

# TE Vfgh Erkenntnis 1993/12/16 G114/93

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.12.1993

## Index

58 Berg- und Energierecht

58/05 Förderungen

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

AbgÄG Drittes 1987, BGBl 606 Abschnitt IV

EnergieförderungsG 1979

## Leitsatz

Gleichheitswidrigkeit der durch das 3. AbgÄG 1987 vorgenommenen plötzlichen Beseitigung der steuerlichen Begünstigung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen hinsichtlich der Verwendbarkeit von nach dem EnergieförderungsG 1979 gebildeten Rücklagen

## Spruch

Der Abschnitt IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 606, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft.

Mit diesem Zeitpunkt tritt das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567/1979, in der Fassung der Bundesgesetze BGBl. Nr. 353/1982 und 252/1985 wieder in Wirksamkeit.

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

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Nach dem Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. 567, konnten Elektrizitätsversorgungsunternehmen, bei deren Gewinnermittlung im selben Jahr keine Investitionsrücklage gebildet wurde, zu Lasten der Gewinne der in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre steuerfreie Rücklagen im Ausmaß bis zu 50 vH des Gewinnes bilden (§1). Die Rücklagen waren zu näher bestimmten Zwecken zu verwenden (§2) und, soweit sie nicht zum Ablauf des der Bildung der Rücklage folgenden fünften Wirtschaftsjahres bestimmungsgemäß verwendet wurden, im fünften Jahr nach Bildung der Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen (§3).

Das 3. Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. 606, kundgemacht am 22. Dezember 1987, bestimmt in Abschnitt IV ("Energieförderungsgesetz 1979"):

"Artikel I

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

## Artikel II

1. Artikel I ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988, hinsichtlich des 5. und 6. Abschnittes des Energieförderungsgesetzes 1979 ab 1. Jänner 1988 anzuwenden. Wird über Anträge auf Bescheinigung der energiewirtschaftlichen Zweckmäßigkeit bis zum 31. Dezember 1987 nicht entschieden, so gilt die Bescheinigung als erteilt.

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. §9 Abs2 dritter und vierter Satz Einkommensteuergesetz 1972, BGBl. Nr. 440/1972, in der jeweils geltenden Fassung ist nicht anzuwenden."

Die Z3 und 4 enthalten Sondervorschriften für Kleinwasserkraftwerke.

Diese Maßnahme wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR 17.GP, 9) so begründet:

"Zu ArtI:

Das mit Ende 1989 befristete Energieförderungsgesetz 1979 soll bereits mit Ende 1987 außer Kraft treten, da die in Zeiten des Aufbaues der Elektrizitätswirtschaft sinnvollen steuerlichen Begünstigungen ihre Bedeutung verloren haben. Die Begünstigungen für die Fernwärme- und Gasversorgungswirtschaft haben keine entscheidende Bedeutung gewonnen, ihre Aufrechterhaltung erscheint daher nicht geboten.

Zu ArtII:

Mit Z1 wird klargestellt, daß die abgabenrechtlichen Begünstigungen des EnFG 1979 letztmalig bei der Veranlagung für 1987 zur Anwendung gelangen. Das Bescheinigungsverfahren und die Einrichtung des Energieförderungsbeirates sollen mit Ende 1987 außer Kraft treten, unerledigte Verfahren sollen daher durch eine gesetzliche Fiktion als positiv erledigt gelten. Auch der

5. Abschnitt über die Erstellung von Ausbauplänen und von Energieberichten soll mit Ende 1987 außer Kraft treten.

Die bis 1987 gebildeten und noch nicht bestimmungsgemäß verwendeten Energieförderungsrücklagen sollen nach Z2 innerhalb des im EnFG 1979 genannten fünfjährigen Verwendungszeitraumes als Investitionsrücklagen im Sinne des §9 EStG 1972 gelten, dh nur gegen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit dem Betrag aufgelöst werden können, der als vorzeitige Abschreibung oder als Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden könnte. Eine Verwendung für die in den §§2, 11 und 16 EnFG 1979 genannten Investitionen (ohne Gegenverrechnung mit Investitionsbegünstigungen) ist ab der Veranlagung 1988 ausgeschlossen. Eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklagen soll keine Erhöhungszuschläge auslösen."

