

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSATZ

Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht

In den vergangenen Jahren hat der Steuergesetzgeber wiederholt in bestehende Rechtspositionen eingegriffen. Stets sind diese Eingriffe nicht nur mit einer steuerpolitischen „Unschönheit“, sondern auch mit der Frage behaftet, ob die dadurch hervorgerufenen Bedenken im Hinblick auf Verletzungen des Vertrauensschutzes in die Verfassungssphäre reichen. Dieser Beitrag hat sich das Ziel gesetzt, den aktuellen Rechtsstoff zu systematisieren und zu analysieren.¹

Deskriptoren: Echte, unechte Rückwirkung, Vertrauensschutz, Gleichheitssatz

Normen: Art 7 B-VG, § 5 ABGB

Von Georg Kofler

I. Problemstellung

Rechtsnormen zielen auf die Steuerung menschlichen Verhaltens. Sie können diese Funktion „freilich nur erfüllen, wenn sich die Normunterworfenen bei ihren Dispositionen grundsätzlich an der geltenden Rechtslage orientieren können“.² Dies gilt in besonderem Maße im Steuerrecht, fordern doch Abgabengesetze von den Steuerpflichtigen Geldleistungen, die zu entrichten sind, wenn bestimmte Tatbestände verwirklicht werden. Insofern scheint es schon rechtspolitisch geboten, im Abgabenrecht die „Rückwirkung“ einer belastenden Norm auf Sachverhalte, die von den Beteiligten ohne mögli-

che Kenntnis des neuen Rechts begründet oder in Gang gesetzt wurden, tunlichst zu vermeiden. Denn: „Einem Staat, der sein Wort bricht, gibt man doch nicht die Hand“.³ Auch aus rechtsstaatlicher Sicht wird eine Rückwirkung als bedenklich angesehen, „da sich niemand nach Gesetzen richten kann, die es noch gar nicht gibt“.⁴ Außerhalb des ausdrücklichen Rückwirkungsverbots im Finanzstrafrecht⁵ findet diese Überlegung positivrechtlich auch in § 5 ABGB Niederschlag: „Gesetze wirken nicht zurück; sie haben daher auf vorhergegangene Handlungen und auf vorher erworbene Rechte keinen Einfluß.“ Dieser allgemeine Grundsatz ist ein Leitgedanke der österreichischen Rechtsordnung; er ist daher auch für das Steuerrecht maßgeblich.⁶ Allerdings ist es auch unbestritten, dass das zeitliche Ineinandergreifen verschiedener Gesetze häufig durch besondere Übergangsvorschriften geregelt wird, die *leges speciales* zu § 5 ABGB sind.⁷

Damit ist § 5 ABGB aber nur eine im Zweifel geltende Regel, die durch jede gesetzliche Rückwirkungsanord-

1 Dieser Beitrag geht auf einen Vortrag des Autors anlässlich des Symposions zu Ehren von em. Univ.-Prof. DDr. Hans Georg Ruppe an der Karl Franzens Universität Graz im Juli 2012 zurück und ist Herrn Prof. Ruppe herzlich gewidmet. Ruppe hat als Verfassungsrichter und Wissenschaftler diese Fragestellungen an der Schnittstelle zwischen Verfassungsrecht und Abgabenrecht maßgeblich geprägt und in weiten Bereichen abschließend bearbeitet. Siehe insbesondere Ruppe, Rückwirkung von Abgabengesetzen, in *Funk/Klecatsky/Loebenstein/Mantl/Ringhofer* (Hrsg.), Staatsrecht und Staatswissenschaften in Zeiten des Wandels, FS Adamovich (1992) 567; Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission (Hrsg.), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119; Ruppe, Das Abgabenrecht in der Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofes, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Vogel (2000) 207; Ruppe, Rechtsvergleichende Würdigung der Vertrauensschutztatbestände, in *Pezzer* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229; Ruppe, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abga-

bengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203.

2 VfSlg 12.186/1989; siehe zB auch VfSlg 15.373/1998; kritisch hingegen Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 848 f.

3 Wolf, Kann unser Steuersystem für Gleichheit und Gerechtigkeit sorgen? FJ 1993, 230 (230); ebenso Heidinger, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92 (97); Moser, Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, taxlex 2012, 220 (220).

4 Bydlinski in Rummel³ (2000) § 5 Rz 2; siehe auch Heidinger, ÖStZ 1995, 92 (92).

5 Siehe sowohl die Verfassungsnorm des Art 7 EMRK (dazu zB VfSlg 10.291/1984) als auch die einfachgesetzliche Norm des § 4 Abs 1 FinStrG; siehe dazu nur Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 36; allgemein auch Thienel in Korinek/Holoubek (Hrsg.), Bundesverfassungsrecht¹ (1999) Art 48, 49 Rz 66 ff.

6 Heidinger, ÖStZ 1995, 92 (92).

7 Bydlinski in Rummel³ (2000) § 5 Rz 1 f.

nung durchbrochen werden kann.⁸ Zudem fehlt es an einem allgemeinen verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot.⁹ Dies wird positivrechtlich schon durch Art 49 Abs 1 B-VG impliziert, wonach Bundesgesetze mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung in Kraft treten und für das gesamte Bundesgebiet gelten, „[s]oweit nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist“; diese von Art 49 Abs 1 B-VG ermöglichte Abweichung kann in zeitlicher Hinsicht in beiderlei Richtung erfolgen, lässt also für Legislakanz und für Rückwirkung in gleicher Weise Raum.¹⁰ Wurde allerdings von der früheren Rechtsprechung eine Rückwirkung offenkundig als rechtspolitisches Problem behandelt und verfassungsrechtlich als (weitgehend) unproblematisch angesehen,¹¹ ist mit dem Wandel der Judikatur zum Gleichheitssatz auch die Rückwirkungssjudikatur mit Inhalt und Leben gefüllt worden.¹² Dementsprechend misst der VfGH – seit dem in seinen allgemeinen Aussagen grundlegenden Erkenntnis VfSlg 12.186/1989 zur Einschränkung des Verlustausgleichs für Kommanditisten¹³ – rückwirkende Gesetze unter Betonung des notwendigen Vertrauensschutzes am Gleichheitssatz, sofern nicht die Übergangs- bzw. Inkrafttretensregelung ohnehin selbst im Verfassungsrang

