jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 2000/3/3 G172/99

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.03.2000

Index

32 Steuerrecht
32/08 Sonstiges

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs5 / Fristsetzung
EStG 1988 §8 Abs3
UmgründungssteuerG 3. Teil Z4 lita
UmgründungssteuerG §3 Abs2

Leitsatz

Verfassungswidrigkeit der die Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene Anteilserwerbe vollständig beseitigenden Bestimmung des UmgründungssteuerG wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz infolge Verletzung des Vertrauensschutzes

Spruch

Die lita der Ziffer 4 des 3. Teiles des Umgründungssteuergesetzes,BGBl. Nr. 699/1991, in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2000 in Kraft.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1.1. Gemäß §3 Abs2 Z1 Umgründungssteuergesetz (im folgenden: UmgrStG) in der Stammfassung (BGBl. 699/1991) waren Buchgewinne und Buchverluste, die anläßlich von Verschmelzungen bei der übernehmenden Körperschaft entstanden, grundsätzlich unbeachtlich, sofern nicht Z2 dieser Bestimmung anzuwenden war. Nach Z2 konnte ein Firmenwert, der bei der Anschaffung von Gesellschaftsanteilen an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft abgegolten wurde, soweit er im Buchverlust Deckung fand, ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr angesetzt und gemäß §8 Abs3 Einkommensteuergesetz 1988 (im folgenden: EStG 1988) - somit gleichmäßig verteilt über fünfzehn Jahre - abgeschrieben werden. Voraussetzung war, daß die Anschaffung längstens zwei Jahre vor dem Verschmelzungsstichtag erfolgt war, daß das Vorliegen und das Ausmaß des

Firmenwertes nachgewiesen wurde und daß die Körperschaft, deren Anteile erworben worden waren, bis zum Verschmelzungsstichtag einen Betrieb führte. Der Firmenwert durfte insofern nicht angesetzt werden, als für die erworbenen Anteile der niedrigere Teilwert angesetzt worden war.

1.2. Mit der Neufassung des §3 Abs2 und 3 UmgrStG durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996, entfiel die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb. Die Neufassung ist gemäß Z4 litd des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird. Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung aus früher vorgenommenen Umgründungen ordnet hingegen Z4 lita des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 folgendes an:

"a) Die Abschreibung eines nach §3 Abs2 Z2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß §8 Abs3 des Einkommensteuergesetzes 1988 kann letztmalig im letzten vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP, 275) halten zu der Novellierung des §3 Abs2 und 3 folgendes fest:

"Mit der Neufassung des §3 Abs2 und 3 soll die der übernehmenden Körperschaft zustehende Möglichkeit der Firmenwertabschreibung als ein dem Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten widersprechender und daher Steuerbegünstigungscharakter aufweisender Fremdkörper im Umgründungssteuergesetz aufgehoben werden. Eine Fünfzehntelabschreibung soll letztmalig im Jahr 1996 geltend gemacht werden können."

2.1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu Zl. B255/99 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen einen im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 16. Dezember 1998 anhängig, mit dem der beschwerdeführenden GmbH für die Körperschaftsteuerveranlagung 1997 der Abzug der Firmenwertabschreibung gemäß §3 Abs2 Z2 UmgrStG versagt wurde. Begründend führte die belangte Behörde aus, daß die Firmenwertabschreibung gemäß §3 Abs2 Z2 UmgrStG idF BGBl. 699/1991 in Verbindung mit §8 Abs3 EStG 1988 gemäß dem 3. Teil Z4 lita UmgrStG idF BGBl. 201/1996 letztmalig im letzten, vor dem 1. Jänner 1997 endenden Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden könne.

2.2. Bei der Behandlung der Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der die Firmenwertabschreibung gemäß §3 Abs2 Z2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. 699/1991) beseitigenden Vorschrift der Z4 lita des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 entstanden. Der Gerichtshof hat daher das Beschwerdeverfahren mit Beschluß vom 29. September 1999 unterbrochen und von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der eben genannten Bestimmung eingeleitet.

2.3. Die Erwägungen, die den Gerichtshof zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens veranlaßt hatten, legte er in seinem Prüfungsbeschluß wie folgt dar:

"3.1. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung betont, daß der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten ist, dem Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Er hat daher nicht nur (echte) Rückwirkungen von gesetzlichen Regelungen, sondern auch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes geprüft. Im Erkenntnis VfSlg. 12.186/1989 hat der Gerichtshof - unter Vertiefung früherer Rechtsprechung - dargetan, daß gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten können, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen nachträglich belasten, und daß schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normunterworfene mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffes führen können. Er hat im Erkenntnis VfSlg. 12.322/1990 daraus abgeleitet, daß es zur Beurteilung der Gleichheitskonformität insbesondere von Bedeutung sei, ob Normunterworfene bei einem Eingriff in ihre Rechtsposition in einem Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden, auf das sie sich berechtigterweise berufen konnten, und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung - beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen - verlangen (vgl. auch VfSlg. 12.485/1990, 12.944/1991).