1. Die beim Verfassungsgerichtshof zu B577/92 beschwerdeführenden, ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen betreibenden Stadtwerke bringen in der gegen den Berufungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermaßbetrag für 1988 gerichteten Beschwerde vor, sie hätten mit Jahresabschluß zum 31. März 1987 für das Geschäftsjahr 1986/87 eine Elektrizitätsförderungs- rücklage im Sinne des Energieförderungsgesetzes 1979 in Höhe von 2.778.927 S in der Erwartung gebildet, diese Rücklage gemäß §3 dieses Gesetzes in den folgenden fünf Wirtschaftsjahren in Höhe von Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bestimmte energiewirtschaftlich erwünschte Investitionen gewinnneutral auflösen zu können. Aufgrund des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987 sei jedoch bei der Veranlagung 1987/88 die Elektrizitätsförderungs- rücklage als Investitionsrücklage behandelt und gegen die 1987/88 gewinnmindernd geltend gemachten vorzeitigen Abschreibungen bzw. Investitionsfreibeträge verrechnet worden, die solcherart nicht mehr zusätzlich wirksam geworden seien.

2. Die belangte Behörde legt in ihrer Gegenschrift dar, daß die Rechtslage des beschwerdeführenden Unternehmens nicht für die Vergangenheit, sondern nur für die Zukunft verschlechtert worden sei. Erst für die ab dem Wirtschaftsjahr 1988 getätigten Investitionen sei die Geltendmachung der vorzeitigen Abschreibung und des Investitionsfreibetrages bis zur Höhe der bestehenden Energieförderungsrücklagen ausgeschlossen. Das Gesetz wirke daher - anders als in dem zu G309/91 vom 6. März 1992 vom Verfassungsgerichtshof entschiedenen Fall (Investitionsrücklage) - nicht

zurück. Daß für das beschwerdeführende Unternehmen infolge des abweichenden Wirtschaftsjahres allerdings ein der Rückwirkung ähnlicher Effekt eintrete, könne nicht dem Gesetz zur Last gelegt werden. Wer ein abweichendes Wirtschaftsjahr wähle, müsse ebenso mit gewissen Nachteilen rechnen, wie er bei Einführung von Begünstigungen auch Vorteile erlangen könne (Hinweis auf VfSlg. 11260/1987 Verlustvortrag nur bei Betriebsvermögensvergleich). Das beschwerdeführende Unternehmen lege außerdem nicht dar, welche anderen Investitionsentscheidungen im konkreten Fall zwischen April und Dezember 1987 bei Kenntnis der bevorstehenden Rechtsänderung getroffen worden wären. Seinen allgemeinen Ausführungen zum Einfluß von Steuerbegünstigungen auf Investitionsentscheidungen sei entgegenzuhalten, daß es sich bei den Elektroversorgungsunternehmen weitaus überwiegend um Betriebe der öffentlichen Hand handle, deren Investitionsplanungen in erster Linie auf öffentliche Interessen und weniger darauf ausgerichtet seien, Investitionsbegünstigungen bestmöglich auszunutzen. Anders als in dem vom Verfassungsgerichtshof entschiedenen Fall VfSlg. 12944/1991 (Nachtfahrverbot Lofererstraße) könne hier von der Erweckung eines Vertrauens auf die Ausnahme von einem allgemeinen Verbot nicht die Rede sein. Die ursprüngliche Befristung des Energieförderungsgesetzes 1979 bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 1989 könne keinen so weitreichenden Vertrauensschutz bewirkt haben.

II. Aus Anlaß dieses Beschwerdeverfahrens sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Abschnittes IV des 3. Abgabenänderungsgesetzes 1987 entstanden, dessen im Beschwerdefall anwendbarer Teil (ArtI und ArtII Z1 und 2) nach der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes mit dem Rest (ArtII Z3 und 4) in untrennbarem Zusammenhang steht (weil das Nebeneinander von alten und neuen Begünstigungen eine unverständliche Rechtslage zur Folge hätte).

1. Die Bedenken gehen dahin, daß diese Vorschrift

"den einzigen Grund für eine Rücklagenbildung nach dem Energieförderungsgesetz 1979 auch für jene Rücklagen beseitigt, die in den fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahren im Vertrauen darauf gebildet wurden, daß sie bis zum Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren gewinnneutral gegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für energiewirtschaftlich erwünschte Investitionen aufgelöst werden können. Es scheint, daß diese Begünstigung einen Anreiz bieten - vor allem die finanziellen Mittel bereitstellen - sollte, solche Investitionen längerfristig zu planen und durchzuführen, sodaß ihre plötzliche Beseitigung (die erst durch die Kundmachung am 22. Dezember 1987 bekannt wurde) ohne die Möglichkeit der rechtzeitigen Korrektur bereits getroffener Investitionsentscheidungen wegen Fehlens der Mittel zur Finanzierung der Vorhaben eine unsachliche Enttäuschung einer - vom Gesetzgeber gezielt herbeigeführten - berechtigten Erwartung darstellt.

