

# TE Vfgh Erkenntnis 1998/12/12 B342/98

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 12.12.1998

## Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art44 Abs1

B-VG Art44 Abs3

EStG 1988 §28 Abs3

EStG 1988 §124a, §124b idF StrukturanpassungsG 1996

## Leitsatz

Keine Verfassungswidrigkeit der (rückwirkenden) Beseitigung der begünstigten Abschreibung des Assanierungsaufwandes durch das StrukturanpassungsG 1996; Verfassungsrang der die übergangslose Änderung verfügenden Bestimmung im Einkommensteuergesetz; keine Gesamtänderung der Bundesverfassung

## Spruch

Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in einem sonstigen Recht verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Nach §8 Abs2 EStG 1988 der Stammfassung konnten unter anderem Anschaffungs- und Herstellungskosten, die zur Assanierung von Betriebsgebäuden aufgewendet wurden, von näher bestimmten Ausnahmen abgesehen, statt mit den allgemeinen Sätzen des Abs1 gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden, wenn die Assanierung auf Grund des Stadterneuerungsgesetzes erfolgte. §28 Abs3 Z3 bestimmte für Vermietung und Verpachtung, daß unter anderem Assanierungsaufwendungen auf Grund des Stadterneuerungsgesetzes, soweit sie Herstellungskosten darstellen, über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen waren.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 201, als

63. Stück des Bundesgesetzblattes am 30. April 1996 ausgegeben, wurden sowohl §8 Abs2 als auch §28 Abs3 Z3 EStG 1988 neu gefaßt (Art39 Z7 und 31); die Neufassungen enthalten die Möglichkeit der beschleunigten Abschreibung für die Assanierung nicht mehr. Der dem EStG 1988 gleichzeitig eingefügte §124a (Verfassungsbestimmung; Art39 Z78)

ordnet in Z2 an, daß unter anderem §8 Abs2 und §28 Abs3 Z3 EStG in der Fassung dieser Novelle erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 anzuwenden sind.

Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz (72 BlgNR 20. GP) führen dazu aus (259):

"Für Assanierungsaufwendungen auf Grund des Stadterneuerungsgesetzes, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen, soll ab der Veranlagung 1996 die begünstigte Abschreibung entfallen. Damit wird im Bereich des Wohnbaues und der Wohnhaussanierung dem Gesichtspunkt Rechnung getragen, die steuerliche Förderung auf die volkswirtschaftlich wichtigsten baulichen Maßnahmen zu konzentrieren. Die begünstigte Abschreibung für den Assanierungs-Herstellungsaufwand entfällt sowohl im betrieblichen Bereich als auch den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Infolge des Wegfalles der begünstigten Abschreibung können Assanierungs-Herstellungsaufwendungen nur mehr mit den AfA-Sätzen des §8 Abs1 bzw. des §16 Abs1 Z8 abgeschrieben werden. Auf diese Abschreibung ist auch umzustellen, wenn aus der begünstigten Abschreibung eines früheren Assanierungs-Herstellungsaufwandes restliche Teilbeträge verblieben sind. Hier ist also die AfA vom ursprünglichen Assanierungs-Herstellungsaufwand unter Anwendung der AfA-Sätze des §8 Abs1 bzw. des §16 Abs1 Z8 zu berechnen und die so berechnete AfA solange mit dem restlichen Assanierungs-Herstellungsaufwand zu verrechnen, bis der restliche Assanierungs-Herstellungsaufwand gänzlich abgeschrieben ist.

Beispiel (für ein der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienendes Wohnhaus):

1991 Assanierungs-Herstellungsaufwand 9 000 000 S

bis 1995 Abschreibung gemäß §28 Abs3

5/15 von 9 000 000 S 3 000 000 S

31.12.1995 restlicher Assanierungs-

Herstellungsaufwand 6 000 000 S

1996 Umstellung der Abschreibung

1,5 % von 9 000 000 S

(§16 Abs1 Z8 lite) 135 000 S

31.12.1996 restlicher Assanierungs-

Herstellungsaufwand 5 865 000 S"

1. Der angefochtene Berufungsbescheid bestätigt die vom Finanzamt im Zuge des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften der beschwerdeführenden Miteigentümer eines Miethauses vorgenommene Kürzung des Werbungskostenüberschusses von erklärten 2.023.560 S auf

1.332.939 S. Nach dem Strukturanpassungsgesetz seien die Assanierungsaufwendungen nur mehr mit 1,5 % steuerwirksam.

Die dagegen erhobene Beschwerde rügt die Verletzung des Gleichheitssatzes; entweder habe die Behörde dem Gesetz fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder das Gesetz selbst sei wegen Verstoßes gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz gleichheitswidrig; sollte aber die Verfassungsbestimmung des §124a Z2 EStG maßgeblich sein, liege im Zusammenhang mit anderen Verfassungsbestimmungen des Strukturanpassungsgesetzes eine der Volksabstimmung bedürftige Gesamtänderung der Bundesverfassung vor.

