jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/10/22 96/14/0017

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.10.1996

**Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;
58/02 Energierecht;
58/03 Sicherung der Energieversorgung;
58/05 Förderungen (Energie);

**Norm**

AbgÄG 03te 1987 Abschn4;
BAO §198;
BAO §4 Abs1;
BAO §4;
B-VG Art140 Abs4;
B-VG Art140 Abs5;
B-VG Art140 Abs7;
B-VG Art140;
B-VG Art49 Abs1;
EnFG 1979 §9 Abs1;
EnFG 1979;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §5;
EStG 1972 §9;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §5;
EStG 1988 §9;
VwRallg;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr.

Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der X-GmbH in G, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 24. November 1995, Zl. 3/14/1-BK/Hp-1995, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Gegen die Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide 1989 und 1990 mit Ausfertigungsdatum 4. November 1992 brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein, weil das Finanzamt bestimmten, von ihr gebildeten Rückstellungen die Anerkennung versagt hatte. Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 1994 erweiterte sie ihren Berufungsantrag; sie begehrte die Anerkennung der Bildung einer "Energieförderungsrücklage" gemäß § 1 Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. 567/1979, in der Folge EnFG, für das Jahr 1989, die Berichtigung des Verbrauches der "Energieförderungsrücklage" 1985 und 1986 durch Investitionsfreibeträge, die Verrechnung der Investitionsrücklage 1988 durch Investitionsfreibeträge aus 1989 sowie die Berichtigung der für 1989 gebildeten Investitionsrücklage wegen der Bildung einer "Energieförderungsrücklage" für dieses Jahr. Zur Begründung führte sie aus, mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1993, G 114/93, sei Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987, BGBl. 606, mit welchem das EnFG aufgehoben worden sei, seinerseits als verfassungswidrig aufgehoben worden. Die Aufhebung sei mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft getreten. Mit diesem Zeitpunkt sei das EnFG wiederum in Wirksamkeit getreten. Dadurch würden die bis zum Wirtschaftsjahr 1987 gebildeten "Energieförderungsrücklagen" ab dem Wirtschaftsjahr 1988 nicht mehr als Investitionsrücklagen gelten, sodaß eine bestimmungsgemäße Verwendung dieser Rücklagen nicht zu einer Reduktion der Basis für Investitionsbegünstigungen führe. Des weiteren bestehe nunmehr wiederum die Möglichkeit, für 1988 und 1989 "Energieförderungsrücklagen" zu bilden. Die nachträgliche Inanspruchnahme der "Energieförderungsrücklage" sei eine wirtschaftlich begründete Bilanzänderung, weil die seinerzeitige Inanspruchnahme nach der durch das 3. AbgÄG 1987 geschaffenen Rechtslage nicht möglich gewesen sei. In der Folge legte die Beschwerdeführerin Bilanzen zum 31. Dezember 1989 und 1990, in denen die dem erweiterten Berufungsbegehren entsprechenden Änderungen vorgenommen sind, sowie die entsprechenden Gesellschafterbeschlüsse zur Feststellung der geänderten Jahresabschlüsse vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. In der Frage der Anerkennung der Rückstellungen wurde dem Berufungsbegehren im wesentlichen entsprochen. Mit den aus dem Wiederaufleben des EnFG abgeleiteten Begehren drang die Beschwerdeführerin hingegen nicht durch. Hiezu führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus: Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987 sei durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1992, G 114/93, mit Wirksamkeit ab Ablauf des 31. Juli 1987 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Beim Berufungsfall handle es sich nicht um einen Anlaßfall dieses Erkenntnisses. Es könnten sohin mit Ablauf des 31. Juli 1994 die Begünstigungen des EnFG wieder in Anspruch genommen werden. Dies gelte aber nur für jene Fälle, die die Halbsatzbegünstigung von vornherein in Anspruch genommen hätten. Die Rücklagenbildung bis einschließlich 1989 sei dagegen auf die Anlaßfälle beschränkt.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Gemäß § 1 EnFG dürfen

Elektrizitätsversorgungsunternehmen, bei deren Gewinnermittlung im selben Jahr keine Investitionsrücklage gebildet wird, zu Lasten des Gewinnes der in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre aus dem der Stromabgabe an Dritte dienenden Teil des Unternehmens steuerfreie Rücklagen im Ausmaß von bis zu 50 vH des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben bilden. Die Rücklage ist im Jahresabschluß (in der Bilanz) unter der Bezeichnung Elektrizitätsförderungs-Rücklage nach

Wirtschaftsjahren aufzugliedern und gesondert auszuweisen.

