

# TE Vfgh Erkenntnis 1989/10/5 G228/89

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 05.10.1989

## Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz / Rückwirkung

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz / Verletzung

B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität

AbgÄG Erstes 1987, BGBl 80/1987

EStG 1972 §23a

## Leitsatz

Rückwirkende Einführung einer belastenden Steuervorschrift; Verletzung des Gleichheitsrechtes infolge gravierender Beeinträchtigung des Vertrauens in die geltende Rechtslage

## Spruch

ArtII Z1 erster Satz des I. Abschnittes des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 80/1987, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist ein Verfahren zur Prüfung eines Bescheides der Finanzlandesdirektion für Salzburg anhängig, dem folgender Sachverhalt zugrundeliegt:

a) Die beschwerdeführende Gesellschaft teilte einen Verlust von

S 36,432.912.- aus 1982 anteilig auf ihre Kommanditisten auf. Im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellte das Finanzamt fest, daß diese Verluste auf Grund des §23a EStG 1972 idFBGBl. 620/1981, nicht ausgleichsfähig seien. Die Beschwerde gegen die diesen Bescheid bestätigende Berufungsentscheidung nahm der Verfassungsgerichtshof zum Anlaß, gemäß Art140 Abs1 B-VG von Amts wegen die Verfassungsmäßigkeit des §23a EStG 1972 idFBGBl. 620/1981 zu prüfen. Mit seinem Erkenntnis vom 11.12.1985, VfSlg. 10731/1985, hat er diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben. Mit dem Erkenntnis vom 12.12.1985, VfSlg.

10734/1985, wurde die Berufungsentscheidung wegen Anwendung eines gleichheitswidrigen Gesetzes und der dadurch bewirkten Verletzung der beschwerdeführenden Gesellschaft in ihrem Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben.

b) Da die Behörde einen Ersatzbescheid zunächst nicht erließ, erhob die beschwerdeführende Gesellschaft mit Schriftsatz vom 31.1.1987 Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Innerhalb der vom Verwaltungsgerichtshof gesetzten Nachfrist gemäß §36 Abs2 zweiter Satz VwGG 1985 erließ die Finanzlandesdirektion für Salzburg die (Ersatz-)Berufungsentscheidung vom 1.10.1987, mit der die Berufung der beschwerdeführenden Gesellschaft wiederum als unbegründet abgewiesen wurde.

Der Ersatzbescheid stützt sich auf den durch das Erste Abgabenänderungsgesetz 1987, BGBl. 80, (künftig: 1. AbgÄndG 1987) neu gefaßten §23a Abs1 EStG 1972, welcher gemäß Abschnitt I ArtII Z1 erster Satz 1. AbgÄndG 1987 "erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden" ist.

2. Gegen diesen Bescheid brachte die beschwerdeführende Gesellschaft eine auf Art144 Abs1 B-VG gestützte Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ein, in der sie eine Verletzung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des Bescheides begehrt.

3.a) Bei der Beratung über diese Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des ersten Satzes des ArtII Z1 des I. Abschnittes des 1. AbgÄndG 1987 entstanden. Der Gerichtshof hat daher beschlossen, von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Gesetzesbestimmung einzuleiten.

b) Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet und begehrt, die in Prüfung genommene Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1.a) Mit Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 hob der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des§23a EStG 1972 idFBGBl. 620/1981, der u.a. die Ausgleichsfähigkeit der Verluste eines Kommanditisten aufgrund seiner Beteiligung an einer KG beschränkte, als (dem Gleichheitsgrundsatz widersprechend) verfassungswidrig auf und bestimmte für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Bestimmung eine Frist bis 31. Dezember 1986 (um "einen nahtlosen Übergang zu einer allfälligen Neuregelung zu gewährleisten"). Innerhalb dieser Frist kam es zu keiner die Ausgleichsfähigkeit der Verluste aus einer Beteiligung an einer KG beschränkenden steuerrechtlichen Regelung.

b) Durch ArtI des I. Abschnittes des 1. AbgÄndG 1987, BGBl. 80/1987, wurde sodann dem EStG 1972 ein neuer §23a eingefügt, in dem u.a. bestimmt wird:

"(1) Verluste eines Kommanditisten auf Grund seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft sind weder ausgleichsfähig noch gemäß §18 Abs1 Z4 abzugsfähig, soweit dadurch bei ihm negatives Betriebsvermögen entsteht oder sich erhöht. Die nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste sind mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen oder werden in Höhe der in einem späteren Wirtschaftsjahr geleisteten Einlagen, soweit diese die Entnahmen übersteigen, in diesem Jahr zu ausgleichs- und abzugsfähigen Verlusten. Die Gewinne und Verluste sind unter Berücksichtigung besonderer Vergütungen und Aufwendungen des Kommanditisten zu ermitteln.

