

## Zur Ausschaltung des Grundrechtsschutzes im StruktAnpG 1996\*)

Im StruktAnpG 1996 wurden der Grundrechtsschutz der Steuerpflichtigen und die Prüfungskompetenz des VfGH planmäßig durch Verfassungsbestimmungen ausgeschlossen. Der nachstehende Beitrag gelangt zu dem Ergebnis, daß diese verfassungsrechtliche Immunität gegen Art 44 Abs 3 B-VG verstößt. Das StruktAnpG 1996 unterliege daher uneingeschränkt der Normenkontrolle durch den VfGH.

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

In seinem Gutachten zum 13. Österreichischen Juristentag untersucht *Barfuß* „Grenzen der Verfassungsänderung“<sup>1)</sup>. In dieser gedankenreichen Abhandlung wecken vor allem zwei Aussagen das Interesse des Steuerjuristen:

1. Verfassungsgesetze, die in den Kernbereich der verfassungsrechtlichen Grundordnung eingreifen, verstoßen gegen Art 44 Abs 3 B-VG, wenn sie nicht einer Volksabstimmung unterzogen wurden. Zum Kernbereich der Grundordnung zählt der Gutachter den Gleichheitssatz<sup>2)</sup>. Dazu gibt er ein – wie er meint: drastisches – Beispiel<sup>3)</sup>: die Erhebung einer Sondersteuer, die nur von Rothaarigen zu bezahlen ist. Kraft Art 44 Abs 3 B-VG läge dies außerhalb der Macht des einfachen Verfassungsgesetzgebers.
2. Von Eingriffen in den Kernbereich der Grundordnung unterscheidet der Gutachter unter anderem die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Beschneidung der Prüfungskompetenz des VfGH mittels Verfassungsgesetzes gegen Art 44 Abs 3 B-VG verstößt. Hier sei die Grenze quantitativ zu ziehen<sup>4)</sup>.

Der Gutachter befindet sich hier auf einer Linie mit dem VfGH. Dieser hat bekanntlich ausgesprochen<sup>5)</sup>, daß

„zu einem solchen Widerspruch (zur verfassungsrechtlichen Grundordnung; Anmerkung hinzugefügt) ... Eingriffe in die Grundprinzipien der Bundesverfassung, wie etwa eine Einschränkung der Gesetzesprüfungskompetenz des VfGH oder eine Durchbrechung der Grundrechtsordnung, nicht nur führen (können), wenn schwerwiegende und umfassende Eingriffe in die Grundprinzipien vorgenommen werden; vielmehr können auch bloß partiell wirkende Maßnahmen – gehäuft vorgenommen – im Effekt zu einer Gesamtänderung der Bundesverfassung führen ...“.

Diese Ausführungen wurden im Schrifttum überwiegend zustimmend kommentiert<sup>6)</sup>. Zu Recht bemerkte zuletzt *Mayer*<sup>7)</sup>:

„Gerade die Gesetzesprüfungskompetenz ist von besonderer Tragweite; denn dadurch, daß der VfGH Gesetze am Maßstab der Verfassung zu prüfen und verfassungswidrige Gesetze aufzuheben hat, ist die Effektivität der Verfassung gewährleistet. Die herrschende Lehre sieht daher konsequenterweise die

\*) Geringfügig erweiterter, mit Anmerkungen versehener Diskussionsbeitrag des Verfassers beim 13. ÖJT 1997.

1) Grenzen der Verfassungsänderung, Baugesetze – Grundrechte – Neukodifikation, 1997, im folgenden: Gutachten.

2) Gutachten 43.

3) Gutachten 60.

4) Gutachten 62.

5) VfSlg 11.829; VfSlg 11.927; VfSlg 13.641.

6) Vgl *Loebenstein*, ÖJZ 1993, 433 und ÖJZ 1994, 361; *Hiesel*, Verfassungsgesetzgeber und Verfassungsgerichtshof passim; *Barfuß*, Gutachten, 40 ff zur Durchbrechung der Grundrechtsordnung und 51 ff zur Beschränkung der Gesetzesprüfungskompetenz des VfGH. Kritisch hingegen *Mayer*, B-VG<sup>1</sup> 185; vgl aber nunmehr *Mayer* ÖStZ Sonderheft August 1997, 4.

7) ÖStZ Sonderheft August 1997, 4.