steht.¹⁴ Damit darf entgegen einer rein gesetzespositivistischen Sicht die Rückwirkung von Gesetzen nicht mehr schlechthin willkürlich, sondern nur im Rahmen sachlicher Überlegungen angeordnet werden. Nach der nunmehr – zumindest der Prüfungsformel nach – ständigen Rechtsprechung¹⁵ legt der VfGH dabei an rückwirkende Normen einen besonders strengen Maßstab an, so dass rückwirkend belastende Rechtsänderungen nur unter besonderen Umständen gerechtfertigt sein können.¹⁶ Dies deshalb, weil eine nachträgliche Veränderung der Rechtslage stets ein Eingriff in die berechtigte Erwartung des Steuerpflichtigen ist, nach geltendem Recht besteuert zu werden, und daher einer besonderen Rechtfertigung bedarf.¹⁷ Der VfGH hat seine Rechtsprechung folgendermaßen zusammengefasst:

„Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung betont, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten ist, dem Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Demnach führen gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflich-

8 Siehe auch die Nachweise bei *Thienel* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht¹ (1999) Art 48, 49 Rz 66 m FN 206.

9 Siehe nur *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 35.

10 Siehe insbesondere *Novak*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht, in *Korinek* (Hrsg), Beiträge zum Wirtschaftsrecht, FS *Wenger* (1983) 159 (164); *Lang*, Die Rückwirkung von Abgabengesetzen, RdW 1989, 401 (401); *Thienel* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht¹ (1999) Art 48, 49 Rz 64 und 66; *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 821.

11 Nach der älteren Rechtsprechung verwehrte es die Verfassung dem Gesetzgeber nicht, ein Gesetz mit rückwirkender Kraft auszustatten, soweit diese Rückwirkung mit dem Gleichheitsgebot vereinbar ist (zB VfSlg 2009/1950; VfSlg 3665/1959; VfSlg 5051/1965; VfSlg 5411/1966; VfSlg 6182/1970; VfSlg 8195/1977; VfSlg 8421/1978; VfSlg 8589/1979; VfSlg 9483/1982). Zulässig war daher auch eine Rückwirkung in der Form, dass bereits rechtskräftig abgeschlossene Verfahren von der Rückwirkung erfasst werden (VfSlg 5411/1966). Die Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgebot erforderte lediglich, dass die Rückwirkung alle von ihr berührten Fälle so weit gleichermaßen trifft, als sie – ganz oder teilweise – gleich sind (VfSlg 5411/1966). Im Übrigen konnte der früheren Judikatur keine inhaltliche Aussage entnommen werden, unter welchen Voraussetzungen denn nun der Gleichheitssatz wirklich verletzt wird (*Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (567); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (205)). Aus dieser Judikatur ergab sich weiters, dass auch wohlerworbene Rechte keinen verfassungsrechtlichen Schutz gegen ihre Abänderung oder Aufhebung genossen (VfSlg 3665/1959; VfSlg 3836/1960; VfSlg 8195/1977).

12 Für einen Überblick zur jüngeren Rechtsprechung des VfGH siehe zB *Lang*, RdW 1989, 401 (401); *Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (567 ff); *Heidinger*, ÖStZ 1995, 92 (92 ff); *Hügel*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz im Abgabenrecht – Das Strukturanpassungsgesetz 1996 auf dem Prüfstand, ÖStZ/S August 1997, 9 (9 ff); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (128 f); *Ruppe* in FS *Vogel* (2000) 207 (208 ff); *Gunacker-Slawitsch*, Überblick über die Vertrauensschutztatbestände im Abgabenrecht, in

Achaz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg), Steuerrecht Verfassungsrecht Europarecht, FS *Ruppe* (2007) 186 (193 ff); *Lang/Marchgraber*, Retroactivity and Legitimate Expectations in Austrian Tax Law, in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (15 ff); *Marchgraber*, Die Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben auf dem Prüfstand, SWK 2011, S 608 (S 608 ff).

13 Zur konkreten Kritik an dieser Entscheidung, nicht aber an ihren allgemeinen Aussagen siehe *Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (569 ff).

14 Zu dieser Konstellation siehe VfSlg 15.373/1998 (zur rückwirkenden Beseitigung der Steuerbegünstigung von Assanierungsaufwendungen durch eine im Verfassungsrang stehende, die überganglose Änderung verfügende Bestimmung); für eine kritische Analyse der Ausschaltung des Grundrechtsschutzes durch steuerliche Verfassungsbestimmungen siehe aber nur *Hügel*, Zur Ausschaltung des Grundrechtsschutzes im StruktAnpG 1996, RdW 1998, 501 (501 ff), und *Mayer*, Strukturanpassungsgesetz und verfassungsrechtliche Grundordnung – Verfassungsrechtliche „Absicherung“ gesetzgeberischer Maßnahmen und verfassungsrechtliche Grundordnung, ÖStZ/S August 1997, 3 (3 ff).

15 Siehe grundlegend VfSlg 12.186/1989; nachfolgend insbesondere VfSlg 12.241/1990; VfSlg 12.322/1990; VfSlg 12.416/1990; VfSlg 12.479/1990; VfSlg 12.890/1991; VfSlg 13.020/1992; VfSlg 14.149/1995; VfSlg 14.515/1996; VfSlg 14.723/1997; VfSlg 15.060/1997; VfSlg 16.022/2000; VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*; weiters zB *Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (569); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 35.

16 Siehe auch *Lang*, RdW 1989, 401 (403); *Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (579); *Holoubek*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz – allgemeine und rechtsvergleichende Überlegungen für Deutschland, die Schweiz und Österreich, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 13 (37); *Lienbacher*, Verfassungsrechtlicher Schutz für „steuergesetzlich angeregte“ Investitionsentscheidungen, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 131 (137); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (17); *Marchgraber*, SWK 2011, S 608 (S 618 f).