(2) Scheidet ein Kommanditist mit negativem Betriebsvermögen gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten aus der Kommanditgesellschaft aus, so ist der Veräußerungsgewinn unter Beachtung des §24 zu ermitteln. Scheidet der Kommanditist ohne Abfindung aus, so gilt der Betrag des negativen Betriebsvermögens, den er nicht auffüllen muß, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des §24.

..."

Das 1. AbgÄndG wurde im 32. Stück des Bundesgesetzblattes, das am 12. März 1987 ausgegeben wurde, kundgemacht. Hinsichtlich des Inkrafttretens des §23a EStG 1972 idF dieses Bundesgesetzes wurde in ArtII des Abschnittes I. mit dem ersten Satz der Z1 bestimmt:

"§23a Abs1 und 2 EStG 1972 in der Fassung des ArtI ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982 anzuwenden."

Hinsichtlich dieser Bestimmung wurde das gegenständliche Prüfungsverfahren eingeleitet.

2.a) In dem dieses Verfahren einleitenden Beschluß hat der Verfassungsgerichtshof angenommen, daß die Beschwerde zulässig ist und daß er die in Prüfung gezogene Bestimmung ebenso wie die belangte Behörde bei der Erlassung des Ersatzbescheides bei dessen Überprüfung anzuwenden haben werde; er führte dazu aus:

"Der Wortlaut dieser Bestimmung, der die Rückwirkung des durch das Erste Abgabenänderungsgesetz 1987 neu gefaßten §23 a EStG 1972 dadurch anordnet, daß er deren erstmalige Anwendung 'bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1982' gebietet, scheint es auszuschließen, den angefochtenen Ersatzbescheid, der am 14.10.1987 der beschwerdeführenden Gesellschaft zugestellt wurde, ausschließlich an der durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 10731/1985 bereinigten Rechtslage zu messen, zumal das Erste Abgabenänderungsgesetz 1987 seine 'verbindende Kraft' im Sinne des Art49 Abs1 B-VG ab 13.3.1987 entfaltete.

Im Gesetzesprüfungsverfahren wird freilich zu prüfen sein, ob nicht die Anwendung des ArtII Z1 erster Satz des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987 und damit dessen Präjudizialität im vorliegenden Fall deswegen auszuschließen ist, weil es angesichts der besonderen Umstände dieses Falles (- Erlassung des Ersatzbescheides für den mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12.12.1985 zu B709/84 aufgehobenen Bescheid durch die belangte Behörde erst am 14.10.1987, sohin offenkundiges Zuwarten der Behörde auf die Erlassung des erst am 13.3.1987 in Kraft getretenen Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987, das mithin ca. 2 1/2 Monate nach der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist für das Außerkrafttreten des - seinerzeitigen - §23 a EStG 1972 idF BGBl. 620/1981 erlassen wurde, obwohl die Frist, die am 31.12.1986 abließ, gemäß VfSlg. 10731/1985 dazu bestimmt war, 'einen nahtlosen Übergang zu einer allfälligen Neuregelung (zu) gewährleisten(-) anzunehmen ist, daß die mit Rücksicht auf Art140 Abs7 B-VG in Verbindung mit §87 Abs2 VerfGG 1953 rechtswidrigerweise verspätete Entscheidung der belangten Behörde willkürlich ergangen ist. Wenn nämlich angesichts der angedeuteten besonderen Umstände des vorliegenden Falles bereits der Gleichheitssatz gebietet, den Ersatzbescheid anhand der durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 10731/1985 bereinigten Rechtslage zu erlassen, käme die Anwendung des ArtII Z1 erster Satz des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987 nicht länger in Betracht, sodaß auch dessen Präjudizialität zu verneinen wäre."