Gesetzesprüfungskompetenz des VfGH als Bestandteil des rechtsstaatlichen Grundprinzips; dieses verlangt Einrichtungen, die die Einhaltung der Bindung an Gesetz und Verfassung in wirksamer Weise gewährleisten. Der Rechtsstaat des B-VG ist ganz wesentlich auch ein „Rechtsschutzstaat“<sup>8)</sup>.

Mayer erkennt, daß die qualifizierte Ausschaltung der Gesetzesprüfungskompetenz des VfGH im Widerspruch zum rechtsstaatlichen Grundprinzip der Bundesverfassung stehen kann. Daß das Rechtsstaatsprinzip zu den Baugesetzen iSd Art 44 Abs 3 B-VG gehört, ist nicht zweifelhaft. Auch gegen die Rechtsansicht des VfGH, wonach eine „Durchbrechung der Grundrechtsordnung“ gegen Art 44 Abs 3 B-VG verstoßen kann, können in Wahrheit keine Bedenken bestehen: Die Grund- und Freiheitsrechte konstituieren das liberale Prinzip. Dieses ist der verfassungsrechtlichen Grundordnung zuzuzählen<sup>9)</sup>. Die Ausschaltung von Grundrechten („Durchbrechung der Grundrechtsordnung“) kann somit fraglos einen Verstoß gegen das liberale Prinzip und somit gegen Art 44 Abs 3 B-VG begründen<sup>10)</sup>.

Freilich stellt sich die Frage der Grenzziehung. Wie intensiv muß der Eingriff sein, damit der Kernbereich der Grundordnung berührt ist? Grenzziehung nach Quantitätskriterien ist für Barfuß eine „sehr theoretische Betrachtung“<sup>11)</sup>. Dennoch sieht er die Gefahr der „Salami-Taktik“<sup>12)</sup>, der schleichenden Aushöhlung der Grundrechte durch immer neue verfassungsrechtliche Einzeleingriffe. Auch Loebenstein ist dem „scheibchenweisen“ Verkleinern des Anwendungsbereichs von Grundrechten entgegengetreten<sup>13)</sup>. Dennoch: Wo die Grenze gegen die schleichende Erosion des Grundrechtsschutzes zu ziehen ist, scheint schwer definierbar. Auch das übrige Schrifttum übt angesichts der bisher auf Einzelmaßnahmen beschränkten verfassungsrechtlichen Übergriffe des Gesetzgebers gegen die Prüfungskompetenz des VfGH Zurückhaltung. Vor der Abgrenzungsproblematik fast resignierend der von Spanner<sup>14)</sup> beim 1. ÖJT im Jahr 1961 erstattete Vorschlag, der VfGH könne doch „bei einem an sich vielleicht wirklich nicht sehr bedeutsamen Gesetz das ‚bis hierher und nicht weiter‘ aussprechen“.

Die theoretische Blässe dieser Ausführungen liegt zweifellos in der Tradition der Lehre vom öffentlichen Recht und harmoniert auch mit dem vornehmen Rahmen des ehrwürdigen Juristentages. Sie steht indessen im diametralen Widerspruch zur rauhen Wirklichkeit der Steuergesetzgebung.

Nicht ein „steter Tropfen“, der irgendwann einmal die Prüfungskompetenz des VfGH aushöhlen könnte, beunruhigt

den Steuerjuristen, sondern die in letzter Zeit zu registrierende Neigung des Verfassungsgesetzgebers, Steuerrechtsnormen nicht schiebchen-, sondern gleich paketweise der Prüfungskompetenz des VfGH zu entziehen. Mit „Salami-Taktik“ und schrittweiser Aushöhlung hält man sich nicht mehr auf. Gesetzliche Großprojekte gegen den Grundrechtsschutz möglichst lückenlos abzusichern, ist vielmehr ganz unverhohlen die neue Strategie. Und auch die Sonderabgabe für Rothaarige ist bereits vom Kathederbeispiel zum sehr realen und überaus ertragreichen budgetären Finanzierungsinstrument mutiert.

Wovon ist hier die Rede?