Es scheint also, daß die getroffene Regelung (auch ohne Berücksichtigung des Umstandes, daß sie gegebenenfalls auch auf Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr Anwendung finden könnte) die Abgabepflichtigen ohne triftigen Grund im berechtigten Vertrauen auf die im Zeitpunkt der Entscheidung für die Folgen ihres Verhaltens maßgeblichen Rechtslage enttäuscht."

Das scheine im Sinne der neueren Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (insbesondere G309/91 vom 6. März 1992 in Verbindung mit VfSlg. 12944/1991) dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu widersprechen.

2. Die Bundesregierung bestreitet in ihrer Äußerung zu diesen Bedenken nicht, daß der Gesetzgeber bei den begünstigten Unternehmen eine bestimmte Erwartungshaltung geschaffen habe, die er durch ArtI und II Z1 des in Prüfung gezogenen Regelungskomplexes enttäuscht habe, indem er "die zunächst bis 1989 in Aussicht gestellte Begünstigung bereits mit Wirksamkeit für die Veranlagung für das Kalenderjahr 1988 zurücknahm". Diese Rücknahme sei jedoch nach Wegfall der ausschlaggebenden Umstände (Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage) geboten gewesen. Der Gesetzgeber habe sich hierbei nicht in unsachlicher Weise über die Erwartungshaltungen der betroffenen Elektroversorgungsunternehmen hinweggesetzt, sondern in ArtII Z2 die Verwendung nach den für Investitionsrücklagen geltenden Regelungen ohne Verwendungsbeschränkung vorgesehen, diese Möglichkeit auf fünf Jahre ausgedehnt und den Zuschlag bei Nichtverwendung ausgeschlossen.

Daneben habe für die betroffenen Unternehmen die Möglichkeit bestanden,

"noch im Jahre 1987 eine bestimmungsgemäße Verwendung vorzunehmen und damit die volle Wirksamkeit der sehr weitgehenden Begünstigung des Energieförderungsgesetzes 1979 zu erhalten. Da eine bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz 1979 nicht nur die Vornahme von baulichen Investitionen, die zweifellos einen längeren Vorbereitungszeitraum erfordern, sondern nach §2 Abs1 Z9 des

Energieförderungsgesetz 1979 auch durch Anschaffung von Teilschuldverschreibungen, die von inländischen Energieversorgungsunternehmen im Jahre der Anschaffung begeben wurden, erfolgen konnte, stand den Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die ihre Gewinnermittlung nach dem Kalenderjahr vornehmen, ausreichend Zeit zur Verfügung, um auf die neue Gesetzeslage zu reagieren, ohne der steuerlichen Vorteile verlustig zu gehen. Daß die 1987 noch bildbaren Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz 1979 ab 1988 im wesentlichen nur noch wie Investitionsrücklagen verwendet werden können, war den nach Kalenderjahr bilanzierenden Unternehmen jedenfalls vor Bildung derselben bekannt.

Daß dieser Reaktionszeitraum dem beschwerdeführenden Unternehmen nicht zur Verfügung stand, ist ausschließlich auf den von ihm selbst gewählten, vom Kalenderjahr abweichenden Gewinnermittlungszeitraum zurückzuführen. Hiefür gilt aber, daß wer ein abweichendes Wirtschaftsjahr wählt, ebenso mit gewissen Nachteilen rechnen muß, wie er bei Einführung von Begünstigungen auch Vorteile erlangen kann (vgl. VfSlg. 11260/1987). Umso mehr könnte allenfalls die Situation von Unternehmen, die nicht nach dem Kalenderjahr bilanzieren, einen tolerierbaren Härtefall darstellen."

III. Das Gesetzesprüfungsverfahren ist zulässig. Die vom Verfassungsgerichtshof dargelegten Bedenken treffen auch zu.

1. Das Verfahren hat nichts ergeben, was gegen die Zulässigkeit der Anlaßbeschwerde oder die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmungen in ihrem gesamten Zusammenhang sprechen würde. Auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen sind gegeben.