b) Zu dieser Frage hat die Bundesregierung wie folgt Stellung genommen:

"Nach Auffassung der Bundesregierung hat der Verfassungsgerichtshof die genannte Gesetzesbestimmung ebenso wie die belangte Behörde bei Erlassung des Ersatzbescheides anzuwenden. Daran könnte nach Auffassung der Bundesregierung auch der Umstand nichts ändern, daß die Entscheidung der Behörde wegen ihres Abwartens mit der Entscheidung bis zur Neuregelung unter Umständen als willkürlich zu beurteilen wäre. Die besonderen Umstände des vorliegenden Falles können nicht mit einer als denkbar angesehenen Anwendung einer Gesetzesbestimmung durch die belangte Behörde verglichen werden, bei der im Lichte der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes die Präjudizialität einer derart angewendeten Bestimmung zu verneinen sein würde. Im Zeitpunkt der Entscheidung war die angewendete Bestimmung in Geltung. Die Gesetzesmaterialien nehmen dazu ausdrücklich in dem Sinne Stellung, daß diese Regelung offenbar auch für die Anlaßfälle gelten sollte (allerdings offenbar in dem Sinne, daß mittlerweile Ersatzbescheide ergangen waren; vgl. IA 3/A, 17. GP, S 18f). Die angefochtene Bestimmung war somit von den Behörden auch in den Anlaßfällen anzuwenden. Daß das Zuwarten der Behörde auf die Neuregelung unter Umständen als willkürlich zu beurteilen ist, wäre nach Auffassung der Bundesregierung ein im Bereich der Vollziehung gelegener Umstand, der den Bescheid inhaltlich verfassungswidrig erscheinen lassen könnte, nicht aber ein formaler Grund, der die Präjudizialität verneinen läßt."

c) Der Verfassungsgerichtshof schließt sich im Ergebnis der Auffassung der Bundesregierung an:

Ungeachtet der Frage, ob die Behörde ihren Bescheid in der im Einleitungsbeschluß geschilderten spezifischen Situation zu Recht auf die in Prüfung genommene Bestimmung gestützt hat, hat der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung in seinem Verfahren zur Überprüfung des Bescheides schon deshalb anzuwenden, weil die Behörde den Bescheid ausdrücklich und der Sache nach auf diese Bestimmung gestützt hat und dies nicht denkbar geschah und weil eine Prüfung der Frage, ob die Anwendung der Bestimmung in concreto dem aus dem Gleichheitsgebot erfließenden Willkürverbot widerspricht, vom Verfassungsgerichtshof nicht beantwortet werden kann, ohne daß die Bestimmung vom Verfassungsgerichtshof selbst angewendet wird. Die in Prüfung genommene Norm ist daher präjudiziell.

Da auch die übrigen Prozeßvoraussetzungen gegeben sind, ist das Verfahren zulässig.

3.a) In der Sache hatte der Verfassungsgerichtshof zunächst das Bedenken, daß die durch die in Prüfung genommene Bestimmung bewirkte Rückwirkung des - erst rund zehn Wochen nach Inkrafttreten der Aufhebung des (alten) §23a EStG 1972 idFBGBl. 620/1981 verlaublichen - durch das 1. AbgÄndG 1987 neu gefaßten §23a EStG 1972 mit dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz in Widerspruch steht. Der Verfassungsgerichtshof führte dazu im Einleitungsbeschuß aus:

"Zwar verbietet es die Bundesverfassung dem Gesetzgeber - sieht man von rückwirkenden Strafvorschriften ab - nicht, ein Gesetz mit rückwirkender Kraft auszustatten, doch muß diese Rückwirkung - wie der Verfassungsgerichtshof immer wieder betont hat - mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar, also sachlich zu rechtfertigen sein (vgl. etwa VfSlg. 8195/1977).