Gemäß § 3 Abs. 1 EnFG können Rücklagen iSd § 1 leg. cit. in den der Bildung der Rücklage folgenden fünf Wirtschaftsjahren in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

iSd § 2 leg. cit. (etwa gemäß § 2 Z. 1 betreffend die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Anlagen zur Erzeugung elektrischer Energie) bestimmungsgemäß verwendet werden. Soweit Rücklagen nicht bestimmungsgemäß verwendet wurden, sind sie gemäß § 3 Abs. 2 EnFG mit Ablauf des fünften (unter bestimmten Voraussetzungen des sechsten) der Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen.

Der im 7. Abschnitt des EnFG ("Übergangs- und Schlußbestimmungen") enthaltene § 33 lautet: "Dieses Bundesgesetz tritt mit 1. Jänner 1980 in Kraft".

Das 3. AbgÄG 1987, BGBl. 606, bestimmt in Abschnitt IV ("Energieförderungsgesetz"):

"Artikel I

Das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 wird

aufgehoben.

Art II

1. Artikel I ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988, hinsichtlich des 5. und 6. Abschnittes des Energieförderungsgesetztes 1979 ab 1. Jänner 1988 anzuwenden.

...

2. Rücklagen im Sinne des § 1, § 10 und § 16 des Energieförderungsgesetzes 1979, die bis zum Wirtschaftsjahr 1987 nicht bestimmungsgemäß verwendet wurden, gelten ab dem Wirtschaftsjahr 1988 bis zum Ablauf der fünfjährigen Verwendungsfrist als Investitionsrücklagen gemäß

§ 9 EStG 1972 in der jeweils geltenden Fassung. ... "

Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987 wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshof vom 16. Dezember 1993,G 114/93, als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat ausgesprochen, daß die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft und mit diesem Zeitpunkt das EnFG wiederum in Wirksamkeit tritt. Die Kundmachung durch den Bundeskanzler ist mit BGBl. 80/1994 erfolgt.

2.1. Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 4. Mai 1977, Slg. NF 9315/A, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der maßgeblichen Rechtslage im Falle der Änderung der Normen des materiellen Rechts ausgesprochen, daß im allgemeinen die Rechtsmittelbehörde das im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides geltende Recht anzuwenden habe; eine andere Betrachtungsweise sei geboten, wenn etwa der Gesetzgeber in einer Übergangsbestimmung zum Ausdruck bringe, daß auf anhängige Verfahren noch das bisher geltende Recht anzuwenden sei, oder wenn darüber abzusprechen sei, was an einem bestimmten Stichtag oder in einem konkreten Zeitraum rechtens sei.

Die letztgenannte Überlegung trifft - falls das Gesetz nicht ausdrücklich anderes anordnet - für die Vollziehung von Normen des materiellen Abgabenrechts zu: Mit einem Abgabenbescheid wird ein Leistungsgebot hinsichtlich einer Abgabenschuld ausgesprochen, die bereits - unabhängig vom behördlichem Tätigwerden - mit der Verwirklichung des Abgabentatbestandes entstanden ist (vgl. § 4 Abs. 1 BAO). Für die Erlassung von Abgabenbescheiden ist daher jenes Gesetz maßgebend, innerhalb dessen zeitlichen Bedingungsbereiches (vgl. hiezu Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht8 (1996), Rz 489) der Sachverhalt gesetzt worden ist, der die Verwirklichung des Abgabentatbestandes bewirkt (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. September 1995, 95/14/0038; Stoll, BAO-Kommentar, 62; Öhlinger, Verfassungsrecht2, 164).