Vom Strukturanpassungsgesetz 1996<sup>14)</sup> („StruktAnpG“). Der ertragsteuerliche Teil, nämlich die Art 39 bis 42, umfassend die Änderungen zum EStG, Endbesteuerungsgesetz, KStG und UmgrStG, enthält in sechs Ziffern Verfassungsbestimmungen<sup>15)</sup>. Diese vergleichsweise niedrige Zahl trägt indessen. Art 39 Z 72 StruktAnpG enthält in Wahrheit zwei Sachregelungen, Art 39 Z 78 und Art 41 Z 14 StruktAnpG regeln das Inkrafttreten von insgesamt 29 Sachregelungen. Nicht nach Ziffern oder Absätzen, sondern nach Sachregelungen gezählt, wurden summa summarum 34 Sachregelungen der Prüfungskompetenz des VfGH entzogen.

Daneben verblissen die wenigen Verfassungsbestimmungen zur Taxikonzession oder zur Auskunftspflicht nach dem Kraftfahrzeuggesetz<sup>16)</sup> als kleinliche Revanchefouls eines Gesetzgebers, der Niederlagen vor dem VfGH nicht verkraften kann.

Doch lassen wir Fragen der Quantität vorläufig beiseite. Das StruktAnpG kann auch mit Eingriffen in den Kernbereich der Grundordnung, nämlich mit Verletzungen des Gleichheitssatzes durch Verfassungsgesetz, aufwarten. Wie bekannt, benötigte der Fiskus im Jahr 1996 sehr hohe Zusatzeinnahmen, und dies außerdem sehr rasch. Zumal die Anhebung der Steuersätze aus politischen Gründen auschied<sup>17)</sup>, keine leichte Aufgabe. Daß im Konflikt zwischen politischen Zielsetzungen einerseits und Verfassungsprinzipien und Steuerrechtssystematik andererseits die letzteren auf der Strecke blieben, verwundert niemanden. Eine der ertragreichsten Geldquellen, die die findigen Legisten des BMF öffneten, ist die Streichung des Verlustabzuges für die Jahre 1996 und 1997. Dies mußte als Verfassungsbestimmung erlassen werden, denn dabei handelt es sich in Wahrheit um die Rothaarigen-Steuer.

8) Mayer stützt sich dabei auf die folgenden Autoren: Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht\* Rz 165 f; Kojá, Parlament gegen Verfassungsgerichtshof? – Sind Verfassungsgesetze zur Ausschaltung von Gesetzesaufhebungen durch den VfGH zulässig? ZÖR 1992, 55 ff, 59; Loebenstein, Von der Verfassungskultur zur Verfassungsunkultur, ÖJZ 1993, 433 ff; Loebenstein, Nochmals: Von der Verfassungskultur zur Verfassungsunkultur – Ein Nachwort, ÖJZ 1994, 361 ff, alle mwN; mit kritischer Distanz, im Ergebnis aber auch zustimmend Öhlinger, Verfassungsgesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit, ÖJZ 1990, 2 ff.

9) Vgl nur Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht\* Rz 164.

10) Vgl auch Hiesel, aaO 155 ff, 158 ff.

11) Gutachten 62.

12) Gutachten 45 und 47.

13) ÖJZ 1993, 433.

13a) Spanner, Rechtliche und politische Grenzen der Verfassungsgerichtsbarkeit, 1. ÖJT (1961) 45.

14) BGBl 1996/201.

15) § 34 Abs 7 Z 5 EStG idF Art 39 Z 39 StruktAnpG betreffend die Nichtabzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen an bestimmte volljährige Kinder; § 117 Abs 7 EStG idF Art 39 Z 72 EStG betreffend den Ausschluß des Verlustabzuges mit Wirkung für die Veranlagung 1996 und 1997 (Z 1) und die „Verschiebung“ von Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinnen in das Veranlagungsjahr 1998 (Z 2); § 124a EStG idF Art 39 Z 78 StruktAnpG betreffend das rückwirkende Inkrafttreten zahlreicher Änderungen des StruktAnpG; die Änderungen des (selbst im Verfassungsrang stehenden) Endbesteuerungsgesetzes BGBl 1993/11 durch Art 40 StruktAnpG; § 26b KStG idF Art 41 Z 14 StruktAnpG betreffend das Inkrafttreten der für Privatstiftungen geltenden Änderungen des StruktAnpG; 3. Teil Z 5 des UmgrStG Art 42 Z 10 StruktAnpG betreffend das rückwirkende Inkrafttreten der Neuregelung des Verlustabzuges durch § 4 Z 1 UmgrStG idF StruktAnpG.