Gerade im Bereich des Steuerrechts können rückwirkende gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten, weil und insoweit sie den im Vertrauen auf eine bestimmte steuerliche Rechtslage Disponierenden nachträglich unsachlich belasten. Ein derartiger Fall einer unzulässigen Rückwirkung eines Steuergesetzes scheint hier vorzuliegen:

Durch Artl Z22 des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. 620/1981, wurde dem Einkommensteuergesetz unter der Rubrik 'Verluste bei beschränkter Haftung' ein §23 a eingefügt, demzufolge Verlusten eines Kommanditisten aufgrund seiner Beteiligung an einer KG unter bestimmten Voraussetzungen die Ausgleichsfähigkeit aberkannt wurde. Der Verfassungsgerichtshof hob diese Bestimmung mit dem schon erwähnten Erkenntnis VfSlg. 10731/1985 wegen Gleichheitswidrigkeit auf und bestimmte für das Außerkrafttreten eine Frist, die mit Ablauf des 31.12.1986 endete.

Durch das Außerkrafttreten der Bestimmung scheint ab 1.1.1987 eine einkommensteuerrechtliche Situation eingetreten zu sein, in der die Verluste eines Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer KG hinsichtlich ihrer Ausgleichsfähigkeit einer besonderen beschränkenden Bestimmung nicht mehr unterworfen waren. Diese steuerliche Situation dürfte durch das rückwirkende Inkraftsetzen des §23 a EStG in der Fassung des Ersten Abgabenänderungsgesetzes 1987 durch die in Prüfung genommene Bestimmung auch mit Wirkung für jene Steuerpflichtige gravierend geändert worden sein, die im Vertrauen auf die Rechtslage nach Inkrafttreten der Aufhebung des §23 a EStG 1972 alte Fassung und vor dem 12.3.1987 (dem Tag der Kundmachung der rückwirkend in Kraft gesetzten Regelung) ihre Dispositionen getroffen haben. Eine solche rückwirkende Vorschrift, die zu einer gravierenden Veränderung der steuerrechtlichen Situation des im Vertrauen auf die Rechtslage Disponierenden führt, scheint mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht in Einklang zu bringen zu sein."

b) Die Bundesregierung trat dem tragenden Gedanken dieser Überlegung, daß die rückwirkende Einführung einer belastenden Steuervorschrift, die zu einer gravierenden Verschlechterung der steuerlichen Situation des im Vertrauen auf die Rechtslage Disponierenden führt, mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht in Einklang stehen dürfte, nicht entgegen (bezweifelte aber, daß im konkreten Fall ein schutzwürdiges Vertrauen in die Rechtslage nach dem 1. Jänner 1987 bestand). Auch sonst hat das Verfahren nichts ergeben, was den Gerichtshof veranlassen würde, von dieser Grundposition abzugehen:

aa) Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Judikatur in verschiedenen Zusammenhängen immer wieder zum Ausdruck gebracht, daß das Vertrauen in die Rechtsordnung unter bestimmten Voraussetzungen durch den Gleichheitsgrundsatz geschützt ist (vgl. insb. Richard Novak, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, in:

Korinek (Hg), FS Karl Wenger, 1983, 159ff, insb. 174ff und die dort gegebenen Hinweise). So hat der Gerichtshof etwa in Fällen, in denen eine Steuerbehörde von einer über mehrere Jahre vertretenen Rechtsauffassung, an die sich die Steuerpflichtigen in der Folge gehalten haben, ohne triftige Gründe abwich, eine Verletzung von Treu und Glauben festgestellt und erkannt, daß dies den Bescheid mit Willkür belaste (VfSlg. 6258/1970 und 8725/1980).

Dem Vertrauensschutz kommt aber auch insoweit Relevanz zu, als der Gesetzgeber von Verfassungs wegen gehalten ist, ihm bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. In diesem Sinn hat der Verfassungsgerichtshof etwa stets die Bindung gesetzlich verfügter Rückwirkungen an den Gleichheitsgrundsatz betont (vgl. zB VfSlg. 3336/1958, 6182/1970, 7705/1975, 8195/1977, 8589/1979, 9483/1982 uva). Auch bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung von gesetzlichen Regelungen, durch die in Pensionsansprüche mindernd eingegriffen wurde, hat der Gerichtshof dem Vertrauensschutz unter dem Aspekt des Gleichheitsgrundsatzes bedeutendes Gewicht zugemessen (vgl. etwa VfSlg. 11309/1987, VfGH v. 16.3.1988, G184-194/87 ua).

bb) Rechtsnormen zielen auf die Steuerung menschlichen Verhaltens. Diese Funktion können Rechtsvorschriften freilich nur erfüllen, wenn sich die Normunterworfenen bei ihren Dispositionen grundsätzlich an der geltenden Rechtslage orientieren können. Daher können gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitsgrundsatz 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 Eingriffes führen (wie etwa in den mit VfSlg. 11309/1987 entschiedenen Fällen).