Da die Beschwerdeführer ihre Aufwendungen schon vor dem Jahr 1996 gemacht haben, bekämpfen sie in erster Linie die Auffassung der belangten Behörde, auch für solche Aufwendungen sei die Neufassung des Gesetzes maßgeblich. §124a Z2 EStG regle nur das Inkrafttreten der Neufassung, nicht aber das Außerkrafttreten der alten (etwa in der auch an anderer Stelle gebrauchten Form des Ausspruches, wann sie letztmalig anzuwenden sei). Die Neufassung gelte daher nur für Assanierungsaufwendungen nach dem Inkrafttreten des Strukturanpassungsgesetzes. Jedenfalls gebiete das der Grundsatz der verfassungskonformen Auslegung: Eine Streichung der Sonderabsetzungen für Altinvestitionen enttäusche nämlich das durch den Gleichheitssatz geschützte Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage. Es widerspreche dem Gleichheitssatz, wenn ein Eingriff von erheblichem Gewicht den Steuerpflichtigen in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäusche und keine besonderen Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung sachlich rechtfertigen. Der von der belangten Behörde vorgenommene Eingriff sei von

erheblichem Gewicht, weil die allgemeine Absetzung von 1,5 % jährlich die in 15 Jahren absetzbaren Ausgaben um 77,5 % herabsetze. Das Vertrauen auf die alte Rechtslage sei auch berechtigt gewesen, weil die Regelung die Normadressaten zu Investitionen anreizen sollte, indem sie die beschleunigte Abschreibung in Aussicht stellte, und es liege kein als sachliche Rechtfertigung anerkannter Grund für die unechte Rückwirkung vor.

Sollte §124a Z2 EStG aber im bekämpften Sinn zu verstehen sein, stelle er im Zusammenhang mit anderen (in der Beschwerde aufgelisteten) Verfassungsbestimmungen des ertragssteuerrechtlichen Teils des Strukturanpassungsgesetzes eine umfassende Durchbrechung der Grundrechtsordnung und eine planmäßige Ausschaltung der Prüfungskompetenz des Verfassungsgerichtshofs dar. Darin liege eine Gesamtänderung der Verfassung, die mangels Volksabstimmung gemäß Art44 Abs3 B-VG verfassungswidrig sei. §28 Abs3 Z3 EStG allein oder zusammen mit anderen (im einzelnen angeführten) Bestimmungen sei dann aufzuheben.

2. Die belangte Behörde hält ihre Entscheidung für dem Gesetz entsprechend, weil der Wortinterpretation der Vorrang gebühre und der Wortlaut keine durch Auslegung zu beseitigende Zweifel zulasse. Auf den unveränderten Fortbestand einer Rechtslage dürfe nicht vertraut werden und auch der Assanierungs-Herstellungsaufwand sei nicht frustriert, da er ohnedies verrechnet werde. Das Ziel der Entlastung des Bundeshaushaltes rechtfertige Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, und die Neufassung des §28 Abs3 Z3 EStG sei nur eine von mehreren diesem Ziel dienende Maßnahme.

In einer Stellungnahme zur Gegenschrift bekräftigen die Beschwerdeführer ihren Standpunkt.

II. Die Beschwerde ist nicht begründet.

1. Auszugehen ist davon, daß §28 Abs3 Z3 EStG 1988 sowohl in der Stamm- wie in der Neufassung die mit dem Ablauf der Zeit fortschreitende Abschreibung von Wirtschaftsgütern regelt und daher zwar an einen bestimmten Vorgang - die Aufwendung - anknüpft, aber dessen fernere Auswirkung im jeweiligen Steuerjahr zum Gegenstand hat. Wird eine solche Regelung geändert, so bedeutet das jedenfalls mangels abweichender Anhaltspunkte, daß mit dem Inkrafttreten der Änderung die Wirkungen in bezug auf die beginnende oder im Zuge befindliche Abschreibung eintreten, die sich auf Grund der Änderung ergeben. Legt der Gesetzgeber das Inkrafttreten in der Weise fest, daß die geänderte Bestimmung erstmals bei der Veranlagung für ein bestimmtes Kalenderjahr anzuwenden ist, richten sich die Wirkungen der seinerzeitigen Aufwendungen solcherart ab diesem Jahr nach der geänderten Bestimmung.