16) Zur „Korrektur“ von VfGH-Erkenntnissen durch Verfassungsgesetz vgl zuletzt eingehend Hiesel, Verfassungsgesetzgeber und Verfassungsgerichtshof (1995) 16 ff.

17) So die EB zur RV des StruktAnpG: 72 BlgNR 20. GP 200 f.

Man stelle sich vor: Wer in den Jahren 1996 und 1997 jeweils S 1 Mio Gewinn erzielt hat, versteuert S 2 Mio Gewinn, gleichgültig, ob in den Jahren 1991 bis 1995 Gewinne oder Verluste angefallen sind. Im diametralen Widerspruch zum ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip wird derjenige Unternehmer, der eben erst die Verlustsituation überwunden hat, genauso hoch besteuert wie derjenige, der stets Gewinne erzielt hat. Noch plastischer ist das folgende Beispiel: Wer in den Jahren 1995 und 1996 keinen Gewinn erzielt hat, versteuert nichts. Das hat selbst das StruktAnpG nicht geändert. Wer hingegen im Jahr 1995 10 Millionen Verlust, im Jahr 1996 aber 10 Millionen Gewinn erzielt hat, per Saldo in beiden Jahren also ebenfalls ein Null-Ergebnis, versteuert 10 Millionen. Erzielt er künftig keine Gewinne mehr, verfällt der 10-Millionen-Verlustvortrag aus 1995. Selbst wenn der Verlustvortrag so nach und nach durch spätere Gewinne aufgebraucht wird, bleibt ein erheblicher Zinsennachteil aufgrund der Besteuerung des 10-Millionen-Gewinnes ex 1996, der bei betriebswirtschaftlicher und steuersystemkonformer Betrachtung gar nicht besteuernswürdig ist<sup>18</sup>). Die Streichung des Verlustabzuges in den Jahren 1996 und 1997 ist ein eklatanter Verstoß gegen den Gleichheitssatz: Hat ein Steuerpflichtiger die Verlustphase 1994 oder 1995 überwunden, oder überwindet er sie 1998 oder 1999, so hat er Glück gehabt. Jene Unternehmen, die die Verlustphase fatalerweise gerade zu dem Zeitpunkt überwinden, in dem die Maastricht-Kriterien die Regierung zur – schon lange überfälligen – Sanierung des Staatshaushaltes zwingen, haben Pech gehabt. Sie werden ohne sachliche Rechtfertigung ungleich behandelt. Der *Zeitpunkt* der Überwindung der Verlustphase ist steuersystematisch ebensowenig relevant wie die Haarfarbe des Steuerpflichtigen. Nimmt man das Gutachten beim Wort, ist allein die hier gegen den Gleichheitssatz gerichtete Ausschaltung des Grundrechtsschutzes ein Eingriff in die verfassungsrechtliche Grundordnung, der gegen Art 44 Abs 3 B-VG verstößt.

Doch das an Kuriositäten nicht arme StruktAnpG bietet auch für die zweite oben erwähnte Problematik – die Ausschaltung der Prüfungskompetenz des VfGH – reichlich Anschauungsmaterial:

Von den insgesamt 34 Verfassungsbestimmungen betreffen nicht weniger als 30 die Absicherung von Inkrafttretensbestimmungen gegen die Aufhebung durch den VfGH. Anlaß ist die Judikatur zum gleichheitsrechtlichen Vertrauensschutz. Seit 1989 hat der VfGH nicht weniger als vier rückwirkend in Kraft gesetzte Steuerregelungen wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz aufgehoben<sup>19</sup>). Mit den neu eingeführten §§ 124a EStG, 26b KStG und einer Übergangsregelung im UmgrStG wurden die Steuerverschärfungen des

StruktAnpG für den gesamten Veranlagungszeitraum 1996 in Kraft gesetzt. Der Grund dieser – gegen die ständige Judikatur des VfGH verstoßenden – Vorgangsweise wird in den EB zum StruktAnpG mit entwaffnender Offenheit einbekannt<sup>20</sup>).