Es ist evident - und wurde im Verfahren auch nicht bestritten -, daß auch rückwirkende gesetzliche Vorschriften aus den genannten Gründen mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten können und daß dies im Bereich des Steuerrechts besondere Bedeutung erlangen kann:

cc) Abgabengesetze fordern nämlich vom Staatsbürger Geldleistungen, die zu entrichten sind, wenn bestimmte Tatbestände verwirklicht werden. Deshalb orientieren sich Steuerpflichtige bei ihren Dispositionen (auch) an den jeweils geltenden Steuergesetzen. Soweit nun Steuertatbestände an Handlungen steuerliche Belastungen knüpfen, an die im Zeitpunkt der Handlung selbst entsprechende Rechtsfolgen nicht geknüpft waren, werden jene Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die seinerzeitige (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben, in diesem Vertrauen enttäuscht.

Aus den Grundgedanken der oben skizzierten Judikatur zur Gleichheitsbindung rückwirkend in Kraft gesetzter Vorschriften und zum Vertrauensschutz in seiner Wirkung gegenüber dem Gesetzgeber und der Verwaltung sowie aus einer Bedachtnahme auf die oben dargelegten Konsequenzen der rückwirkenden Einführung von belastenden Steuervorschriften ergibt sich, daß gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führen (vgl. auch dazu Novak, aaO 174ff), wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden).

c) Zu untersuchen bleibt, ob die in Prüfung stehende, die Rückwirkung des §23a EStG 1972 (neu) anordnende Vorschrift eine solche ist, durch die die Steuerpflichtigen in berechtigtem Vertrauen auf die früher geltende Rechtslage gravierend beeinträchtigt und damit im Sinne des bisher Dargelegten unsachlich benachteiligt wurden.

Die Bundesregierung glaubt dies mit folgenden Argumenten verneinen zu können:

"Gegen diese Annahme spricht zunächst vor allem der Umstand, daß von einem solchen Vertrauen in die Rechtslage nach dem 1. Jänner 1987 nicht gesprochen werden kann. Die Frage der Ausgleichsfähigkeit der Verluste von Kommanditbeteiligungen war schon vor 1981 in der Judikatur und Literatur umstritten. Letztlich vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, daß die Verluste von Kommanditbeteiligungen ausgleichsfähig seien, wenn der Kommanditist vertraglich eine Nachschußverpflichtung im Falle des Ausscheidens oder der Liquidation übernommen hat. Diese Judikatur ermöglichte unerwünschte Mißbräuche und Manipulationen der Steuerpflichtigen. Mit §23a EStG 1972 alte Fassung brachte der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck, daß er gegen allseits bekannte, mißbräuchliche Formen der Abschreibungsgesellschaften einschreiten wollte. Der Verfassungsgerichtshof hat diese Regelung dann im Dezember 1985 aus ganz bestimmten Gründen wegen Gleichheitswidrigkeit aufgehoben. Nach dieser Aufhebung war nicht zu erwarten, daß der Gesetzgeber es bei einer Nichtregelung der genannten Problematik belassen würde, insbesondere im Hinblick darauf, daß den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes durch Ergänzungen des alten §23a EStG 1972 Rechnung getragen werden konnte (wie §23a EStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 80/1987, auch zeigt).

Vor allem aber ist darauf hinzuweisen, daß es nach dem genannten aufhebenden Erkenntnis im Jahr 1986 eine Diskussion in der Fachliteratur über eine verfassungskonforme Neuregelung des §23a EStG 1972, einschließlich von Überlegungen zu einer rückwirkenden Inkraftsetzung einer solchen Regelung, gegeben hat (vgl. den Aufsatz von Quantschnigg, Zur geplanten Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Kommanditverlusten, RdW 1986, 283f, in dem auf den im Juli 1986 versendeten Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986, in dem eine Sanierung des

§23a EStG einschließlich einer Rückwirkung - wie im späteren Ersten Abgabenänderungsgesetz 1987 - vorgesehen war, eingegangen wurde; vgl. weiters: Begutachtungsentwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986, ÖStZ 1986, 194ff; sowie Quantschnigg, Überlegungen zur Zukunft der Abschreibungsgesellschaften, ÖStZ 1987, 3ff).

