

# TE Vfgh Erkenntnis 1993/12/17 B828/92

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.12.1993

## Index

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

EStG §9

EStG 1988 §122 Z3

## Leitsatz

Keine Verletzung im Gleichheitsrecht durch die gewinnerhöhende Auflösung nicht durch Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen verwendeter Investitionsrücklagen aufgrund der Übergangsbestimmung im EStG 1988 betreffend die Abschaffung der Investitionsrücklage; keine Verletzung des Vertrauensschutzes durch den Wegfall eines künftigen steuerlichen Vorteils

## Spruch

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

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. §9 Einkommensteuergesetz 1972 sah die Möglichkeit der Bildung steuerfreier Rücklagen im Ausmaß bis zu 25 v.H. des Gewinnes vor (Abs1 und 3), die gegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder gegen jenen Betrag aufzulösen waren, der als Investitionsfreibetrag geltend gemacht hätte werden können (Investitionsrücklagen), wobei Rücklagen, die nicht bis zum Ablauf des der Bildung der Rücklage folgenden vierten Jahres bestimmungsgemäß verwendet wurden, im vierten Jahr seit der Bildung der Rücklage (mit einer Erhöhung von 20 %) gewinnerhöhend aufzulösen waren (Abs2). Die Einkommensteuergesetznovelle 1978, BGBl. 571, eröffnete freiberuflich Tätigen die Möglichkeit, eine nicht bis zum Ablauf des ihrer Bildung folgenden vierten Jahres bestimmungsgemäß verwendete Rücklage insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, als sie 5 v.H. des ihrer Bildung zugrundeliegenden Gewinnes nicht überstieg und in diesem Jahr bestimmte Wertpapiere, nämlich in der ursprünglichen Fassung österreichische festverzinsliche Wertpapiere und seit BGBl. 620/1981 auf Inhaber lautende

Teilschuldverschreibungen (Pfandbriefe und Kommunalschuldverschreibungen) inländischer Schuldner angeschafft wurden (Abs4 bis 9). Mit dieser Maßnahme sollte nach dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses (1061 BlgNR 14.GP, S. 1)

"... den Angehörigen der freien Berufe die Möglichkeit geboten werden, Mittel für eine angemessene Alters- und Berufsunfähigkeitsversorgung steuerbegünstigt ansparen zu können, weil für diese Versorgung keine Mittel des Bundeshaushaltes in Anspruch genommen werden".

Derartiges sieht das Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400, nicht mehr vor. Nach dessen §112 Z3 gelten die Abs4 bis 9 des §9 EStG 1972 (nur) für Rücklagen, soweit sie vor dem 1. Jänner 1989 durch Wertpapieranschaffung verwendet worden sind, weiterhin.

1. Die Beschwerdeführer sind Rechtsanwälte und haben in den Jahren 1985 und 1986 Rücklagen im Sinne des §9 Abs3 EStG 1972 gebildet und in den Jahren 1989 und 1990 zur Anschaffung von Wertpapieren verwendet. Soweit sie nicht durch Inanspruchnahme von Investitionsfreibeträgen verwendet worden waren, löste das Finanzamt diese Beträge samt Zuschlägen von jeweils 20 % gewinnerhöhend auf. Die Berufung der Beschwerdeführer blieb in diesem Punkt erfolglos.

In der vorliegenden Beschwerde gegen den Berufungsbescheid wird die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes gerügt. Mit der ersatzlosen Beseitigung der Möglichkeit bestimmungsgemäßer Verwendung der Rücklagen durch Wertpapieranschaffung habe der Gesetzgeber die Angehörigen freier Berufe nach getroffener Disposition im berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht. Das wiege besonders schwer, weil die Verwendung zur Anschaffung von Wertpapieren nur im vierten Jahr nach der Bildung der Rücklage habe erfolgen können und ein Ausweichen auf Investitionsfreibeträge in vielen freien Berufen mangels Bedarfes an abschreibungsfähigen Sachgütern praktisch kaum möglich sei. Der Eingriff in die durch die Rücklagenbildung geschaffene Rechtslage sei daher verfassungswidrig.

2. Die Gegenschrift der belangten Behörde beschränkt sich auf die Feststellung, sie habe das Gesetz anzuwenden. Der Bundesminister für Finanzen hat jedoch in einer zu B235/92 erstatteten kurzen Äußerung zu einem ähnlichen Vorwurf darauf verwiesen, daß der Streichung von Begünstigungen im Zuge der sogenannten "großen Steuerreform" die Absenkung des Steuersatzes gegenüberstehe. Die Abgabepflichtigen könnten nicht die Vorteile beider Fassungen lukrieren.

In ihrer Replik stellen die Beschwerdeführer Berechnungen über die sie treffenden Nachteile an. Demnach müßten sie, um den gleichen Pensionsfonds für die insgesamt drei Jahre von 1985 bis 1987 (in welchem Jahr sie offenbar gleichfalls noch eine Rücklage gebildet haben) durch Ankauf von Wertpapieren anzuschaffen, anstatt des steuerlich unbelasteten Betrages von 2.213.000 S in den Jahren 1989 bis 1991 bei einem Spitzensteuersatz von 50 % genau das Doppelte, mit dem Zuschlag von 20 % vom rückgestellten Betrag also zusätzliche 2.655.600 S aufwenden. Sie legen ferner ein Gutachten eines Wirtschaftsprüfers vor, wonach der Vermögensschaden infolge der Notwendigkeit eines späteren Abschlusses einer Lebensversicherung zwischen 280.000 S und 426.000 S liegt.