17 *Ruppe* in FS *Adamovich* (1992) 567 (579).

tigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung – beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen – verlangen [...].¹⁸

Freilich zeigt sich, dass die Frage nach der Zulässigkeit rückwirkender belastender Gesetzesanordnungen nur ein Unterfall der allgemeineren Frage nach einem gleichheitsrechtlichen Schutz des Vertrauens in eine bestehende Rechtslage ist.¹⁹ So hat der VfGH deutlich ausgesprochen:

„Indessen ist der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten, bei seinen Regelungen dem Vertrauenschutz Beachtung zu schenken. Der Verfassungsgerichtshof hat dabei nicht nur (echte) Rückwirkungen von gesetzlichen Regelungen, sondern auch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes geprüft. Im Erkenntnis VfSlg. 12.186/1989 hat der Gerichtshof – unter Vertiefung früherer Rechtsprechung – dargetan, daß gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten können, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Bürger nachträglich belasten, und daß schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Bürger mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffes führen können. Auch wenn das Vertrauen auf die Fortdauer einer bestimmten Rechtslage im allgemeinen keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt, so können dennoch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, auf deren Bestand der Betroffene berechtigterweise vertrauen durfte, dann den Gleichheitssatz verletzen, wenn sie schwerwiegend sind und ‚überfallsartig‘ vorgenommen werden [...]. In solchen Konstellationen müssen gesetzliche Vorkehrungen getroffen werden, die den

Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen“.²⁰

Dieser Vertrauenschutz kann plastisch insbesondere Fälle „unechter“ Rückwirkungen betreffen, bei denen noch nicht abgeschlossene Sachverhalte (zB Dauersachverhalte) in belastende Normen einbezogen werden, was eine Entwertung einer Rechtsposition zur Folge hat;²¹ so definierte „unechte“ Rückwirkungen sind dadurch gekennzeichnet, dass Rechtsfolgen für Fälle vorgesehen werden, für die der Steuerpflichtige in der Vergangenheit bereits Dispositionen vorgenommen hat (zB Beteiligungserwerb, Darlehensaufnahme). Typische Fälle sind die Verlängerung von Fristen für die Steuerhängigkeit oder die Verkürzung von Fristen für den Lauf steuerlicher Begünstigungen. Allerdings ist das Vertrauen in das Fortbestehen einer Rechtslage nur unter besonderen Umständen geschützt, wären doch sonst im Ergebnis dem Gesetzgeber Eingriffe in die Rechtsposition der Normunterworfenen überhaupt verwehrt und damit Gesetzesänderungen nur im Sinne der „Verbesserung“ zulässig.²² Einer solchen Beseitigung des von der Verfassung dem Gesetzgeber zugewiesenen rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes redet der VfGH freilich nicht das Wort. Vielmehr

„genießt das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage 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 hat der Gerichtshof etwa angenommen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird [...] oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann [...].“²³

18 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Ann *Kofler*; weiters zB VfSlg 12.186/1989; VfSlg 12.416/1990; VfSlg 13.020/1992, VfSlg 14.149/1995; VfSlg 14.515/1996; VfSlg 15.060/1997; VfSlg 15.739/2000; VfSlg 16.022/2000; VfSlg 16.850/2003.

19 *Holoubek/Lang*, ecolex 1990, 61 (61); *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (578). Deutlich auch zB einerseits VfSlg 12.186/1989 (zur Verlusteinschränkung für Kommanditisten) und andererseits VfSlg 13.461/1993 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist).

20 VfSlg 16.754/2002.

21 Siehe nur *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (577); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (203 ff); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (21 ff). Der Begriff der „unechten“ Rückwirkung stammt aus der deutschen verfassungsrechtlichen Diskussion (siehe dazu zB *Drißen* in *Tipke/Kruse*, AO¹²⁷ (Nov. 2011) § 4 Rz 16 ff mwN) und wird gelegentlich auch in der österreichischen

Diskussion verwendet (siehe zB *Holoubek/Lang*, ecolex 1990, 61 (61); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (205); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 36; *Lachmayer*, Konzernschränke beim Abzug von Fremdfinanzierungsziensinzen hält vor dem VfGH, SWK 2012, 697 (700); siehe zur Terminologie auch *Moser*, taxlex 2012, 220 (221), und kritisch *Thienel* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht¹ (1999) Art 48, 49 Rz 66 ff.

22 Siehe dazu VfSlg 13.461/1993 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist).

23 VfSlg 17.169/2004 (zur Versagung der Abzugsfähigkeit außerbetrieblicher Versorgungsrenten); siehe zB auch VfSlg 13.657/1993 (zur Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Investitionsrücklagen), und VfSlg 19.615/2012 (zur Einschränkung des Zinsenabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“).

Im Unterschied zum Vertrauen in das Fortbestehen einer Rechtslage, das nur unter besonderen Umständen verfassungsrechtlich geschützt ist und entsprechende Übergangsfristen oder -regelungen erfordert, geht der VfGH inhaltlich von einem grundsätzlichen Verbot rückwirkender Rechtsänderungen aus, die nur ausnahmsweise und unter besonderen Umständen gerechtfertigt sein können.²⁴ Denn ebenso wie

„im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein können, kann die Enträuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung auch ohne Rückwirkung unter Umständen sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sein“.²⁵

II. Zeitliche Aspekte des Vertrauensschutzes

A. Abgrenzungskriterien

Aufgrund der unterschiedlich strengen Prüfungsmaßstäbe ist es daher erforderlich, beide Problemkreise voneinander abzugrenzen. Zu einer „echten“ Rückwirkung führen nach der Judikatur gesetzliche Vorschriften, „die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen“.²⁶ Angesprochen sind damit Normen, die an „Steuertatbestände Steuerbelastungen“ knüpfen, „an welche im Zeitpunkt der Handlung entsprechende Rechtsfolgen nicht geknüpft waren“, wodurch also „an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen geknüpft und dadurch die Rechtspositionen der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert“ werden.²⁷ Demgegenüber liegen Fälle „unechter“ Rückwirkungen insbesondere dann vor,

wenn noch nicht abgeschlossene Sachverhalte (zB Dauersachverhalte) in belastende Normen einbezogen werden, was eine Entwertung einer Rechtsposition zur Folge hat.²⁸ Von einer „echten“ Rückwirkung kann daher nur dann gesprochen werden, wenn der Geltungsbereich einer Rechtsvorschrift auch auf Sachverhalte erstreckt wird, die sich vor ihrer Erlassung (zur Gänze oder teilweise) verwirklicht haben,²⁹ wenn also der Inkrafttretenszeitpunkt vor der Verlautbarung im Bundesgesetzblatt liegt.³⁰ Dies wird regelmäßig darin deutlich, dass der Gesetzgeber eine belastende Norm in einer Übergangs- bzw. Inkrafttretensbestimmung rückwirkend – also für Zeiträume vor der Veröffentlichung im BGBl – in Kraft setzt.³¹ Gleichermaßen deutlich wird eine „echte“ Rückwirkung im Falle rückwirkender Klarstellungen oder authentischer Interpretationen.³²