Im Juli 1986 wurde der Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986 zur Begutachtung versendet, der einen neuen §23a EStG 1972 (einschließlich einer Rückwirkung) enthielt. Dieser Umstand zeigt auch, daß die am Gesetzwerdungsprozeß Beteiligten bestrebt waren, eine Sanierung des §23a EStG 1972 bis zum Ablauf der gesetzten Frist zu erreichen. Dieser Begutachtungsentwurf wurde in der Österreichischen Steuerzeitung 1986, Heft Nr. 16, 193ff, veröffentlicht. Er wurde auch an die einschlägigen Interessenvertretungen zur Stellungnahme übermittelt. Es war also insbesondere im Kreise der hauptbetroffenen Personen die Art der beabsichtigten Sanierung des aufgehobenen §23a EStG 1972 bekannt. Da es nach Ablauf der Begutachtungsfrist (3. September 1986) auf Grund der politischen Entwicklungen, die am 23. September 1986 zur vorzeitigen Selbstauflösung des Nationalrates geführt haben, zu dem für die Einbringung einer Regierungsvorlage erforderlichen Konsens der damaligen Koalitionspartner u.a. im Hinblick auf §23a EStG 1972 und andere Punkte des Abgabenänderungsgesetzes 1986 nicht mehr kam, konnte die Novelle dieser Bestimmung nicht mehr rechtzeitig vor dem Ende der XVI. Legislaturperiode des Nationalrates (die beiden letzten Sitzungen des Plenums des Nationalrates vor den Nationalratswahlen, in denen es zu Gesetzesbeschlüssen kam, waren am 1. und 2. Oktober 1986, in der allerletzten Sitzung des Plenums des Nationalrates in der XVI. GP am 3. November kam es lediglich zur ersten Lesung des Budgets) dem Nationalrat vorgelegt werden. Die Sanierung des §23a EStG 1972 erfolgte dann sofort am Beginn der XVII. Legislaturperiode auf Grund eines im Jänner 1987 eingebrachten Initiativantrages Nr. 3/A.

Weiters ist ins Treffen zu führen, daß nach Kenntnis des Bundesministeriums für Finanzen in der Zeit zwischen dem 1. Jänner 1987 und dem 12. März 1987 kein einziges 'Verlustprojekt', das auf der in dieser Zeit geltenden Rechtslage aufgebaut hätte, zur Zeichnung aufgelegt wurde. Weiters ist festzustellen, daß Dispositionen der Gründung oder des Beitrittes zu einer Abschreibungsgesellschaft üblicherweise nicht am Jahresbeginn erfolgen und daß sich die steuerliche Wirkung von Verlusten aus Kommanditbeteiligungen immer erst nach Ablauf eines Veranlagungsjahres für ein solches auf Grund der für dieses Jahr geltenden Rechtslage ergibt, was im Veranlagungsbescheid seinen Niederschlag findet. Aus einer Rechtslage, die einige Monate besteht, kann der Steuerpflichtige daher in solchen Fällen, die sich auf ein Veranlagungsjahr beziehen, vorerst nichts ableiten.

Es kann nach Auffassung der Bundesregierung aus den genannten Gründen in den in Frage stehenden zweieinhalb Monaten als in den betroffenen Kreisen von Steuerpflichtigen bekannt vorausgesetzt werden, daß die Ausgleichsfähigkeit der Verluste aus Kommanditbeteiligungen auch in der Zukunft nur beschränkt zulässig sein würde. Auch die Absicht des Gesetzgebers der Herstellung einer den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes Rechnung tragenden Rechtslage von Beginn des Geltungsbereiches des alten §23a EStG 1972 an (nämlich ab dem Veranlagungsjahr 1982) war bekannt. Von einem Vertrauen der Steuerpflichtigen darauf, daß die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten aus Kommanditbeteiligungen durch den Gesetzgeber nach dem 31. Dezember 1986 nicht mehr geregelt werde, kann nicht gesprochen werden. Die rückwirkende Regelung kann daher auch nicht zu einer 'gravierenden Veränderung der steuerlichen Situation des im Vertrauen auf die Rechtslage Disponierenden' geführt haben."