„Die im Verfassungsrang vorgeschlagenen Bestimmungen über ein teilweises Rückwirken steuerrechtlicher Neuregelungen erklären sich aus der besonderen Situation, vor die der Gesetzgeber durch das vorzeitige Ende der letzten Legislaturperiode gestellt ist. Bei sorgfältiger Abwägung der Zielsetzung eines sparsamen Einsetzens verfassungsrechtlicher Bestimmungen einerseits<sup>21</sup>) und der Erreichung der im Interesse des Staatsganzen unbedingt notwendigen Budgetkonsolidierung andererseits sollte der zweiten Zielsetzung Vorrang eingeräumt werden.“

Da der Gesetzgeber durch die vorgezogenen Neuwahlen (EB: „vorzeitiges Ende der letzten Legislaturperiode“) gehindert war, die Steuerbelastungserhöhungen rechtzeitig vor Beginn des Veranlagungszeitraumes 1996 zu beschließen und im BGBl kundzumachen, wurden sie ganz einfach rückwirkend eingeführt<sup>22</sup>). Die Folgen können im Einzelfall dramatisch sein: Da die Kundmachung erst am 30. 4. erfolgte, liegt eine viermonatige Rückwirkung vor. Wer Anfang März seinen Betrieb veräußert oder aufgegeben hat, in Althäuser investiert hat oder eine Dividende aus einer Kapitalrücklage ausgeschüttet hat, war zu vertrauensselig, wenn er auf das geltende Recht vertraute. Entgegen dem zum Zeitpunkt der jeweiligen Maßnahme geltenden Steuerrecht versteuert er seinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nicht mit dem Hälftesteuersatz, sondern mit dem doppelt so hohen Tarifsatz; er kann seine Assanierungsinvestitionen nicht in 10 Jahren, sondern nur in 50 oder 66 Jahren abschreiben<sup>23</sup>). Die Dividende aus der Kapitalrücklage ist beim Gesellschafter, der eine Körperschaft ist, nicht steuerfrei (§ 10 Abs 1 KStG), sondern wird – soweit sie den Buchwert der Beteiligung übersteigt – als Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12 EStG) mit 34 % Körperschaftsteuer belastet. Und der Unternehmenskäufer, der bei der Kalkulation der Kaufpreishöhe und ihrer Finanzierung die Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG aF angesetzt und aus diesem Grund keinen (wirtschaftlich gleichwertigen) asset deal abgeschlossen hat, wird durch die Streichung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG und die dadurch bewirkte Minderung des für die Kreditrückzahlung verfügbaren Cash-flow vielleicht sogar in die Insolvenz getrieben<sup>24</sup>). Im Verfahren

18) Nach *Tipke*, *Steuerrecht*<sup>11</sup> (1987) 174, ist der Verlustabzug keine Steuervergünstigung, sondern „eine das – bloß technische – Jahresprinzip durchbrechende (unvollkommene) Maßnahme im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips“. *Schmidt/Heinicke*, *EStG*<sup>11</sup> (1997) § 10d Rz 1 erblicken darin eine Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung „aus Gründen der Steuergerechtigkeit“.

19) VfGH 5. 10. 1989, G 228/89, VfSlg 12.186 – § 23a EStG idF AbgAG 1987 BGBl 80; VfGH 6. 3. 1992, G 309/91, ÖStZB 1992, 355 – § 9 EStG 1972 idF BG. 7. 7. 1988 BGBl 405; VfGH 16. 6. 1995, G 191, 192/94, ÖStZB 1995, 661 – § 102 EStG idF AbgAG 1989 BGBl 660; VfGH 11. 12. 1997, G 441-449/97, ÖStZB 1998, 3 – §§ 24, 26a KStG idF BGBl 1997/70.

20) 72 BlgNR 20. GP 200 f.

21) Der Ministerialentwurf enthielt noch 79 (!) im Verfassungsrang stehende Sachregelungen.

22) Bei den meisten Änderungen war eine derartige Rückwirkung gerade auf den Anfang des Veranlagungszeitraumes jedoch keineswegs geboten. Es hätte weder zu Abgrenzungs- oder sonstigen Rechtsanwendungsproblemen noch zu erheblichen Steuerausfällen geführt, wären etwa der Halbsatz auf Veräußerungsgewinne ISd § 24 EStG, die Einschränkung der Übertragung stiller Rücklagen gem § 12 EStG oder die Neuregelung der Einlagenrückzahlung in § 4 Abs 12 EStG mit Wirkung vom 1. 5. 1997 eingeführt worden. Eine nähere Untersuchung würde zeigen, daß die „echte Rückwirkung“ (zum Begriff vgl *Hügel*, *ÖStZ Sonderheft August 1997*, 9 ff) bei den meisten anderen punktuellen Änderungen weder sachlich geboten, noch hinsichtlich der budgetären Auswirkungen gefordert war.