II. Die Beschwerde ist nicht begründet.

1. Das Beschwerdevorbringen geht dahin, der Gesetzgeber habe unter Verstoß gegen den Gleichheitssatz ohne triftigen Grund das berechtigte Vertrauen freiberuflich Erwerbstätiger enttäuscht, daß sie die nach §9 Abs1 und 3 EStG 1972 gebildeten Investitionsrücklagen (steuerfrei gebliebenen Beträge) durch Anschaffung von Wertpapieren gewinnneutral auflösen können. Durch die Anwendung der dies bewirkenden verfassungswidrigen Vorschrift sehen sich die Beschwerdeführer in den näher genannten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes seit VfSlg. 12186/1989 (Kommanditistenverluste) können gesetzliche Vorschriften in der Tat mit dem Gleichheitsgrundsatz in Konflikt geraten, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Normunterworfenen nachträglich belasten. Insbesondere werden Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf eine (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben, in diesem Vertrauen enttäuscht, wenn die Steuertatbestände nun an Handlungen steuerliche Belastungen knüpfen, an die im Zeitpunkt der Handlung selbst entsprechende Rechtsfolgen nicht geknüpft waren.

Ein solcher Sachverhalt liegt indessen hier nicht vor. Die Bildung von Investitionsrücklagen ist nicht etwa nachträglich

mit steuerlichen Folgen verknüpft worden, die den Steuerpflichtigen belasten. Es ist vielmehr eine in den Jahren 1985 bis 1991 erhoffte steuerliche Begünstigung infolge der inzwischen eingetretenen Änderung der Rechtslage ausgeblieben. Enttäuscht worden ist die Hoffnung, daß sich aufgrund der gegebenen Rechtslage aus der Bildung der Rücklage künftig ein steuerlicher Vorteil ergeben werde. Eine solche Enttäuschung kann aber jede Änderung der Rechtslage bewirken. Stets werden Dispositionen unter Bedachtnahme auf die geltende Rechtslage getroffen und durch deren Verschlechterung in ihren Auswirkungen nachteilig beeinflusst. Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage genießt jedoch als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Es steht dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur unter besonderen Umständen muß zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.

Derartige Umstände sind etwa dann anzunehmen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalles der Begünstigung frustriert wird (VfSlg. 12944/1991, Nachtfahrverbot Lofererstraße) oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann (vgl. das Erkenntnis G114/93 vom 16. Dezember 1993 betreffend Abschaffung der Energieförderungsrücklage).

Im vorliegenden Zusammenhang führt der Wegfall der Möglichkeit der gewinnneutralen Auflösung durch Anschaffung von Wertpapieren aber nur dazu, daß die nicht nach §9 EStG 1988 gegen den Investitionsfreibetrag auflösbaren Rücklagenteile (mit einem die Verzinsung berücksichtigenden Zuschlag) derart nachversteuert werden müssen, daß der erhoffte Vorteil der Steuerstundung verlorenggeht und sich die Rücklagenbildung insoweit als erfolglos erweist. Es ist zwar richtig, daß die Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage vielleicht Dispositionen unterlassen haben, die sie sonst getroffen hätten - wie etwa durch das Anstreben einer anderen Form der Alterssicherung -, doch ist auch dies ein Nachteil, wie ihn jede Verschlechterung der Rechtslage nach sich ziehen kann.

Die Beschwerdeführer berufen sich also zu Unrecht auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes. Auch die Entscheidung G309/91 vom 6. März 1992 hatte eine rückwirkende Änderung der Rechtslage zum Gegenstand.

2. Der Verfassungsgerichtshof erkennt nicht, daß eine verfassungswidrige Enttäuschung berechtigten Vertrauens auf eine gegebene Rechtslage ganz abgesehen von einer allfälligen Rückwirkung auch darin liegen kann, daß die Angehörigen einer Berufsgruppe in ein bestimmtes System der Altersvorsorge gelockt werden, das dann in wesentlichen Teilen ohne ausreichende Übergangsregelung seiner bereits bevorstehenden Wirkung beraubt wird (vgl. etwa VfSlg. 9935/1984, S. 100 f.). Ein solcher Fall liegt hier aber weder schon allein in bezug auf die Art der - bloß auf ein Ansparen zur Bildung eines Kapitalstockes ausgerichteten - steuerlichen Maßnahme vor (deren eingetretene Wirkung erhalten bleibt) noch etwa im Hinblick auf die Dauer ihrer tatsächlichen Wirksamkeit (die sich auf einige Jahre beschränkte).

Somit erweisen sich die Beschwerdevorwürfe insgesamt als unbegründet. Die Beschwerdeführer sind weder durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes noch sonst in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Da von einer mündlichen Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht zu erwarten war, hat der Gerichtshof von einer mündlichen Verhandlung abgesehen (§19 Abs4 VerfGG).

### **Schlagworte**

Einkommensteuer, Gewinnermittlung (Einkommensteuer), Investitionsrücklage, Rückwirkung, Übergangsbestimmung, Vertrauensschutz

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

ECLI:AT:VFGH:1993:B828.1992

### **Dokumentnummer**

JFT\_10068783\_92B00828\_00

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

© 2026 JUSLINE

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

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