3.2. Im Erkenntnis VfSlg. 13.655/1993 hat der Verfassungsgerichtshof die durch den Gesetzgeber verfügte abrupte Einschränkung in der Verwendung von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz für gleichheitswidrig erachtet.

Der Gesetzgeber sei zwar nicht gehindert, den Zeitraum für die Verwendung bereits gebildeter Rücklagen abzukürzen, doch habe er dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen habe, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Er dürfe also die Verwendungsmöglichkeit ohne besondere Gründe nicht abrupt beseitigen, sondern müsse den Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen.

3.3. Der Gerichtshof hat in VfSlg. 13.657/1993 betont, daß das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genieße. Es stehe dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur unter besonderen Umständen müsse zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Derartige Umstände seien etwa dann anzunehmen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann, wie im Erkenntnis VfSlg. 12.944/1991 (betreffend Nachtfahrverbot für lärmarme Lastkraftwagen auf der Loferer Straße), wegen des Wegfalles der Begünstigung frustriert wird oder, wie in VfSlg. 13.655/1993 (betreffend die Abschaffung der Energieförderungsrücklage), nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann. Der Verfassungsgerichtshof kam in VfSlg. 13.657/1993 im Ergebnis aber zu dem Schluß, daß durch den Wegfall der Möglichkeit, Investitionsrücklagen durch die Anschaffung von Wertpapieren gewinneutral auflösen zu können, kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz erfolgte.

3.4. Aufbauend auf dieser Vorjudikatur hat es der Gerichtshof schließlich im Erkenntnis vom 12. Dezember 1998, B342/98 (betreffend die Beseitigung der steuerlichen Begünstigung für Assanierungsaufwendungen), für zweifelhaft erachtet, ob der Gesetzgeber nicht durch die schlagartige und vollständige Beseitigung der begünstigten Abschreibung (ohne Vorsorge zur Milderung der Folgen für Härtefälle) die ihm vom Gleichheitssatz gesetzten Schranken überschritten habe. Die Freiheit, gegebene Rechtslagen zum Nachteil der Normunterworfenen abzuändern, dürfe nämlich nicht dazu mißbraucht werden, demjenigen, der sich im gewünschten Sinn verhalten und einen beträchtlichen Aufwand gesetzt hat, die verheißenen Vorteile schlechthin zu versagen. (Die Fällung eines abschließenden Urteils unterblieb jedoch, weil der die übergangslose Änderung verfügende §124 a EStG im Verfassungsrang steht.)

4.1. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, daß §3 Abs2 Z2 UmgrStG in der Stammfassung den Zweck verfolgte, den mittelbaren Betriebserwerb (Anteilserwerb mit nachfolgender Verschmelzung; sog. "share deal") dem unmittelbaren Betriebserwerb (sog. "asset deal") hinsichtlich der steuerlichen Absetzbarkeit des Firmenwertes gleichzustellen und damit insgesamt in der steuerlichen Behandlung anzunähern. Offenbar sollte die ertragsteuerliche Konsequenz der Abschreibbarkeit des Firmenwertes, die nach §8 Abs3 EStG allgemein für den Fall des (unmittelbaren) Erwerbes von Betrieben eingeräumt ist, auch auf die Fälle erstreckt werden, in denen die übernehmende Gesellschaft vorerst die Anteile an der betriebsführenden Gesellschaft erwirbt und anschließend eine Verschmelzung erfolgt. In diesen Fällen wird der Betrieb zwar letztlich ebenfalls erworben, Anschaffungskosten für einen allfälligen Firmenwert im Sinn des §8 Abs3 EStG treten jedoch bilanziell nicht in Erscheinung, da sie in den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verborgen sind und mit ihnen abgegolten werden.

4.2. Der Verfassungsgerichtshof ist im Hinblick auf die beachtlichen tatsächlichen und rechtlichen Unterschiede zwischen den beiden Fallgruppen zwar nicht der Meinung, daß es von Verfassungs wegen geboten wäre, diesen

mittelbaren Betriebserwerb hinsichtlich der Firmenwertabschreibung dem unmittelbaren gleichzustellen. Er ist aber vorläufig der Meinung, daß die abrupte Beseitigung der Möglichkeit dieser Firmenwertabschreibung mit dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz in Konflikt steht.