23) Dazu *Hügel*, *ÖStZ Sonderheft August 1997*, 26 ff.

24) Dazu *Hügel*, *ÖStZ Sonderheft August 1997*, 30 ff.

vor dem VfGH wird die Bundesregierung sicher wieder – wie in der Vergangenheit – einwenden, die Rückwirkung mußte Vorziehmaßnahmen vorbeugen. Die Steuerpflichtigen hätten ja den Werdegang des Gesetzesvorhabens verfolgen können. In der Tat: Die Steuerpflichtigen hätten innerhalb der letzten Wochen vor der Kundmachung den Ministerialeinwurf, den Ausschlußbericht und die Regierungsvorlage lesen können. Samt Erläuterungen insgesamt 191 Seiten – und dies nur zum ertragsteuerrechtlichen Teil des StruktAnpG.

Das StruktAnpG beweist, daß eine quantitative Grenzziehung vielfach ohne Aussagekraft ist: Zwar ist die Zahl der Verfassungsbestimmungen mit 34 beeindruckend. Dennoch soll man nicht glauben, daß der Gesetzgeber so kleinmütig war, alle neuen steuerrechtlichen Regelungen als Verfassungsgesetz zu erlassen. Ich will hier nicht überzeichnen: Der überwiegende Teil des neuen Steuerrechts ist schon einfaches Gesetz. Wie aber hat der Steuerrechtsgesetzgeber zwischen dem Einsatz von Normen im einfachen und im Verfassungsrang differenziert? Läßt man außer Betracht, daß die Zahl der Verfassungsbestimmungen im Ministerialeinwurf noch doppelt so hoch war (79 Sachregelungen), wurden natürlich jene Bestimmungen verfassungsrechtlich abgesichert, bei denen andernfalls die Aufhebung durch den VfGH gewiß oder doch sehr wahrscheinlich gewesen wäre. *Möglichst lückenlose Beseitigung des Grundrechtsschutzes ist der telos dieses stufenbautheoretischen Untergriffs.* Einfaches Gesetz genügt daher selbstverständlich für die – soweit ersichtlich – einzige Milderung der Steuerbelastung, die Abschaffung der Verfallsfrist beim Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 EStG nF). Mut zum einfachen Gesetz hatte der Steuerrechtsgesetzgeber auch beim Ausschluß der norwegischen Aktiengesellschaft aus dem Kreis der steuerrechtlich begünstigten EU-Kapitalgesellschaften (Art 39 Z 80 StruktAnpG). Am Rande: wohl die einzige Regelung, bei der eine Rückwirkung angesichts des eben schon Ende 1994 gescheiterten EU-Beitritts des Königreichs Norwegen gerechtfertigt gewesen wäre.

Wenn es wirklich auf eine quantitative Betrachtung ankommt: Welche Bedeutung kommt dann der Anzahl der einfach-gesetzlichen Regelungen im Verhältnis zur Anzahl der Verfassungsbestimmungen zu?

Der Text der neuen Verfassungsbestimmungen umfaßt ungefähr eineinhalb Seiten im BGBl und damit fast 10 % aller Regelungen des ertragsteuerlichen Teils des StruktAnpG. Der Anteil steigt, wenn man den Text jener Bestimmungen einbezieht, auf welche in den Inkrafttretens-Regelungen verwiesen wird. Der verfassungsrechtliche Textanteil beträgt dann ziemlich genau 30 %. Das ist viel. Allerdings muß man bedenken, daß die verwiesenen Bestimmungen nicht generell, sondern nur hinsichtlich ihrer Rückwirkung gegen den Grundrechtsschutz immunisiert wurden<sup>25</sup>). Möglicherweise ist es aber überhaupt unzulässig, den ertragsteuerrechtlichen Teil des StruktAnpG getrennt zu betrachten? Kommt es auf den gesamten steuerrechtlichen Teil an? Oder ist das Verhältnis zum gesamten StruktAnpG – unter Ein-schluß der nicht steuerrechtlichen Teile – relevant? Dann hätte der Gesetzgeber das Risiko einer verfassungswidrigen

Gesamtänderung dadurch gemindert, daß er den prozentuellen Anteil verfassungsrechtlicher Bestimmungen durch die mehr oder weniger willkürliche Aufnahme zusätzlicher Regelungen – wie etwa des Poststrukturgesetzes – in das StruktAnpG abgesenkt hat.