2. Die von der Bundesregierung ins Treffen geführten Überlegungen entkräften die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes nicht. Die Bildung von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz 1979 sollte in erster Linie längerfristig zu planende und zu Lasten mehrerer Wirtschaftsjahre durchzuführende Investitionen erleichtern. Daß die Übergangsregelung dieser Zielsetzung nicht mehr Rechnung trägt, ergeben schon die Ausführungen in den Erläuterungen der Regierungsvorlage zu ArtII Z2. Entgegen dem dort und in der Äußerung der Bundesregierung erweckten Eindruck war nicht etwa das Energieförderungsgesetz 1979 als solches von vornherein bis 1989 befristet, sondern nur die Möglichkeit der Bildung von Rücklagen, die jedoch, wenn sie wirksam gebildet waren, innerhalb von jeweils fünf Jahren auch über 1989 hinaus bestimmungsgemäß sollten verwendet werden können. Gerade um die Verwendbarkeit bereits gebildeter Rücklagen, nicht um die Bildung neuer Rücklagen geht es aber in diesem Verfahren. Auch die Fünfjahresfrist des ArtII Z2 hat eine völlig andere Funktion als die des §3 Energieförderungsgesetz 1979, denn sie begrenzt nur die nunmehr bestehende (eingeschränkte) Möglichkeit der Verwendung bereits gebildeter Rücklagen als Investitionsrücklagen.

Die Möglichkeit der Verwendung der Rücklagen mehrerer Jahre ohne Einschränkung durch die im Verwendungszeitpunkt bestehenden anderen steuerlichen Möglichkeiten wird somit schlagartig ausgeschlossen und eine bestimmungsgemäße Verwendung nur mehr in sehr eingeschränktem Maße zugelassen. Möglicherweise wird damit einer Verwirklichung der durch das Energieförderungsgesetz 1979 ausgelösten Planung noch während ihrer Laufzeit der Boden entzogen. Daß vielleicht einige der in §2 Energieförderungsgesetz vorgesehenen Maßnahmen auch noch zum Jahresende 1987 möglich waren (die konkrete Möglichkeit der Anschaffung von Teilschuldverschreibungen für 1987 wurde allerdings in der Verhandlung auch von Seiten der Bundesregierung nicht mehr behauptet), kann an dieser Gesamtbeurteilung nichts ändern. Bereits eingeleitete und vielleicht völlig anders geartete Planungen und Vorhaben konnten in dieser Zeit kaum rückgängig gemacht werden.

Es kann für die Regelung auch nicht ins Treffen geführt werden, daß die beabsichtigte Änderung der Rechtslage vielleicht schon einige Zeit vor ihrer Kundmachung vorherzusehen war, denn der Steuerpflichtige hat sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren (VfSlg. 12186/1989, S 289). Irgendwelche sachliche - über die bloße Absicht, ein höheres Steueraufkommen zu erzielen, hinausgehende - Gründe für die Plötzlichkeit, mit der die ursprünglich vorgesehene Verwendungsmöglichkeit beseitigt wurde, sind aber nicht zu erkennen. Die Bundesregierung bringt nichts vor, was eine solche Maßnahme notwendig erscheinen ließe. Daß die Möglichkeit der Rücklagenbildung schon 1987 auslaufen sollte, hat mit der Zulassung der bestimmungsgemäßen Verwendung bis dahin gebildeter Rücklagen durch einen Zeitraum von fünf Jahren nichts zu tun. Wenn auch der Gesetzgeber nicht schlechthin gehindert ist, den Zeitraum für die Verwendung bereits gebildeter Rücklagen abzukürzen, hat er doch dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen hat, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren

Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Er darf also diesfalls die Verwendungsmöglichkeit ohne besondere Gründe nicht abrupt beseitigen, sondern muß den Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen. Das ist hier nicht geschehen.

Da eine andere Möglichkeit zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit nicht hervorgekommen ist, muß der gesamte in Prüfung stehende, auf das Energieförderungsgesetz 1979 bezogene Abschnitt aufgehoben werden.

Das durch die Aufhebung der das Energieförderungsgesetz 1979 aufhebenden Bestimmung bewirkte Wiederinkrafttreten jenes Gesetzes ist gemäß Art140 Abs6 B-VG auszusprechen. Die Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung und das damit verbundene Wiederinkrafttreten des Energieförderungsgesetzes stützt sich wie die Kundmachungsverpflichtung auf Art140 Abs5 B-VG und soll es dem Gesetzgeber erlauben, den Übergang verfassungskonform zu gestalten, bevor die Möglichkeit, bis zum Jahre 1989 allenfalls gebildete Rücklagen nach diesem Gesetz noch bestimmungsgemäß zu verwenden, wieder eintritt.

#### **Schlagworte**

Einkommensteuer, Investitionsrücklage, Energierecht, Elektrizitätswesen, Vertrauensschutz

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

ECLI:AT:VFGH:1993:G114.1993

#### **Dokumentnummer**

JFT\_10068784\_93G00114\_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)