2.2. Die Normen, die die Besteuerung des Einkommens regeln, knüpfen zum Teil auch an tatsächliche Umstände an, die nach Ablauf des Veranlagungsjahres gesetzt werden. So ist etwa das Wahlrecht zur Bildung von Rücklagen, die den steuerlichen Gewinn mindern, im Zuge der Bilanzerstellung und damit - jedenfalls bei mit dem Kalenderjahr übereinstimmendem Wirtschaftsjahr - erst nach Ablauf des Veranlagungsjahres auszuüben. Diese nach Ablauf des Veranlagungsjahres zu setzenden Sachverhalte stellen aber bloß einen Annex zu dem im Veranlagungsjahr in sachverhaltsmäßiger Hinsicht eingetretenen Besteuerungsgrundlagen dar; die Bildung unversteuerter Rücklagen führt

zu fiktiven, den Gewinn des Veranlagungsjahres mindernden Betriebsausgaben. Daraus ergibt sich, daß auch hinsichtlich dieser bei der Bilanzerstellung auszuübenden Bilanzierungswahlrechte, falls das Gesetz nichts anderes anordnet, jene Normen maßgebend sind, in deren zeitlichen Bedingungsbereich das betroffene Veranlagungsjahr fällt.

Eine solche Rechtsanschauung ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes. So hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 6. März 1992, G 309/91, zu dem am 30. Dezember 1988 kundgemachten AbgÄG 1988, BGBl. 739, mit welchem die Verminderung des Ausmaßes des der Investitionsrücklage entsprechenden steuerfreien Betrages für Einnahmen-Ausgaben-Rechner normiert worden ist, ausgesprochen, daß eine - in jener Konstellation gegen den Gleichheitssatz verstoßende - Rückwirkung vorliege, weil nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände (nachteilige) steuerliche Folgen geknüpft worden seien. Die tatsächliche Bildung dieses steuerfreien Betrages ist aber stets erst nach dem 31. Dezember 1988 erfolgt.

3. Gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist die aufgehobene Gesetzesbestimmung auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlaßfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichshof in seinem aufhebenden Erkenntnis nicht anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlaßfalles anzuwenden.

Durch Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987 wurde das EnFG 1979 aufgehoben. Diese Aufhebung durch das 3. AbgÄG 1987 hat den zeitlichen Bedingungsbereich des EnFG beendet, nicht aber den zeitlichen Rechtsfolgebereich (für Sachverhalte, die in Veranlagungen bis zur Veranlagung 1987 zu erfassen sind) betroffen. Es ist für generelle abstrakte Normen des Abgabenrechts typisch, daß sie einen über den zeitlichen Bedingungsbereich hinausgehenden Rechtsfolgebereich haben, sodaß der Verfassungsgerichtshof auch nach ihrem "Außerkrafttreten" die Norm im Falle ihrer Verfassungswidrigkeit aufzuheben hat und nicht mit einem Ausspruch iSd Art. 140 Abs. 4 ("ob das Gesetz verfassungswidrig war") vorzugehen hat (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshof vom 2. Oktober 1995, V 263-275/94 u.a., und vom 19. Juni 1996, V 184-205/95 und V 39-42/96). Bis zum Ablauf der Streitjahre sind sohin die Bestimmungen

des EnFG 1979 nicht in Geltung gestanden. Wie oben unter 2. dargestellt, sind für die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990 jene generellen Normen maßgebend, in deren zeitlichem Bedingungsbereich diese Jahre liegen. Hinsichtlich der Jahre 1989 und 1990 sind die Tatbestände mit Ablauf dieser Jahre verwirklicht gewesen.

4. Die Beschwerdeführerin mißt wesentliche Bedeutung der im Spruch des Erkenntnisses G 114/93 enthaltenen, durch Art. 140 Abs. 6 B-VG vorgegeben Anordnung bei, daß das EnFG mit Ablauf des 31. Juli 1994 wieder in Wirksamkeit trete. Sie folgert daraus, daß sich - aus der Sicht nach dem 31. Juli 1994 - der zeitliche Bedingungsbereich des EnFG aus diesem Gesetz selber ergebe; das EnFG regle aber, daß es für Sachverhalte bis 1989 anzuwenden sei. Art. 49 Abs. 1 B-VG stehe der Erlassung von rückwirkenden Gesetzen nicht entgegen; es sei zulässig, an bereits in der Vergangenheit gesetzte Sachverhalte Rechtsfolgen zu knüpfen. Mit der Aufhebung des Abschnittes IV des 3. AbgÄG 1987 werde das EnFG wiederum Bestandteil des Rechtsordnung, weil die mit dem genannten Gesetz ausgesprochene Aufhebung des EnFG wiederum beseitige werde. Mit der Wirksamkeit dieser Aufhebung (mit Ablauf des 31. Juli 1994) würde wiederum der zeitliche Bedingungsbereich des EnFG beginnen; da aber das EnFG selber eine Regelung über den zeitlichen Bedingungsbereich enthalte, ordne es für bereits in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte wiederum Rechtsfolgen an. "Insoweit ist das Inkrafttreten des EnFG 1979 mit 31.7.1994 dem Erlassen eines rückwirkenden Gesetzes vergleichbar. Bereits vergangene Sachverhalte werden abweichend vom 3. AbgÄG 1987 nachträglich einer anderen Regelung unterworfen." Der Gesetzgeber habe im gegenständlichen Fall auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nicht reagiert, dadurch ergebe sich der zeitliche Bedingungsbereich des EnFG wiederum aus diesem Gesetz. Das EnFG sei daher wiederum für die Jahre bis 1989 in Geltung.