Daß demgegenüber etwa nach §124b Z7 EStG in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes §6 Z2 litc EStG in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz "letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1995 anzuwenden" ist, ergibt sich aus der ersatzlosen Streichung der litc in §6 Z2 EStG, die nichts hinterläßt, was "erstmalig 1996" angewendet werden könnte.

Mit dem Befund aus dem Gesetzestext stimmen die Materialien überein.

2. Ein dem Wortlaut und der erklärten Absicht des Gesetzgebers widersprechendes Verständnis kommt aber auch unter dem Blickwinkel des Gebotes verfassungskonformer Auslegung nicht in Betracht:

Wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis VfSlg. 12186/1989 - seine frühere Rechtsprechung bekräftigend und vertiefend - dargelegt hat, zielen Rechtsnormen auf die Steuerung menschlichen Verhaltens und können daher diese Funktion nur erfüllen, wenn sich die Normunterworfenen bei ihren Dispositionen grundsätzlich an der geltenden Rechtslage orientieren können. Daher können gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen nachträglich belasten. Das kann bei schwerwiegenden und plötzlich eintretenden Eingriffen in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Normunterworfene mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffs führen. Insbesondere können rückwirkende gesetzliche Vorschriften im Bereich des Steuerrechts mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten (vgl. auch VfSlg. 12416/1990, 13020/1992 ua.).

Allerdings steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und entgegen den Erwartungen der Normunterworfenen auch ungünstiger zu gestalten (VfSlg. 12368/1987, 13461/1993, 14842/1997 und 14868/1997); so gehört etwa die Beseitigung einer den freiberuflich Tätigen eröffneten Möglichkeit, Investitionsrücklagen gegen die Anschaffung von Wertpapieren steuerneutral aufzulösen, zu dem im Blick auf unbekannt zukünftige Entwicklungen der Rechtsordnung hinzunehmenden Risiko (VfSlg. 13657/1993).

Wie aber im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein können (vgl. VfSlg. 12416/1990 und 14515/1996), kann die Enttäuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung auch ohne Rückwirkung unter Umständen sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sein. Eine solche Unsachlichkeit hat der Gerichtshof etwa angenommen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird (VfSlg. 12944/1991 Nachtfahrverbot für lärmarme LKW) oder wegen Inangriffnahme der geförderten Maßnahme nicht mehr aufgebracht werden kann (VfSlg. 13655/1993 Abschaffung der Energieförderungsrücklage).

Vor dem Hintergrund dieser differenzierenden Rechtsprechung erweist sich die durch §124a Z2 EStG verfügte Rückwirkung vom 30. April 1996 auf das gesamte Veranlagungsjahr 1996 nicht als ausschlaggebend. Die Änderung der Rechtslage trifft nämlich denjenigen, der eine nicht mehr rücknehmbare Investitionsentscheidung Anfang des Jahres 1996 getroffen hat, nur unwesentlich stärker als jenen, der das schon 1995 getan hat. Ob die Enttäuschung darin besteht, daß ein allgemeiner Abschreibungszeitraum von 67 Jahren an die Stelle des erwarteten vollen 15-jährigen tritt oder ob er nur noch verbliebene 14 ersetzt, macht keinen wesentlichen Unterschied. Sie wird umso größer, je weniger der von der alten Rechtslage verheißenen Begünstigungen beansprucht werden konnten, wobei allerdings die Erwartung für einen Zeitraum von 15 Jahren von vornherein mit einem gewissen Risiko der Änderung der Rechtslage verbunden ist. Eine scharfe Trennung zwischen dem Vertrauen auf die im Augenblick der Disposition geltende Rechtslage und dem Vertrauen auf den künftigen Fortbestand dieser Rechtslage ist bei dieser Fallgestaltung nicht möglich. Ginge es nur um das Ausbleiben einer erhofften Steuerbegünstigung, könnte die kurzfristige Rückwirkung an der Zulässigkeit der Norm nichts ändern, wäre aber die neue Rechtslage ohne eine Einschleifregelung für die am härtesten betroffenen Fälle gleichheitswidrig, so läge in dieser Rückwirkung nur eine weitere Facette dieses Verfassungsverstößes.