4.3. Nach der übereinstimmenden Auffassung der Fachliteratur sollten mit der Regelung des §3 Abs2 Z2 UmgrStG die steuerrechtlichen Vorteile des (unmittelbaren) Betriebserwerbes hinsichtlich der Absetzbarkeit des Firmenwertes mit den zivilrechtlichen Vorteilen der Gesamtrechtsnachfolge im Wege der Verschmelzung (§225a Abs3 Z1 Aktiengesetz) verbunden werden (vgl. etwa: Hügel, Buchgewinne und -verluste, Firmenwertabschreibung, Internationale Schachtelbeteiligung, ecolex 1991, 875 (877); derselbe, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht, Das Strukturanpassungsgesetz 1996 auf dem Prüfstand, ÖStZ 1997, Sonderheft August, 9 ff. (31); Wiesner, Buchgewinne und Buchverluste sowie Rechtsbeziehungen zwischen den Umgründern, SWK 1992, A I, 121 (125 ff.); Bruckner, Firmenwertabschreibung und Buchverlust bei Fusion nach ArtI UmgrStG, RdW 1993, 197 ff.). Offenbar wollte der Gesetzgeber damit den am Kauf eines Betriebes Interessierten die Möglichkeit einräumen, an Stelle des Weges des unmittelbaren Erwerbes auch den (zivilrechtlich vorteilhaften) Weg des mittelbaren Erwerbes - durch Anteilserwerb mit anschließender Verschmelzung - einzuschlagen, ohne auf die steuerlichen Vorteile der bis dahin nur mit dem unmittelbaren Erwerb des Betriebes verknüpften Firmenwertabschreibung verzichten zu müssen.

4.4. Mit §3 Abs2 Z2 UmgrStG in der Stammfassung (BGBl. 699/1991) wollte der Gesetzgeber somit anscheinend gezielt eine steuerlich attraktive Alternative zum direkten Betriebserwerb eröffnen. Gerade die in Aussicht gestellten steuerlichen Vorteile dürften aber - so nimmt der Verfassungsgerichtshof vorläufig an - geeignet gewesen sein, Steuerpflichtige dazu zu veranlassen, den Weg des mittelbaren Betriebserwerbes ("share deal") an Stelle des zivilrechtlich möglicherweise komplizierteren Weges des unmittelbaren Betriebserwerbes ("asset deal") zu beschreiten. Im Hinblick auf die Zielsetzung und die Formulierung der maßgebenden Regelung scheint es dem Verfassungsgerichtshof vorläufig daher nicht zweifelhaft, daß Steuerpflichtige berechtigterweise auf die getroffene Regelung vertrauen durften und dadurch, daß sie sich für diesen vom Gesetzgeber geradezu angebotenen Weg entschieden haben, eine schutzwürdige Position erlangt haben. Hat der Gesetzgeber nämlich Steuervorteile auf eine bestimmte Art der Investition erstreckt und die Steuerpflichtigen damit von einer wirtschaftlich vergleichbaren alternativen Investition abgehalten, so würde er seine Freiheit, die gegebene Rechtslage auch zum Nachteil der Steuerpflichtigen abzuändern, mißbrauchen, wenn er diese Vorteile schlagartig und abrupt beseitigt. Es scheint dem Gerichtshof aber im hier zu beurteilenden Fall durchaus plausibel, daß der Erwerber bei voller Kenntnis dieser Konsequenzen von vornherein einen anderen, steuerlich günstigeren Weg des Betriebserwerbes eingeschlagen oder vom Erwerb überhaupt Abstand genommen hätte.

4.5. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig auch davon aus, daß die abrupte und vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung im Falle des vorbereitenden Anteilserwerbs typischerweise einen Eingriff von erheblichem Gewicht darstellt. Die mit diesem Weg verbundenen steuerlichen Folgen dürften das wirtschaftliche Verhalten der Beteiligten bei Transaktionen dieser Größenordnung entscheidend mitbestimmen. Die in Prüfung gezogene Regelung dürfte insbesondere - so nimmt der Gerichtshof vorläufig an - geeignet gewesen sein, die Erwerber der Anteile zur Zahlung von Kaufpreisen zu veranlassen, die nur unter Inanspruchnahme der steuermindernden Firmenwertabschreibung zu finanzieren waren. Ebenso könnte, so nimmt der Verfassungsgerichtshof vorläufig an, die Höhe des langfristig zu erwartenden, steuerlich beachtlichen Abschreibungspotentials geeignet gewesen sein, den Erwerber des Unternehmens zu Investitionsentscheidungen zu veranlassen, deren betriebswirtschaftliche Folgen durch die abrupte Beseitigung der Abschreibungsmöglichkeit nicht mehr oder nur mehr mit unverhältnismäßiger Belastung getragen werden können. Daß es sich bei all diesen Folgen um Eingriffe von beachtlichem Gewicht handelt, scheint dem Gerichtshof vorläufig nicht zweifelhaft.

4.6. Der Gerichtshof kann vorläufig auch nicht erkennen, daß der Steuerpflichtige seine entsprechenden Dispositionen hätte rückgängig machen oder der neuen steuerlichen Situation hätte anpassen können. Die getroffenen Entscheidungen scheinen vielmehr irreversibel, die restlichen Abschreibungsbeträge - bei Fortbestand der Rechtslage - endgültig verloren zu sein.