B. Maßgeblichkeit der Sachverhaltsverwirklichung

Maßgeblich ist nach der Rechtsprechung des VfGH – im Unterschied zu jener des deutschen BVerfG³³ – der Zeitpunkt der steuerauslösenden Sachverhaltsverwirklichung und nicht der formale Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung nach § 4 BAO. Dies ist bei Abschnittssteuern (zB Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) dann von Bedeutung, wenn während des laufenden Steuerabschnitts die Rechtslage mit Wirkung für diesen Steuerabschnitt geändert wird. Denn sowohl im Fall der ausdrücklichen Anordnung, dass eine Bestimmung erstmals ab der Veranlagung für ein bestimmtes Kalenderjahr anzuwenden ist,³⁴ als auch im Fall einer unterjährigen Änderung ohne ausdrückliche Inkrafttretensbestimmung wirkt sich die Änderung der Rechtslage steuerschuldrechtlich auch dann aus, wenn sie zwischen der Verwirklichung eines Sachverhaltes und der Entstehung des Abgabenanspruches erfolgt.³⁵ Bei einer rein formalen Be-

24 Siehe auch *Lang*, RdW 1989, 401 (403); *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (579); *Holoubek* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz (2004) 13 (37); *Lienbacher* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz (2004) 131 (137); *Marchgraber*, SWK 2011, S 608 (S 618 f); kritisch zu dieser Unterscheidung *Thienel* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht¹ (1999) Art 48, 49 Rz 66 ff.

25 VfSlg 17.169/2004; siehe zB auch VfSlg 12416/1990; VfSlg 14.515/1996; VfSlg 15.373/1998.

26 Siehe zu dieser Standardformulierung zB VfSlg 13.461/1993.

27 Siehe zu dieser Abgrenzung VfSlg 13.461/1993 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist).

28 Siehe nur *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (577); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (203 ff); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (21 ff).

29 *Thienel*, Vertrauensschutz und Verfassungsrecht (1990) 19 f, und diesem folgend VfSlg 13.461/1993.

30 Dazu *Mairinger/Twardosz*, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht, ÖStZ 2007/14, 16 (18).

31 Siehe zB die Konstellationen in VfSlg 12.186/1989 (zur Einschränkung des Verlustausgleichs für Kommanditisten); VfSlg 12.416/1990 (zur Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Genusscheinanschaffungen); VfSlg 14.149/1995 (zur Einschränkung des Verlustvortrags für beschränkt Steuerpflichtige); VfSlg 14.515/1996 (zur Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht); VfSlg 15.060/1997 (zur Erhöhung des Mindestkörperschaftsteuersatzes); VfSlg 16.850/2003 (zum Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen).

32 Siehe VfSlg 12.241/1989, VfSlg 12.322/1990 und VfSlg 12.479/1990 (zur rückwirkenden Klarstellung durch verschiedene Landesgesetze, dass der Wert der Verpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkestuer einzubeziehen ist); VfSlg 12.890/1991 (zur rückwirkenden gesetzlichen Klarstellung der Steuerpflicht von Beteiligungserträgen ausländischer Körperschaften).

33 Ausführlich zB BVerfG 8. 7. 2010, 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1.

34 Dazu VfSlg 15.373/1998.

35 Dazu VfSlg 16.850/2003; weiters zB *Rief*, Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen: Verfassungswidrige Rückwirkung? RdW 1997, 95 (95 f); *Mairinger/Twardosz*, ÖStZ 2007/14, 16 (19), und ÖStZ 2007/106, 49 (50).

trachtung könnte hier an einer Rückwirkung gezweifelt werden, weil die Gesetzesänderung vor dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vorgenommen wurde. Während diese Sichtweise auch vom deutschen BVerfG vertreten wird,³⁶ gehen der VfGH³⁷ und die hA im österreichischen Schrifttum³⁸ zu Recht davon aus, dass es auf den Zeitpunkt der steuerauslösenden Handlung ankomme. Schutzwürdig ist demnach das Vertrauen in dem Zeitpunkt, in dem die steuerauslösenden Dispositionen getroffen werden, wohingegen sich der Steuerpflichtige nicht auf Änderungen der Rechtslage einstellen konnte und musste, die erst später, wenn auch noch in derselben Besteuerungsperiode stattfinden.³⁹ Eine verbösernde Veränderung zwischen dem Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung und dem Jahresende ist daher als grundsätzlich unzulässige „echte“ Rückwirkung zu werten.⁴⁰

C. Relevanter Besteuerungstatbestand

Es bedarf weiters einer Festlegung, welcher der maßgebliche, durch die Sachverhaltsverwirklichung ausgelöste Besteuerungstatbestand ist. Dies ist durchaus kein einfaches Unterfangen. So wurde etwa in VfSlg 13.657/1993 ausgeführt, dass das Ausbleiben einer im Investitionszeitpunkt erhofften steuerlichen Begünstigung infolge einer inzwischen eingetretenen Gesetzesänderung, keine Rückwirkung, sondern eine bloße Vertrauensenttäuschung darstelle, die „jede Änderung der Rechtslage“ bewirken könne. Insgesamt scheint der VfGH hier ein technisches Verständnis zu bevorzugen, wonach es auf das konkrete steuerrelevante Sachverhaltselement (zB Zahlung von Zinsen, Beziehen von Kapitalerträgen) ankommt, selbst wenn der zugrundeliegende Dauersach-

verhalt (zB Darlehensaufnahme, Kapitalveranlagung) in der Vergangenheit verwirklicht wurde.⁴¹