Der Verwaltungsgerichtshof kann sich der Ansicht, daß mit 1. August 1994 das EnFG als rückwirkendes Gesetz in Kraft getreten wäre - ein rückwirkendes Gesetz könnte im übrigen nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 13. Oktober 1978, VfSlg. 8421/1978, 289) auch zu einer Aufrollung der mit rechtskräftigen Bescheiden abgeschlossenen Verfahren führen, einer rückwirkenden Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof kommt hingegen diese Wirkung nicht zu (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26. Jänner 1978, VfSlg. 8233/1978) -, nicht anschließen. Ein unter Fristsetzung iSd Art. 140 Abs. 5 B-VG

aufhebendes Erkenntnis zeitigt nicht jeweils in Abhängigkeit davon andere Rechtswirkungen, ob sich der Beginn des zeitlichen Bedingungsbereiches eines - aufgrund der verfassungsgerichtlichen Aufhebung wieder in Kraft tretenden - Gesetzes aus der Grundregel des Art. 49 Abs. 1 B-VG oder aus einer ausdrücklichen gesetzlichen Inkrafttretensbestimmung oder aus der Formulierung des Tatbestandes ergibt. Die Rechtswirkungen des Erkenntnisses sind in Art. 140 B-VG geregelt: Art. 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG ordnet zwingend für den - auch hier vorliegenden - Fall eines unter Fristsetzung iSd Art. 140 Abs. 5 B-VG aufhebenden Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes an, daß das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlaßfalles) anzuwenden ist.

5. Die Beschwerdeführerin verweist zur Stützung ihres Standpunktes darauf, daß der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis G 114/93 die Fristsetzung seiner Aufhebung damit begründet, daß es dem Gesetzgeber erlaubt sein solle, den Übergang verfassungskonform zu gestalten, bevor die Möglichkeit, bis zum Jahre 1989 allenfalls gebildete Rücklagen nach diesem Gesetz noch bestimmungsgemäß zu verwenden, wieder eintritt.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, daß es der Spruch des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes ist, der - unter der Voraussetzung der Kundmachung nach § 140 Abs. 5 B-VG - Rechtswirkungen entfaltet. Um nicht in die Entscheidungskompetenz des Verfassungsgerichtshof einzugreifen, darf bei Auslegung des Spruches unter keinen Umständen über die Grenzen seines Wortsinnes hinausgegangen werden. Wenn der Verfassungsgerichtshof in seinem ein Gesetz aufhebenden Erkenntnis nicht iSd § 140 Abs. 7 B-VG anderes ausspricht, so darf das Gesetz für vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände nicht unangewendet bleiben.

Daß im übrigen für das mit dem Erkenntnis des VerfassungsgerichtshofG 114/93 ausgesprochene Wiederinkrafttreten des EnFG ein Anwendungsbereich vorliegt, ergibt sich schon aus der Regelung des § 9 Abs. 1 EnFG, nach welcher sich die Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge ermäßigt.

6. Es ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 und 1990 die mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft tretende Aufhebung des Abschnitt IV des 3. AbÄG 1987 und sohin die Regelungen des EnFG als nicht relevant angesehen hat.

Die Beschwerdeführerin wurde daher durch den angefochtenen Bescheid nicht in subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Auf die Beschwerdeausführungen zur Frage, ob die Voraussetzungen für die Zustimmung zur Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt wären, war sohin nicht mehr einzugehen.

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBl. 416/1994.

**Schlagworte**

Anzuwendendes Recht Maßgebende Rechtslage VwRallg2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1996140017.X00

**Im RIS seit**

16.07.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

14.04.2017

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at