5.1. Der Verfassungsgerichtshof vermag aber vorläufig auch keine hinreichenden Gründe zu sehen, die die Enttäuschung des (berechtigten) Vertrauens in den Fortbestand der Rechtslage rechtfertigen könnten. Die Beseitigung der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb scheint insbesondere keineswegs erforderlich zu sein, um eine andernfalls gegebene Gleichheitswidrigkeit zu beseitigen.

5.2. Der Verfassungsgerichtshof hat sich im gegebenen Zusammenhang nicht mit der Frage zu beschäftigen, ob die allgemeine Regelung der Firmenwertabschreibung in §8 Abs3 EStG für sich gesehen verfassungsrechtlich geboten oder steuersystematisch folgerichtig ist. Ausschlaggebend für die Bedenken des Gerichtshofes ist, daß durch die gezielte Erstreckung dieser - wie immer zu beurteilenden - Firmenwertabschreibung auf die Fälle des vorbereitenden Anteilserwerbes die Erwerber solcher Anteile eine schutzwürdige Rechtsposition erlangt haben. Durch die vollständige Beseitigung der Firmenwertabschreibung, ohne Einschleif- oder Übergangsregelung für jene Fälle, in denen der Unternehmenserwerb durch Verschmelzung bereits abgeschlossen war ("Altfälle"), scheint aber - wie dargelegt - das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage in einem Maße beeinträchtigt worden zu sein, daß eine Verletzung des Gleichheitssatzes vorliegt."

3. Die Bundesregierung erstattete im Gesetzesprüfungsverfahren auf Grund ihres Beschlusses vom 11. Jänner 2000 eine Äußerung, in der sie den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes entgegentritt und beantragt, die in Prüfung gezogene Regelung nicht als verfassungswidrig aufzuheben. Nach Ansicht der Bundesregierung sei die in Prüfung gezogene Norm nur dann verfassungswidrig, wenn die betroffenen Steuerpflichtigen eine schutzwürdige Position erlangt hätten und ihr daraus erfließendes Interesse am unveränderten Fortbestand der Rechtslage höher zu bewerten sei als die sachlichen Gründe, die für eine Enttäuschung dieses Interesses sprächen.

Den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes, die Steuerpflichtigen hätten berechtigterweise auf die mit §3 Abs2 Z2 UmgrStG idF BGBl. 699/1991 getroffene Regelung vertrauen dürfen und hätten durch die Entscheidung für diesen vom Gesetzgeber geradezu angebotenen Weg eine schutzwürdige Position erlangt, sowie der Annahme des Verfassungsgerichtshofes, daß ein Erwerber bei voller Kenntnis der Konsequenzen der später erlassenen und nunmehr in Prüfung gezogenen Regelung der Z4 lita des 3. Teiles des UmgrStG idF BGBl. 201/1996 von vornherein einen anderen Weg des Betriebserwerbes eingeschlagen oder vom Erwerb überhaupt Abstand genommen hätte, hält die Bundesregierung folgendes entgegen:

"3.1.2.1. Die Bundesregierung vermag der letztgenannten Annahme des Verfassungsgerichtshofes nicht schlechthin entgegenzutreten. Sie gibt jedoch zu bedenken, daß bei einer praxisbezogenen Betrachtungsweise die Bedeutung der zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehenden Rechtslage als Grundlage einer unternehmerischen Entscheidung insbesondere dann, wenn die in Aussicht gestellten steuerlichen Vorteile sozusagen nur scheibchenweise in einem Zeitraum von 15 Jahren wirksam werden, nicht überschätzt werden darf. Die Bedeutung der im Entscheidungszeitpunkt bestehenden Rechtslage ist in erster Linie darin zu sehen, daß mit ihr der Rahmen der den Normunterworfenen in rechtlicher Hinsicht offenstehenden Möglichkeiten abgesteckt wird. Hinsichtlich der hier interessierenden und entscheidenden Frage, aus welchen Motiven bestimmte Steuerpflichtige von den ihnen durch die Rechtsordnung eingeräumten Möglichkeiten in einer bestimmten Weise Gebrauch machen, dürfte ihr jedoch - von der gebotenen Durchschnittsbetrachtung ausgehend - eine eher untergeordnete Rolle zukommen. Unternehmerische Entscheidungen dürften nämlich - jedenfalls typischerweise - in wesentlich stärkerem Maße von anderen (teilweise interdependenten) Faktoren beeinflußt werden. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit können an dieser Stelle etwa die finanzielle Situation des einen Betriebserwerb in Erwägung ziehenden Steuerpflichtigen, seine persönliche Situation, seine mittel- und langfristigen unternehmerischen Strategien, die von ihm angenommene eigene zukünftige wirtschaftliche Entwicklung, die vermutete zukünftige Marktentwicklung im allgemeinen und (hinsichtlich seines wirtschaftlichen Betätigungsfeldes) im besonderen sowie die Möglichkeit der Erlangung günstiger Kredite für Investitionsvorhaben genannt werden."