In diesem Sinne wurde auch in VfSlg 13.461/1993 im Hinblick auf die Verlängerung der Spekulationsfrist und die dadurch erfolgte Einbeziehung von Veräußerungsgeschäften, für die die frühere Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, ausgeführt, dass der „maßgebliche Besteuerungsgegenstand [...] nicht im Ankauf des Grundstückes“ bestehe, sondern „der steuerpflichtige Tatbestand im Verlauf des Grundstücks zu erblicken“ sei und daher keine Rückwirkung vorliege.⁴² Diese Fälle könnten im österreichischen Verfassungsrecht allenfalls nach den Grundsätzen des Vertrauenschutzes verfassungsrechtlich problematisch sein, was der VfGH aber letztlich auch verneinte.⁴³ Damit scheint aber auch die zeitlich uneingeschränkte Erfassung „alter“ stiller Reserven im Falle der Veräußerung von Immobilien nach dem 1. April 2012, wie sie durch das 1. StabG 2012 eingeführt wurde, auf den ersten Blick aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig zu sein.⁴⁴ Das singuläre Abstellen des VfGH auf den Zeitpunkt der Veräußerung ist allerdings nicht gänzlich überzeugend, werden doch dadurch im Ergebnis jene, die nach alter Rechtslage Immobilienvermögen vor dem 1. April 2012 hätten steuerfrei veräußern können, mit jenen gleichgestellt, bei denen die Spekulationsfrist entweder noch nicht abgelaufen ist, oder die das Immobilienvermögen bereits im Anwendungsbereich des neuen Regimes erworben haben. Darin ließe sich durchaus eine gleichheitswidrige Gleichbehandlung von Ungleichem erblicken.⁴⁵ Rechtspolitisch hätte diesen Bedenken entweder durch eine Stichtagslösung,⁴⁶ wie etwa bei der Einführung der Kapitalvermögensbesteuerung in §§ 27, 27a EStG durch das BBG 2011⁴⁷ und das

36 Siehe zB BVerfG 8. 7. 2010, 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1; kritisch zur deutschen Rechtsprechung *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (130); *Ruppe* in Holoubek/Lang (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

37 Deutlich VfSlg 16.850/2003; VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Ann *Kofler*; implizit bereits VfSlg 12.186/1980 und VfSlg 14.515/1996; dazu wiederum *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (130 f).

38 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (581 f); *Heidinger*, ÖStZ 1995, 92 (93); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (130); *Ruppe* in Holoubek/Lang (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

39 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (581 f); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (130).

40 *Ruppe* in Holoubek/Lang (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

41 Siehe insbesondere VfSlg 14.515/1996 (zur Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht) und VfSlg 19.615/2012 (zur Einschränkung des Zin-

senabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“); siehe dazu auch *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (700); zweifelnd noch im Hinblick auf die Einschränkung des Zinsenabzugs *Marchgraber*, SWK 2011, 608 (618 f).

42 Ebenso *Prodinger*, „Materielle“ Rückwirkung der zehnjährigen Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, ÖStZ 1994, 313 (315).

43 Kritisch dazu *Prodinger*, ÖStZ 1994, 313 (313 ff).

44 Siehe auch *Starlinger*, Die Aufwertung von Beteiligungen nach § 124b Z 57 EStG, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 415 (417 f), und *Doralt/Kempf*, EStG¹⁵ § 31 Tz 25/2, zur vergleichbaren Frage der Absenkung der Beteiligungsschwelle bei wesentlichen Beteiligungen. Noch nicht abschließend geklärt ist, ob – insb im Lichte der Entscheidung des EuGH in Åkerberg *Fransson* (EuGH 26. 2. 2013, C-617/10) – im Falle von durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützten Immobilieninvestitionen durch Steuerausländer auch der unionsrechtliche Vertrauenschutz zur Anwendung kommt und dieser womöglich zu einem anderen Ergebnis führen könnte.

45 Kritisch daher *Moser*, taxlex 2012, 253 (255 f).

46 Siehe zur Abgrenzung zwischen Alt- und Neuvermögen § 124b Z 185 EStG.

47 BGBI I 2010/111

AbgÄG 2011,⁴⁸ oder eine „Aufwertungslösung“⁴⁹ wie bei der Absenkung der (früheren) Beteiligungsschwelle bei wesentlichen Beteiligungen durch das KMOG,⁵⁰ be-seitigt werden können.

Die deutsche verfassungsgerichtliche Rechtsprechung, die nicht auf gleichheitsrechtlichen Überlegungen, sondern auf dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit beruht, verortet dem gegenüber durchaus Schranken für die Verlängerung von Spekulationsfristen:⁵¹ So bestanden zwar weder Bedenken gegen die Verlängerung einer zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung noch nicht abgelaufenen Spekulationsfrist, noch gegen eine künftige Steuerpflicht, die sich auf Wertsteigerungen nach der Gesetzesänderungen bezieht; verfassungswidrig war es jedoch nach dem BVerfG, wenn ein zum Zeitpunkt der Gesetzesänderung bereits eingetretener Vermögenszuwachs besteuert wird, der nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zum Zeitpunkt der Verkündung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können.⁵² Denn durch die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist werde eine konkret verfestigte Vermögensposition nachträglich entwertet, was dem Gebot einer folgerichtigen Ausgestaltung der einkommensteuerrechtlichen Belastungsentscheidungen widerspreche und damit einen erhöhten Rechtfertigungsbedarf nach sich ziehe, der im konkreten Fall aber nicht erfüllt sei.⁵³

D. Maßgeblichkeit des geltenden Rechts

Ob eine „echte“ Rückwirkung vorliegt, beurteilt sich ausschließlich auf Basis des geltenden Rechts und nicht

nach dem Informationsstand des Steuerpflichtigen über möglicherweise beabsichtigte Änderungen der Rechtslage.⁵⁴ Liegt aber die Rechtsänderung bereits „in der Luft“, geht die Rechtsprechung bisweilen davon aus, dass kein berechtigtes Vertrauen des Steuerpflichtigen bestanden habe und die Rückwirkung daher gerechtfertigt sei.⁵⁵

