* „*veranlassen und motivieren*“. Durch die Beseitigung der Sonderabsetzungen wird jenen Steuerpflichtigen, die Assanierungsaufwendungen im Vertrauen auf die genannte Regelung vorgenommen haben, die Aufwendungen aber mangels Ablaufs des 15jährigen Absetzungszeitraumes noch nicht zur Gänze steuerwirksam verrechnen konnten, ein Teil des in Aussicht genommenen Steuervorteils entzogen. Nach der Judikatur des VfGH zum gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz verstößt die Beseitigung der Sonderabsetzungen mit Wirkung auch für Altinvestitionen gegen das Gleichheitsgebot (5.). Gute Gründe sprechen dafür, daß die Aufhebung bereits mit Wirkung für den Zeitraum vom 1. 5. bis 31. 12. 1996 angefochten werden kann. Jedenfalls ist dies aber ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1997 der Fall (2.2.).

9.2.2. Die Beseitigung des *Hälftesteuersatzes auf Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen* (§§ 24, 37 Abs 2 Z 1 EStG aF) mit Wirkung ab 1. 5. 1996 ist nach der bisher vorliegenden Judikatur des VfGH mit hoher Wahrscheinlichkeit kein gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz verstoßender Eingriff in berechtigtes Vertrauen der Steuerpflichtigen (6.).

9.2.3. Die *Firmenwertabschreibung gem § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF* war bei Unternehmensakquisitionen, die nach dem Anteilerwerb/Verschmelzung-Modell abgewickelt wurden, eine wesentliche Kalkulationsgrundlage des Käufers. Vielfach wurden Käufer durch § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF veranlaßt, keinen Unternehmenskauf (Asset deal) durchzuführen. Die Beseitigung der Firmenwertabschreibung ab der Veranlagung 1997 mit Wirkung auch für Alttransaktionen greift daher in das berechnete Vertrauen der Steuerpflichtigen ein. In manchen Fällen mag die Belastung des Cash flow als Folge des Wegfalls der Steuererminderung sogar den Bestand des Käufer-Unternehmens gefährden. Da dieser Eingriff schwerwiegender ist als die Eingriffe in jenen Fällen, in denen der VfGH eine gleichheitswidrige Vertrauensenttäuschung angenommen hat, verstößt die Beseitigung der Firmenwertabschreibung mit Wirkung auch für Alttransaktionen gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (7.).

RdW Österreichisches
Recht
der Wirtschaft

Monatlich Aktuelles aus Wirtschaftsrecht –
Arbeitsrecht – Steuerrecht.
Für den Unternehmer und seinen Berater.

Erscheint monatlich.
Jahresabonnement 1997 S 1.450,-

Verlag
Orac