Vor diesem Hintergrund, so führt die Bundesregierung weiter aus, könne somit wohl nicht schlechthin ausgeschlossen werden, daß es innerhalb der Gruppe von Steuerpflichtigen, die von der durch §3 Abs2 Z2 UmgrStG idF BGBl. 699/1991 geschaffenen Möglichkeit der Absetzbarkeit des Firmenwertes im Falle des mittelbaren Betriebserwerbes Gebrauch gemacht hätten, auch Personen gebe, die diese Vorgangsweise unterlassen hätten, wenn sie bereits zu dem Zeitpunkt des solcherart vorgenommenen Betriebserwerbs gewußt hätten, daß der Gesetzgeber im Jahre 1996 die mit dieser Bestimmung geschaffene Möglichkeit der Firmenwertabschreibung mit der in Prüfung gezogenen Regelung vergleichsweise abrupt beseitigen werde. Andererseits - so führt die Bundesregierung wörtlich aus -

"gibt es auch keinen überzeugenden Ansatzpunkt für die im Lichte der vorstehenden Ausführungen ohnehin nicht gerade naheliegende Vermutung, daß ein entsprechendes Wissen der betroffenen Steuerpflichtigen dazu geführt hätte, daß sie im Regelfall einen anderen Weg des Betriebserwerbes eingeschlagen oder vom Erwerb überhaupt Abstand genommen hätten."

In diesem Zusammenhang weist die Bundesregierung darauf hin, daß es sich bei der Regelung des §3 Abs2 Z2 UmgrStG um eine gesetzliche Vorschrift handle, deren - die Steuerpflichtigen begünstigender - Effekt gleichmäßig über einen Zeitraum von nicht weniger als 15 Jahren zum Tragen kommen sollte. Ausgehend von der schon im Hinblick auf die Häufigkeit von Gesetzesänderungen im Bereich des Steuerrechts geradezu trivialen Einsicht, daß sich gerade der Steuergesetzgeber in Reaktion auf geänderte Rahmenbedingungen (zu denen u.a. auch die - durch gemeinschaftsrechtliche Vorgaben in ihrer Zulässigkeit begrenzte - Höhe des jährlichen Budgetdefizits gehören) regelmäßig zum Tätigwerden veranlaßt sehe, stelle sich die grundsätzliche Frage, inwieweit in diesem Bereich (in dem, anders als etwa im Bereich des Pensionsrechts, spezifische Regelungen nicht in Zusammenhang mit jahrzehntelangen Beitragsleistungen stehen), realistischerweise auf den über einen Zeitraum von 15 Jahren unveränderten Bestand einer spezifischen Rechtslage vertraut werden dürfe. Generell gesprochen dürfte das berechtigte Vertrauen in den unveränderten Bestand einer Rechtslage im Bereich des Steuerrechts um so geringer sein, je länger diese Rechtslage bereits bestehe. Im vorliegenden Fall sei die für die betroffenen Steuerpflichtigen vorteilhafte Regelung immerhin etwa fünf Jahre in Geltung gestanden.

Die Bundesregierung kommt zu dem Schluß, daß diejenigen Steuerpflichtigen, die von der Möglichkeit der Firmenwertabschreibung nach §3 Abs2 Z2 UmgrStG Gebrauch gemacht hätten, "keine allzu schutzwürdige Position" erlangt hätten.

Das nach Auffassung der Bundesregierung eher gering zu veranschlagende Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage müsse mit dem Gewicht derjenigen Gründe abgewogen werden, die für die Enttäuschung dieses Vertrauens ins Treffen geführt werden können.

Dazu führt die Bundesregierung wörtlich aus:

"3.2.1. In diesem Zusammenhang muß insbesondere berücksichtigt werden, daß es sich bei der in Prüfung gezogenen Bestimmung, die im Rahmen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 erlassen wurde, um einen Teil eines umfassenden legislativen 'Maßnahmenpakets' zum Konsolidierungsprogramm der Bundesregierung für den Bundeshaushalt handelt, das einer großen Zahl unterschiedlicher Personengruppen ins Gewicht fallende Vorteile entzieht oder nicht unbeträchtliche Belastungen auferlegt. Die Notwendigkeit der Konsolidierung des defizitären Bundeshaushaltes ist indes nicht nur budgetpolitisch, sondern im Hinblick auf die auch von der Republik Österreich einzuhaltenden, in den Art102a ff des EG-Vertrages idF von Maastricht festgelegten sog 'Maastricht-Kriterien' auch gemeinschaftsrechtlich bedingt. Maßnahmen zur Reduktion des Budgetdefizits sind somit gemeinschaftsrechtlich geboten. Diese durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union im Jahre 1995 übernommenen Verpflichtungen müssen daher dem Grunde nach als sachliche Rechtfertigung für Maßnahmen zur Verringerung des Budgetdefizits angesehen werden, die zwar nicht jedwede Maßnahme des Gesetzgebers rechtfertigen können, aber immerhin im Rahmen der Gleichheitsprüfung solcher Maßnahmen mitzuberücksichtigen sind. Eine einseitig den Gedanken des Vertrauensschutzes betonende Rechtsprechung würde es dem Gesetzgeber im Ergebnis geradezu verwehren, seine erwähnten gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen.