Wer allein auf quantitative Kriterien abstellt, ist notwendig mit solchen – rational nicht beurteilbaren – Fragen konfrontiert. Dies zeigt, daß es auf quantitative Überlegungen jedenfalls nicht allein und keineswegs entscheidend ankommen kann. Die hohe Zahl der Verfassungsbestimmungen ist sicher ein bedenkliches Indiz. Sie läßt nämlich auf planmäßiges Vorgehen des Gesetzgebers schließen, und dadurch schlägt Quantität – wie so oft in der Jurisprudenz – in Qualität um. Entscheidend ist, daß der Gesetzgeber den Grundrechtsschutz des Staatsbürgers gegen das einschneidendste steuerliche Belastungspaket, das je erlassen wurde, in all jenen Fällen ausschalten wollte, in denen er eine Grundrechtsverletzung befürchtet oder sogar bewußt in Kauf genommen hat.

Hinzu kommt, daß die im StruktAnpG verfolgte Strategie der Totalimmunisierung kein Einzelfall ist: Schon einmal hat der Steuergesetzgeber eine tiefgreifende Systemänderung, nämlich die Einführung der Endbesteuerung bestimmter Kapitalerträge durch das Endbesteuerungsgesetz, BGBl 1993/11, entgegen deutlichen Warnungen namhafter Staats- und Steuerrechtslehrer<sup>26</sup>) vor einer Aushöhlung der Grundrechte und der Untergrabung der Prüfungskompetenz des VfGH zur Gänze als Verfassungsgesetz erlassen. Bundespräsident *Klestil* erklärte aus Anlaß der Beurkundung des verfassungsmäßigen Zustandekommens des Endbesteuerungsgesetzes, daß die dabei „gewählte Methode der verfassungsrechtlichen Absicherung der in diesem Gesetz vorgesehenen Maßnahmen einen weiteren Schritt auf dem Weg zu einer allmählichen Beschränkung von Kompetenzen des VfGH (sei) – eine Problematik, auf die der Bundespräsident bereits mehrfach hingewiesen hat“.<sup>27</sup>) Wie *Mayer*<sup>28</sup>) zu Recht betont, bedeuten die Verfassungsbestimmungen des StruktAnpG – angesichts dieser Vorgeschichte – eine „beachtliche Herausforderung“ des VfGH, und er fügt hinzu: „Man könnte durchaus von einer Provokation sprechen.“ In der Tat: Niemand darf sich wundern, wenn der VfGH diese Provokation nicht hinnimmt.

Sollte das StruktAnpG hingegen nicht als Verstoß gegen Art 44 Abs 3 B-VG eingestuft werden, ist zu erwarten, daß danach alle Dämme brechen<sup>29</sup>). Was können die Legisten

26) Nachweise in SWK 1992, T 125 f, sowie bei *Lang*, ÖstZ 1993, 247. *Ruppe* hat in Die Presse vom 4. 12. 1992 prophezeit, daß der Gerichtshof sich durch die gezielte Ausschaltung seiner Kontrolle zunehmend Gedanken über die Verfassungswidrigkeit von Verfassungsgesetzen oder über die Problematik einer Gesamtänderung der Verfassung machen wird.

27) *ecolex* 1993, 193.

28) ÖstZ Sonderheft August 1997, 4.

29) Auf meinen Vorhalt, daß die rückwirkende Einführung der Mindest-KSt II (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG idF BGBl I 1997/70) im eklatanten Widerspruch zur eindeutigen Judikatur des VfGH (vgl VfGH 5. 10. 1989, VfSlg 12.186; VfGH 6. 3. 1992, ÖstZB 1992, 355) stehe und ihre Aufhebung durch den VfGH daher abzusehen war, antwortete mir ein Beamter des BMF, das Erk des VfGH vom 19. 6. 1996, B 828/92, VfSlg 13.657, habe das BMF insoweit ermüdet. Tatsächlich ist diese Entscheidung ein eklatanter Bruch mit der Vorjudikatur (Kritik bei *Hügel*, ÖstZ Sonderheft August 1997, 17 f). Dies zeigt, wie sensibel der Gesetzgeber auf die Judikatur des VfGH – und naturgemäß auch