Dieser Argumentation ist jedoch nicht beizupflichten: In den ersten zweieinhalb Monaten des Jahres 1987 bestand - nach Außerkrafttreten der unter Setzung einer einjährigen Frist aufgehobenen Bestimmung des §23a EStG 1972 (alte Fassung) - keine besondere, die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten eines Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer KG beschränkende Bestimmung. Steuerpflichtige konnten daher bei ihren Dispositionen von dieser rechtlichen Situation ausgehen. Die nachträgliche Einführung einer die Ausgleichsfähigkeit der in Rede stehenden Verluste beschränkenden Regel hat daher die im Vertrauen auf die seinerzeit geltende Rechtslage handelnden Personen gravierend und (im Hinblick auf das oben Ausgeführte - vgl. Pkt. II.3.b) unsachlich getroffen. Weder die Tatsache, daß während der vom Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten des §23a EStG 1972 (alte Fassung) gesetzten Frist vom Bundesministerium für Finanzen ein Entwurf zu einer Neuregelung zur Begutachtung versendet wurde, noch die Tatsache, daß eine literarische Diskussion zu diesem Thema stattgefunden hat, können daran etwas ändern. Der Steuerpflichtige hat sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren. Umgekehrt ist er - unter den vorhin genannten Voraussetzungen - in seinem Vertrauen auf die geltende Rechtslage geschützt und muß sich nicht an Planungen, politischen Vorhaben und literarischen Diskussionen orientieren. Abzulehnen ist auch der von der Bundesregierung

vertretene Gedanke, die Tatsache, daß Interessenvertretungen von Änderungsvorhaben informiert gewesen seien, hätte Steuerpflichtige veranlassen müssen, ihre Dispositionen nicht an der geltenden Rechtslage, sondern an den diskutierten Änderungsvorhaben zu orientieren.

Nicht zielführend ist schließlich auch die Argumentation, in der Zeit von 1. Jänner 1987 bis 12. März 1987 sei nach Kenntnis des Bundesministeriums für Finanzen kein einziges "Verlustprojekt", das auf der in dieser Zeit geltenden Rechtslage aufgebaut hätte, zur Zeichnung aufgelegt worden. Selbst wenn dies zutreffen sollte, wäre damit für die Argumentation der Bundesregierung nichts gewonnen:

Denn die rückwirkende Inkraftsetzung des §23a EStG 1972 (neu) beschränkt ihre Wirkung ja keineswegs auf jene Dispositionen, die im fraglichen Zeitraum im Hinblick auf damals neu aufgelegte Projekte vorgenommen wurden.

Da auch eine andere Rechtfertigung für die in Prüfung genommene Vorschrift nicht hervorgekommen ist, ist als Ergebnis - entgegen der Auffassung der Bundesregierung - festzuhalten, daß das rückwirkende Inkraftsetzen des §23a EStG 1972 in der Fassung des 1. AbgÄndG 1987 die steuerliche Situation für jene Steuerpflichtigen gravierend geändert hat, die im Vertrauen auf die Rechtslage nach Inkrafttreten der Aufhebung des §23a EStG 1972 (alte Fassung) und vor dem 12. März 1987 (dem Tag der Kundmachung der rückwirkend inkraftgesetzten Regelung) ihre Dispositionen getroffen haben und diese Gruppe von Steuerpflichtigen unsachlich und demgemäß gleichheitswidrig belastet hat.

d) Die in Prüfung genommene Vorschrift war daher als verfassungswidrig aufzuheben, ohne daß auf die übrigen im Prüfungsbeschluß geäußerten Bedenken des Gerichtshofes einzugehen war.

4. Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Wirksamkeit treten, beruht auf Art140 Abs6 erster Satz B-VG. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VerfGG.

Die Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden.

#### **Schlagworte**

VfGH / Präjudizialität, Einkommensteuer, Verlustzuweisung, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Rückwirkung, Treu und Glauben, Rechte wohlverworbene, Abgaben, Vertrauensschutz

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

ECLI:AT:VFGH:1989:G228.1989

#### **Dokumentnummer**

JFT\_10108995\_89G00228\_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)