Geht man davon aus, daß Dispositionen, die auf längerfristige Wirkung ausgerichtet sind, auch gegenüber Änderungen der Rechtslage anfälliger sind als solche auf überschaubare Zeit, läßt sich ein Vergleich mit der Abschaffung der auf jeweils fünf Jahre beschränkt gewesenen Begünstigung für Energieförderungsrücklagen nicht ohne weiteres ziehen. Die in der Entscheidung VfSlg. 13655/1993 als wesentlich erachtete Gefahr, daß der vom Gesetzgeber gezielt veranlaßte Aufwand nach Wegfall der Begünstigung möglicherweise nicht mehr - oder nicht mehr ohne unverhältnismäßige Belastung - getragen werden kann, läßt sich aber auch im vorliegenden Zusammenhang nicht ausschließen. Andererseits ist der von §28 Abs3 Z3 EStG veranlaßte Assanierungsaufwand durch den Wegfall der begünstigten Abschreibung auch nicht nach Art der Anschaffungskosten für - im betrieblichen Interesse gar nicht benötigten - lärmarme LKW durch deren Einbeziehung in das Nachtfahrverbot (VfSlg. 12944/1991) frustriert worden. Gleichwohl sind auch Assanierungen in erheblichem Ausmaß anstelle einer wirtschaftlich günstigeren Investition ausschließlich im Hinblick auf die im öffentlichen Interesse gewährte Steuerbegünstigung in Angriff genommen worden. Es ist daher zweifelhaft, ob der Gesetzgeber nicht dadurch, daß er die begünstigte Abschreibung schlagartig und vollständig beseitigt hat, ohne Vorsorge zu treffen, daß in Fällen, in denen sie noch nicht in einem gewissen Mindestmaß zum Tragen gekommen ist, die aus ihrem plötzlichen Wegfall entstehenden Härten irgendwie abgefangen werden, die ihm vom Gleichheitssatz gesetzte Schranke überschritten hat. Die Freiheit, gegebene Rechtslagen zum Nachteil der Normunterworfenen abzuändern, darf nämlich nicht dazu mißbraucht werden, demjenigen, der sich im gewünschten Sinn verhalten und einen beträchtlichen Aufwand gesetzt hat, die verheißenen Vorteile dann schlechthin zu versagen.

Ein abschließendes Urteil dieser Frage ist aber nicht zu fällen. Denn der die übergangslose Änderung verfügende §124a EStG steht im Verfassungsrang. Eine Verfassungswidrigkeit käme daher nur wegen Verstoßes gegen Art44 Abs3 B-VG in Betracht. Eine Gesamtänderung der Bundesverfassung wäre aber - entgegen den in diese Richtung zielenden Ausführungen der Beschwerde - im Fehlen geeigneter Einschleifbestimmungen beim Übergang zu einer neuen Rechtslage jedenfalls dann nicht zu erblicken, wenn es sich, wie hier, um einen Teil eines umfassenden budgetären "Maßnahmenpakets" zum Konsolidierungsprogramm der Bundesregierung für den Bundeshaushalt handelt (vgl. VfSlg. 14888/1997), das einer großen Zahl unterschiedlicher Personengruppen ins Gewicht fallende Vorteile entzieht oder nicht unbeträchtliche Belastungen auferlegt. Wenngleich auch dem Verfassungsgesetzgeber im Sinn des Art44 Abs1 B-VG der Gleichheitssatz nicht zur beliebigen Disposition steht, weil er als ein wesentlicher Bestandteil der

Grundrechtsordnung und des demokratischen Baugesetzes einen nicht ohne Volksabstimmung nach Art44 Abs3 B-VG abänderbaren festen Kern hat, bleibt nämlich doch ein gewisser Spielraum zu seiner (verfassungsgesetzlichen) Konkretisierung oder - wie hier - zu einer punktuellen Durchbrechung in besonderen Sachlagen.

Die behauptete Verfassungsverletzung hat mithin nicht stattgefunden. Auch andere vom Verfassungsgerichtshof wahrzunehmende Rechtswidrigkeiten sind nicht hervorgekommen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Eine mündliche Verhandlung war entbehrlich (§19 Abs4 Satz 1 VerfGG).

#### **Schlagworte**

Einkommensteuer, Werbungskosten, Bundesverfassung Gesamtänderung, Grundprinzipien der Verfassung, Rückwirkung, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Vertrauensschutz

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:1998:B342.1998

#### **Dokumentnummer**

JFT\_10018788\_98B00342\_00

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)