25) Dazu *Hügel*, ÖstZ Sonderheft August 1997, 13 ff.

des BMF dem Wunsch nach Absicherung von Steuergesetzen dann noch entgegenhalten<sup>30)</sup>, zumal hohe Politiker heute ganz unverhohlen die Autorität des VfGH zu untergraben suchen<sup>31)</sup>? Die Absicherung jeder grundrechtsgefährdenden Steuerrechtsregelung wäre das Ende des Grundrechtsschutzes gegen den Steuerrechtsgesetzgeber. Denn: So berechtigt es ist, von einer „Herausforderung“ oder „Provokation“ des VfGH zu sprechen; in der Sache geht es um den

*Grundrechtsschutz der Steuerpflichtigen*, nur vordergründig bloß um den Konflikt zweier Verfassungsorgane.

Neben der Quantität der immunisierenden Verfassungsbestimmungen kommt somit der Qualität des Eingriffes in den Grundrechtsschutz und die Prüfungskompetenz des VfGH entscheidende Bedeutung zu: Die Anzahl einfachgesetzlicher Bestimmungen im StruktAnpG ist kein Gegenargument. Daß die norwegische Aktiengesellschaft aus dem Kreis der steuerbegünstigten EU-Kapitalgesellschaften durch einfache Gesetzesbestimmung gestrichen wurde, beruht nicht auf Respekt vor den Grundrechten der Staatsbürger und ihrer Garantie durch den VfGH. Damit kann sich der Gesetzgeber nicht verteidigen. Das Vorliegen eines Verstoßes gegen Art 44 Abs 3 B-VG ist nicht durch das Quantitätskriterium des Verhältnisses der verfassungsrechtlichen Absicherungsbestimmungen zu den einfachgesetzlichen Regelungen zu bestimmen. Es reicht, daß der *Grundrechtsschutz* im Rahmen eines *Gesetzes von erheblicher Bedeutung umfassend ausgeschlossen* werden soll. Dies ist der Fall, *wenn im wesentlichen alle potentiell aufhebungsgefährdeten oder zweifelsfrei grundrechtswidrigen Bestimmungen planmäßig verfassungsrechtlich immunisiert werden*. Daß Absicherung unterbleibt, wo Absicherung entbehrlich ist, fällt nicht ins Gewicht. Auch eheliche Treue wird nicht dann unter Beweis gestellt, wenn keine Gelegenheit zum Seitensprung besteht. Nicht anders ist es bei der Verfassungstreue.

auf ihre Schwankungen – reagiert. Die Aufhebung der rückwirkenden Einführung der Mindest-KSt II (VfGH 11. 12. 1997, G 441-449/97, ÖStZB 1998, 3), die im Einklang mit der Vorjudikatur steht, ist daher zu begrüßen, und umso bedauerlicher ist der nächste Bruch in der Judikatur des VfGH: die Ablehnung der Aufhebung der rückwirkenden Einführung fester Firmenbuchgebühren nach Beseitigung der gemeinschaftsrechtswidrigen Hundertsatzgebühren durch den Beschluß des VfGH vom 11. 3. 1998, B 373/98 (zutreffende Kritik bei Bruckner, ÖStZ 1998, 173).

- 30) *Krawagna-Pfeiffer* in *Der Standard* vom 14/15. 2. 1998 unter der Überschrift: „Verfassung mit Sinn ... Damit die Reform nicht noch einmal kippt, wären SPÖ und ÖVP gut beraten, sie in den Verfassungsrang zu heben. Die Familienbesteuerung ist eine hochpolitische Frage und anders zu beurteilen als die Vergabe von Taxikonzessionen. Die ist nämlich verfassungsmäßig geregelt.“
- 31) *Der Standard* vom 26. 2. 1998, 15: „Finanzminister Rudolf Edlinger hat mit einer verbalen Breitseite auf die Entscheidungen des VfGH in Sachen Familienbesteuerung und Jubiläumsgelder reagiert: Die Verfassungsrichter seien sich ihrer gesellschaftspolitischen Verantwortung offensichtlich nicht ausreichend bewußt. Es könne nicht richtig sein, wenn das Gericht versuche, ‚das Budgetdefizit vorsätzlich über die Drei-Prozent-Marke zu boxen‘, sagte Edlinger am Mittwoch vor Journalisten.“