III. Schutz vor „echt“ rückwirkenden Gesetzen

A. Allgemeines

Die rückwirkende Inkraftsetzung von Rechtsnormen, die in Rechtspositionen eingreifen, erweist sich als Problem, mit dem nicht nur die österreichische Verfassungsordnung befasst ist, sondern das sich auch in zahlreichen anderen Jurisdiktionen⁵⁶ und auch im Rahmen des Unionsrechts⁵⁷ stellt. Für das österreichische Recht hält der VfGH in nunmehr ständiger Rechtsprechung eine „echte“ Rückwirkung für mit dem Gleichheitssatz unvereinbar, wenn die Normunterworfenen

- durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht
- in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtsordnung enttäuscht werden und
- keine besonderen Gründe vorliegen, die eine solche Rückwirkung verlangen.⁵⁸

Der VfGH stützt seine Rückwirkungssjudikatur auf den Gleichheitssatz und damit – anders als das deutsche BVerfG⁵⁹ – nicht auf das Rechtsstaatsprinzip.⁶⁰

Der gleichheitsrechtliche Aspekt ergibt sich daraus, dass durch eine Rückwirkung Personen, die in einem

48 BGBI I 2011/76.

49 § 124b Z 57 EStG; dazu ausführlich *Starlinger* in FS Doralt (2007) 415 (415 fff).

50 BGBI I 2001/2.

51 Siehe insbesondere BVerfG 8. 7. 2010, 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre); siehe auch BVerfG 7. 7. 2010, 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (zur Reduktion der Beteiligungsgrenzen für die Steuerpflicht der Beteiligungsveräußerung von 25% auf 10%), und BVerfG 7. 7. 2010, 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 (zur Abschaffung des halben Steuersatzes für Abfindungen und Entschädigungen).

52 Siehe dazu auch *Moser*, taxlex 2012, 220 (222 f).

53 Eine Rechtfertigung konnte das BVerfG aber weder darin erblicken, dass die Verlängerung der Spekulationsfrist der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit auch dem Gebot der Steuergerechtigkeit besser entspreche, dass die Verlängerung eine Maßnahme zur Gegenfinanzierung durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage sei, oder dass die Feststellung des gemeinen Werts zur Abgrenzung Schwierigkeiten verursache und streitanzfällig sei; siehe BVerfG 8. 7. 2010, 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1.

54 Dazu insb *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (131).

55 Siehe dazu unten Kapitel III.B.2.a. und zB VfSlg 12.416/1990 (zur Sonderausgabeinschränkung für den Genuss scheinerwerb); siehe auch *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (131).

56 Siehe überblickweise insbesondere *Ruppe* in *Pezzer* (Hrsg), Vertrauenschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (240 ff); weiter zB *Holoubek* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 13 (13 ff) (Deutschland, Schweiz und Öster-

reich); *Tiley*, Protection of Confidence in Tax Affairs – Taxpayer Expectations, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 43 (43 ff) (Großbritannien); *Calmes*, Verfassungsrechtlicher Vertrauenschutz im romanischen Rechtskreis, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 59 (59 ff) (Italien, Spanien und Portugal).

57 Siehe etwa mwN *Hatje*, Der gemeinschaftsrechtlich gebotene Vertrauenschutz, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 147 (147 ff); *Ruppe* in *Pezzer* (Hrsg), Vertrauenschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (240 ff); *Gunacker-Slawitsch* in FS *Ruppe* (2007) 186 (189 ff).

58 Siehe zu diesen Kriterien nur VfSlg 12.186/1989; VfSlg 12.241/1990; VfSlg 12.322/1990; VfSlg 12.416/1990; VfSlg 12.479/1990; VfSlg 12.890/1991; VfSlg 13.020/1992; VfSlg 14.149/1995; VfSlg 14.515/1996; VfSlg 14.723/1997; VfSlg 15.060/1997; VfSlg 16.022/2000; VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Ann *Kofler*; weiters zB *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (569); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 35.

59 Siehe zB BVerfG 8. 7. 2010, 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (zur Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre); BVerfG 7. 7. 2010, 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (zur Reduktion der Beteiligungsgrenzen für die Steuerpflicht der Beteiligungsveräußerung von 25% auf 10%), und BVerfG 7. 7. 2010, 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 (zur Abschaffung des halben Steuersatzes für Abfindungen und Entschädigungen).

60 Siehe auch *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (577); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 35; *Moser*, taxlex 2012, 220 (221).

bestimmten Zeitabschnitt oder Zeitpunkt ihre Lebensumstände auf die damals gültige Steuerbelastung ausgerichtet haben, nachträglich belastend jenen gleichgestellt werden, die sich bereits auf die höhere Steuerbelastung einrichten konnten und mussten; darin liegt eine unzulässige Gleichbehandlung wesentlich ungleicher Fälle.⁶¹ Daraus folgert einerseits, dass unwesentliche Schlechterstellungen vernachlässigenswert sind, andererseits, dass nur derjenige, der auf eine bestimmte Rechtslage begründet vertraut und sich darauf eingerichtet hat, sich in einer wesentlich anderen Position befindet, als derjenige, der erst unter der neuen Regelung einen Steuertatbestand verwirklicht.⁶²

Ist dieser wesentliche Unterschied festgestellt, ist eine Rechtfertigung für die durch die Rückwirkung herbeigeführte Gleichbehandlung zu suchen. Bisweilen spricht der VfGH von der Vertrauensenttäuschung von Steuerpflichtigen, „die im Vertrauen auf eine (rückwirkend geänderte) Rechtslage disponiert haben“.⁶³ Allerdings scheint es die österreichische Judikatur bei „echten“ Rückwirkungen inhaltlich genügen zu lassen, dass die seinerzeitige Rechtslage der wirtschaftlichen Gestion des Steuerpflichtigen als Datum zugrunde lag, es also nicht relevant ist, ob der Steuerpflichtige zu konkreten Dispositionen iS einer „Vertrauensbetätigung“ veranlasst wurde.⁶⁴ Ob und inwieweit im Ergebnis ein sachlich nicht gerechtfertigter und damit gleichheitswidriger Eingriff vorliegt, hängt also vom Ausmaß des Eingriffs und vom Gewicht der für die Rückwirkung sprechenden Gründe ab.⁶⁵ Hier sind auch die Dauer der Rückwirkung und die Reaktionsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen von Relevanz.⁶⁶