3.2.2. Die jüngste Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes hat mehrfach den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Setzung von budgetkonsolidierenden Maßnahmen betont. So hat der Verfassungsgerichtshof überdies in einer Reihe von Erkenntnissen (vgl. zB VfSlg. 14.867/1997, 14.888/1997 und - besonders weitgehend - VfGH 2.10.1998, B4939/96 ua) gerade in dem Umstand, daß die den jeweiligen Beschwerden zugrundeliegenden Gesetzesbestimmungen Maßnahmen zur Konsolidierung des Bundeshaushaltes enthielten, eine sachliche Rechtfertigung für Änderungen der Rechtslage gesehen, in deren unveränderten Fortbestand die Rechtsunterworfenen an sich sogar durchaus mit guten Gründen vertrauen durften. Im Lichte dieser Rechtsprechung scheinen die auch im gegebenen Zusammenhang auf der Hand liegenden budgetpolitischen Zwänge, die den Gesetzgeber im Rahmen des Strukturanpassungsgesetzes 1996 zur Erlassung der in Prüfung gezogenen Regelung bewogen haben, diese Regelung - und zwar selbst dann, wenn man das berechtigte Vertrauen der betroffenen Steuerpflichtigen in den unveränderten Fortbestand der Rechtslage höher veranschlagt als die Bundesregierung im vorliegenden Schriftsatz - sachlich zu rechtfertigen, weil ihnen - wie den gesetzlichen Regelungen in den vorstehend angeführten verfassungsgerichtlichen Erkenntnissen - ein solches Gewicht zukommt, daß sie die (wie immer zu bewertenden) Interessen der durch sie betroffenen Personen auf den unveränderten Fortbestand der zuvor in Geltung

stehenden Rechtslage so deutlich überwiegen, daß (wie auch hinsichtlich der dem Erkenntnis VfGH 2.10.1998, B4939/96 ua zugrundeliegenden gesetzlichen Regelungen) auch das Fehlen einer 'Einschleifregelung' keine Verfassungswidrigkeit zu begründen vermag."

4. Die Beschwerdeführerin zu B255/99 erstattete mit Schriftsatz vom 14. Februar 2000 ebenfalls eine Äußerung; in dieser tritt sie mit ins Einzelne gehender Begründung der Äußerung der Bundesregierung entgegen und den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes gegen die in Prüfung genommene Regelung im Ergebnis bei.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Das Gesetzesprüfungsverfahren hat nicht ergeben, daß die vorläufige Annahme des Gerichtshofes, er habe die in Prüfung gezogene Bestimmung anzuwenden, unzutreffend wäre. Da auch sonst keine Prozeßhindernisse hervorgekommen sind, ist das Gesetzesprüfungsverfahren zulässig.

2. Auch die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes gegen die in Prüfung gezogene Norm haben sich als zutreffend erwiesen und konnten von den Argumenten der Bundesregierung nicht zerstreut werden:

2.1. Wenn die Bundesregierung zunächst allgemein die Auffassung vertritt, die Bedeutung der bestehenden Rechtslage als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen dürfe nicht überschätzt werden, vor allem wenn - wie hier - steuerliche Vorteile nur über einen Zeitraum von 15 Jahren gewährt werden, so ist dem insofern zuzustimmen, als die rechtlichen Rahmenbedingungen zweifellos nur einer von mehreren Bestimmungsfaktoren für unternehmerisches Handeln sind. Die Bundesregierung räumt aber selbst ein, daß mit der bestehenden Rechtslage der Rahmen der in rechtlicher Hinsicht offenstehenden Möglichkeiten abgesteckt wird. Warum eine solche Rechtslage dann nicht geeignet sein sollte, einen Vertrauenstatbestand zu schaffen, ist dem Gerichtshof nicht einsichtig. Der Gerichtshof ist auch keineswegs davon ausgegangen, daß Unternehmer die Entscheidung für einen Beteiligungserwerb allein wegen der steuerlichen Absetzbarkeit des Firmenwertes getroffen hätten. Der Gerichtshof war aber - und ist nach wie vor - der Meinung, daß die Steuerpflichtigen, wäre ihnen die vorzeitige Beseitigung der Firmenwertabschreibung bekannt gewesen, möglicherweise einen anderen Weg des Betriebserwerbs eingeschlagen oder diesen vielleicht sogar überhaupt nicht in Erwägung gezogen hätten (weil steuerliche Faktoren derartige Entscheidungen eben doch mitbestimmen).

2.2. Zur (vorläufigen) Annahme des Gerichtshofes, daß die steuerliche Situation eine wesentliche Rolle bei der Bestimmung der Kaufpreise für Beteiligungskäufe gespielt habe und ihr Wegfall daher geeignet gewesen sei, die Finanzierung dieser Kaufpreise oder aber die Abwicklung anderer Investitionsvorhaben zu gefährden, nimmt die Bundesregierung nicht Stellung. Der Gerichtshof sieht diese Annahme durch folgende Überlegung als bestätigt an: Auch bei einer Absetzungsdauer von 15 Jahren ist der Barwert der erzielbaren Steuerersparnis - berechnet auf der Grundlage des geltenden Körperschaftsteuersatzes von 34 % - so hoch, daß er bei einer rationalen Bestimmung von Kaufpreisen für Beteiligungserwerbe - das heißt jedenfalls bei Kaufpreisbestimmungen unter fremdüblichen Bedingungen - ins Gewicht fallen muß; dieser Barwert beträgt bei einem internen Zinsfuß von 4 % über 25, bei einem solchen von 6 % noch immer rund 22, somit etwa zwischen einem Viertel und einem Fünftel des auf den Firmenwert entfallenen Kaufpreisteiles (vgl. dazu Bruckner, per saldo 2000, Heft 1, Seite 8 (9), der überdies darauf hinweist, daß im Fall der Nichtabsetzbarkeit des Firmenwertes bei einem Körperschaftsteuersatz von 34 % ein etwa um 50 % höherer Gewinn erwirtschaftet werden muß, um den Firmenwert erfolgsmäßig egalisieren zu können, als im Falle der Absetzbarkeit). Es ist nicht zu erwarten, daß die Partner eines solchen Geschäftes bei der Verhandlung über die Höhe des Kaufpreises eine derart ins Gewicht fallende steuerliche Regelung übersehen oder nicht entsprechend berücksichtigen.

2.3. Wenn die Bundesregierung auf die "triviale Einsicht" verweist, daß sich gerade der Steuergesetzgeber in Reaktion auf geänderte Rahmenbedingungen regelmäßig zum Tätigwerden veranlaßt sieht, und in diesem Zusammenhang die "grundsätzliche Frage" aufwirft, ob im Bereich des Steuerrechts realistischerweise auf den über einen Zeitraum von 15 Jahren unveränderten Bestand einer spezifischen Rechtslage vertraut werden dürfe, dann verkennt sie möglicherweise grundlegend die Bedeutung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutzes. Der Verfassungsgerichtshof hat schon in seinem Prüfungsbeschluß unter Verweis auf seine bisherige Judikatur betont, daß es dem Gesetzgeber grundsätzlich freistehe, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten, daß aber bei Vorliegen besonderer Umstände zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden müsse, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Der Gerichtshof könnte der Bundesregierung nicht folgen, wenn sie

die Meinung vertreten sollte, daß im Bereich des Steuerrechts derartige besondere Umstände generell ausgeschlossen seien. Die in diesem Rechtsbereich möglicherweise bestehende Notwendigkeit, besonders rasch auf geänderte Rahmenbedingungen zu reagieren, rechtfertigt für sich allein keine verfassungsrechtlich bedenklichen Eingriffe in ein geschütztes Vertrauen, besteht doch kein Grund für die generelle Annahme, daß es im Bereich des Steuerrechts nicht möglich wäre, die vom Gesetzgeber für erforderlich gehaltenen Anpassungen in verfassungskonformer Weise durchzuführen.

Der Gerichtshof kann auch nicht der Auffassung der Bundesregierung beitreten, daß auf eine Rechtslage um so weniger vertraut werden dürfe, je länger sie Bestand hatte. Verfassungsrechtlich entscheidend können immer nur die durch diese Rechtslage begründete Vertrauensposition einerseits und die für den Eingriff in diese Vertrauensposition sprechenden Gründe andererseits sein.