Der verfassungsrechtliche Vertrauenschutz erfasst grundsätzlich auch „indirekte“ Rückwirkungen. So kann sich durchaus der Fall ergeben, dass eine rückwir-

kend eingeführte Begünstigung einen – nach allgemeinem Steuerrecht – korrespondierenden Nachteil auslöst. Plastische Beispiele liegen in der rückwirkenden Einbeziehung von Beteiligungserträgen in die Beteiligungsertragsbefreiung, an die sich korrespondierend unter anderem das Kostenabzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG knüpft. Dies war nicht nur durch das BBG 2009 erfolgte rückwirkende Neuregelung des § 10 KStG der Fall,⁶⁷ sondern auch in der vom VfGH⁶⁸ unlängst geprüften – rückwirkenden – Einziehung von internationalen Beteiligungen in die Steuerfreiheit durch das AbgÄG 1996⁶⁹ für Situationen, in denen die Mindestbehaltezeit erst nachträglich erfüllt wurde. Konnte sich nämlich praktisch die Begünstigung nicht auswirken⁷⁰ und kam es durch die „indirekte“ Rückwirkung ausschließlich zu einer Verschlechterung der Rechtslage, greift nach der Judikatur des VfGH auch diesfalls der weitgehende verfassungsrechtliche Schutz gegenüber „echten“ Rückwirkungen:

„Unter dem Aspekt einer verfassungsrechtlich grundsätzlich verpönten rückwirkenden Verschlechterung der Rechtslage kann es keinen Unterschied machen, ob der Gesetzgeber an bereits verwirklichte Sachverhalte rückwirkend direkt nachteilige steuerliche Folgen knüpft oder ob sich die Verschlechterung indirekt daraus ergibt, dass rückwirkend eine steuerliche Begünstigung gewährt wird, die aber automatisch auch negative Folgewirkungen nach sich zieht. Im Allgemeinen wird bei einer solchen Konstellation allerdings die negative Folgewirkung als unbeachtliche (verfassungsrechtlich unbedenkliche) Begleiterscheinung der begünstigenden Regelung gewertet werden können. Diese Sicht verbietet sich aber im vorliegenden Fall, in dem es primär zu einer rückwirkenden Gewährung einer Steuerbefreiung kam, die sich aber – mangels Ausschüttungen – nicht als

61 Siehe zB *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (577); *Heidinger*, ÖStZ 1995, 92 (93); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

62 *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129 f).

63 So zB VfGH 13.657/1993.

64 Siehe dazu *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (578 und 579); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (131); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (18).

65 Siehe zB VfSlg 12.416/1990; VfSlg 16.022/2000.

66 *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (18).

67 Aufgrund der rückwirkend (§ 26c Z 16 lit b KStG) erfolgten Aufnahme der Befreiungen des § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 durch das BBG 2009 (BGBl I 2009/52) ergaben sich auch Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die solcherart anwendbar gewordenen Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z 4 iVm § 12 Abs 2 KStG (Betriebsausgabenabzugs-

verbote, bis zur Veranlagung 2005 auch für Zinsen) und des § 12 Abs 3 KStG (Einschränkungen der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen bei § 10 KStG-Beteiligungen) ergeben (dazu auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125). Unklar ist daher etwa, ob rückwirkend der Abzug von sonstigen, nicht ohnehin (ab 2005) von § 11 Abs 1 Z 4 KStG erfassten Aufwendungen für die Beteiligungsanschaffung zu versagen ist, oder ob zB steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf eine bisher steuerwirksame Portfoliobeteiligung aufgrund der Einbeziehung in § 12 Abs 3 KStG rückwirkend zu „siebenteln“ sind. Einer solchen Lösung wurden im Schrifttum aber auch verfassungsrechtliche Überlegungen entgegengehalten (siehe *Gloser*, Teilwertabschreibung von Portfoliobeteiligungen aus Vorjahren – Risiko der rückwirkenden Siebteilung, taxlex 2010, 10 (11)). Diese Problematik wurde – zumindest in praktischer Sicht – durch die Verwaltungspraxis aber ohnehin zeitnah dahin gehend gelöst, dass von der Rückwirkung des § 10 KStG nicht jene Normen erfasst sind, die direkt oder indirekt auf § 10 KStG verweisen (Rz 1180 KStR 2013 bzw zuvor Rz 504a iVm Rz 526 KStR 2001).

68 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Ann *Kofler*.

69 BGBl 1996/797.

solche auswirkte und die auch nicht rückwirkend in Anspruch genommen werden konnte. Bleibt aber die rückwirkende Begünstigung ohne effektive Auswirkung, kann sie auch den Nachteil, der sich aus der rückwirkenden Versagung der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ergibt, nicht ausgleichen. Der Übergang zur neuen Besteuerungskonzeption führt in diesem Fall ausschließlich zu einer Verschlechterung der Rechtslage“.⁷¹

Zu bemerken ist schließlich, dass verfassungsrechtliche Bedenken lediglich gegen rückwirkende Verschlechterungen bestehen, während rückwirkende Änderungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen nach hA offenbar keine gleichheitsrechtlichen Bedenken hervorrufen.⁷² Der VfGH hat sich in diesem Sinne zuletzt auch in einem Fall zur rückwirkenden Ausdehnung der Steuerfreiheit für Beteiligungserträge eindeutig festgelegt und ausgesprochen, dass „[g]egen eine solche Regelung, die rückwirkend eine Begünstigung ausweitet, [...] aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedenken“ bestehen.⁷³

B. Kriterien

1. Eingriff von erheblichem Gewicht

Wann ein relevanter Eingriff „von erheblichem Gewicht“ vorliegt, bleibt in der Rechtsprechung undefiniert. Die Judikatur deutet sowohl auf einen relativen als auch auf einen absoluten Maßstab hin: VfSlg 15.060/1997 hat in der rückwirkenden Verdreifachung bzw Verfünffachung des Mindestkörperschaftsteuersatzes eine „Belastung von erheblichem Gewicht“ erblickt, „zumal die Steuer im Falle eines geringeren Gewinnes aus der Substanz des Unternehmens gezahlt werden muß“. VfSlg 16.850/2003 begründete das erhebliche Gewicht des Eingriffs im Falle des rückwirkenden Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen mit dem

„Ausmaß des mit der Übertragungsmöglichkeit erzielbaren Stundungseffekts“. In VfSlg 12.416/1990 hielt der VfGH die Einschränkung der maximalen Abzugsfähigkeit der Anschaffung von Genussscheinen um ein Viertel – von S 40.000 auf S 30.000 – für akzeptabel, da sich „[d]er durch die Rückwirkung frustrierte Aufwand [...] daher in engen Grenzen“ hielt.