2.4. Als Gründe, die im vorliegenden Fall die (letztlich auch von der Bundesregierung nicht geleugnete) Enttäuschung des Vertrauens rechtfertigen sollen, führt die Bundesregierung ausschließlich budgetäre Überlegungen ins Treffen, wobei sie speziell auf die gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Reduktion des Budgetdefizits verweist. Wenn die Bundesregierung in diesem Zusammenhang die Meinung vertritt, der Umstand, daß eine Maßnahme der Konsolidierung des Bundeshaushaltes diene, sei nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes für sich allein als sachliche Rechtfertigung für Änderungen der Rechtslage anzusehen, und auf die Erkenntnisse VfSlg. 14.867/1997, 14.888/1997 und 15.269/1998 verweist, so ist ihr folgendes entgegenzuhalten: In allen drei zitierten Erkenntnissen hat der Gerichtshof dem Umstand, daß es sich bei den bekämpften Maßnahmen um solche im Rahmen eines budgetären Gesamtpaketes handelte, zwar Bedeutung beigemessen, jedoch nur deswegen, weil sich daraus ergab, daß mit den Bestimmungen nicht bloß einer kleinen Personengruppe einseitig Belastungen auferlegt wurden. Der Gerichtshof hat hingegen keineswegs die dort strittigen Maßnahmen (Kürzungen im Gehalts- und Pensionsbereich) allein mit Hinweisen auf die budgetäre Situation gerechtfertigt. In dem von der Bundesregierung als "besonders weitgehend" empfundenen Erkenntnis VfSlg. 15.269/1998 hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, daß die als verfassungswidrig erachteten Regelungen das Ziel verfolgten, den Bundeshaushalt zu entlasten sowie das tatsächliche Pensionsalter an das gesetzliche heranzuführen, und die Auffassung vertreten, daß Zielsetzungen dieser Art "an sich geeignet" seien, Kürzungsregelungen wie die hier in Rede stehende sachlich zu rechtfertigen. Er hat aber zusätzlich eingehend geprüft, ob die vorgesehene Kürzung nicht etwa im Hinblick auf die Intensität des Eingriffs in bisher erworbene Rechte aus der Sicht des Gleichheitssatzes unzulässig wäre (dies aber letztlich verneint).

Auch im nunmehr zu beurteilenden Fall ist der Gesetzgeber keineswegs gehindert, im Hinblick auf das von der Bundesregierung ins Treffen geführte Ziel einer Konsolidierung des Bundeshaushaltes die Möglichkeit der Absetzbarkeit des Firmenwertes beim vorbereitenden Anteilserwerb pro futuro wieder zu beseitigen. Einen solchen Schritt (den der Gesetzgeber mit der Neufassung des §3 Abs2 und 3 UmgrStG durch BGBl. 201/1996 tatsächlich gesetzt hat) hat der Gerichtshof schon im Einleitungsbeschluß ausdrücklich als verfassungsrechtlich unbedenklich bezeichnet. Die Bedenken des Gerichtshofes richten sich jedoch - wie ebenfalls im Einleitungsbeschluß ausführlich dargelegt - dagegen, daß die Absetzungsmöglichkeit, die seinerzeit gezielt auf die Fälle des vorbereitenden Anteilserwerbes ausgedehnt worden war, in der Folge, nachdem die Steuerpflichtigen von dem neu eröffneten Weg Gebrauch gemacht hatten, für die "Altfälle" schlagartig und vollständig beseitigt worden ist. Der Gerichtshof pflichtet der Bundesregierung auch darin bei, daß bei Beurteilung dieser Maßnahme budgetäre Erwägungen durchaus mitzuberücksichtigen sind. Er ist daher auch nicht der Meinung, daß der Gesetzgeber verpflichtet wäre, die Absetzungsmöglichkeit für diese "Altfälle" für den vollen Zeitraum von 15 Jahren zu gewähren; er muß aber jenen Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen (z.B. durch eine Übergangsbestimmung) eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen (vgl. VfSlg. 13.655/1993 sowie 15.373/1998). Der Gerichtshof betrachtet es daher als Verstoß gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz, wenn das Risiko einer Verschlechterung der Rechtslage in einem Fall wie dem vorliegenden ausschließlich oder überwiegend den Steuerpflichtigen aufgebürdet wird.

3. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes haben sich daher als zutreffend erwiesen, weshalb die lita der Z4 des 3. Teiles des UmgrStG, BGBl. 699/1991 idF BGBl. 201/1996, als verfassungswidrig aufzuheben war.

4. Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Wirksamkeit treten, beruht auf Art140 Abs6, erster Satz,

B-VG.

5. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt I erfließt aus Art140 Abs5, erster Satz, B-VG und §§64 f. VerfGG iVm §2 Abs1 Z4 BGBlG, BGBl. 660/1996.

6. Die Setzung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Vorschrift beruht auf Art140 Abs5, dritter Satz, B-VG. Die Fristsetzung soll die allfällige Schaffung einer Übergangsbestimmung ermöglichen. Verzichtet der Gesetzgeber auf eine legistische Maßnahme dieser Art, so müßte es nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes für die "Altfälle" ab dem Jahr 2001 wieder möglich sein, die Abschreibung eines nach §3 Abs2 Z2 UmgrStG idF des Bundesgesetzes BGBl. 699/1991 ermittelten Firmenwertes gemäß §8 Abs3 des EStG 1988 für den jeweils im Einzelfall verbleibenden Abschreibungszeitraum vorzunehmen.

7. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4, erster Satz, VerfGG in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Umgründungssteuer, Vertrauensschutz, VfGH / Fristsetzung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2000:G172.1999

Dokumentnummer

JFT_09999697_99G00172_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at