Eine gewisse Sonderstellung nimmt VfSlg 14.515/1996 ein. In diesem Fall hegte der VfGH hingegen keine Bedenken gegen die rückwirkende Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht,⁷⁴ da „die Transaktionskosten einer solchen Veranlagung im Verhältnis zu den Kapitalerträgen, die dabei erzielt werden, im Regelfall nicht derart erheblich sein werden, daß der Gesetzgeber darauf aus Gründen der Sachlichkeit der Regelung Rücksicht nehmen müßte“. Relevant war solcherart offenbar nur das (relative) Ausmaß der frustrierten Transaktionskosten, nicht jedoch der Umfang der rückwirkenden, immerhin 30%ige Steuermehrbelastung.⁷⁵ Zudem hielt es der VfGH – wohl im Widerspruch zu seiner übrigen Judikatur⁷⁶ – für maßgeblich, dass einerseits die Erwartung des Bezugs steuerfreier Einkünfte keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genieße, und andererseits kein Eingriff von erheblichem Gewicht vorliege, weil es nur um das laufende Jahr – aber immerhin 9 Monate – gehe und nicht um eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Auslandsveranlagung. Überspitzt formuliert war es damit offenbar für den VfGH entscheidend, „daß es auch noch schlimmer hätte kommen können“.⁷⁷ In der Tat scheint der VfGH aber im Ergebnis und ohne nähere Begründung die Kriterien, die ansonsten bei Änderungen der Rechtslage *pro futuro* angelegt werden, auf einen Fall der echten Rückwirkung übertragen zu haben;⁷⁸ der Präzedenzcharakter dieser Entscheidung ist – auch durch die nachfolgende Rechtsprechung – daher in Zweifel zu ziehen.

70 Etwas Anderes scheint aber zu gelten, wenn sich die rückwirkende Begünstigung tatsächlich auswirken konnte. So hatte der VfGH etwa im Ablehnungsbeschluss 23. 2. 2010, B 775/09, keine Bedenken, dass mit der rückwirkenden, unionsrechtlich gebotenen Einbeziehung ausländischer Kapitalerträge in eine 25%ige Sonderbesteuerung auch das Kostenabzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG rückwirkend ausgelöst wurde. Damit bleibt aber auch offen, ob es eine Schwelle gibt und wo diese anzusiedeln wäre, ab der die rückwirkende Begünstigung die rückwirkende Verböserung aufwiegkt.

71 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

72 Siehe zB *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (579); *Mairinger/Twardosz*, ÖStZ 2007/106, 49 (50). Siehe zur verfahrensrechtlichen Geltendmachung ausführlich die Anfragebeantwortung des BMF vom 12. 1. 2005 zur „Geltendmachung rückwirkender Änderungen von Steuergesetzen“, SWK 2005, 322 (322 ff), und dazu zB *Mairinger/Twardosz*, ÖStZ 2007/106, 49 (50 f).

73 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

74 Kritisch dazu *Lang*, Der VfGH lockert den Grundrechtsschutz bei Rückwirkungen, SWK 1996, A 527 (A 527 ff); *Rieff*, VfGH lockert Rückwirkungsverbot für Steuergesetze, RdW 1996, 492 (492); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (208 f); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (20 f).

75 So auch *Lang*, SWK 1996, A 527 (A 527 ff); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (209).

76 Ebenso *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (129) („Rückschritt“); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (209).

77 So *Lang*, SWK 1996, A 527 (A 529).

78 Siehe auch *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (209).

2. Berechtigtes Vertrauen auf die Rechtsordnung

a) Vertrauen in das geltende Recht

Die österreichische Judikatur steht stringent auf dem Standpunkt, dass der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf die geltende Rechtslage geschützt ist.⁷⁹ Der VfGH macht dies folgendermaßen deutlich:

„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.“⁸⁰

Demnach vermögen weder Diskussionen in der Fachliteratur unter Beteiligung von hochrangigen Vertretern des Bundesministeriums für Finanzen,⁸¹ die Veröffentlichung eines Begutachtungsentwurfs in der Fachliteratur,⁸² die Übermittlung eines Begutachtungsentwurfs an die einschlägigen Interessensvertretungen⁸³ oder die Veröffentlichung einer Regierungsvorlage⁸⁴ das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die geltende Rechtslage zu erschüttern bzw diesen dazu veranlassen, seine Dispositionen nicht an der geltenden Rechtslage, sondern an den diskutierten Änderungsvorhaben zu orientieren. Kurz: „Die objektive oder subjektive Vorhersehbarkeit einer Rechtsänderung erschüttert nicht das Vertrauen“.⁸⁵

Umgekehrt und relativierend zeigt der VfGH aber Verständnis für Rückwirkungen, die eine die Gesetzesänderung antizipierende Gestaltung durch die Steuerpflichtigen hintanhalten sollen („Verhinderung von Vorzieheffekten“).⁸⁶ So hielt es der Gerichtshof für akzeptabel, wenn durch eine kurzfristige, nur rund sechswöchige Rückwirkung rechtspolitisch unerwünschte „Vorziehkäufe“ von Genussscheinen verhindert werden sollten, beschränke sich doch die Rückwirkung „auf das zur Vermeidung eines der (bekanntgewordenen) gesetzgeberischen Absicht zuwiderlaufenden, durch sie gerade ausgelösten Verhaltens unbedingt Nötige“.⁸⁷

Schließlich kann ein – besonders schützenswertes – Vertrauen auch durch die Aufhebung einer Rechtsvorschrift

durch den VfGH geschaffen werden.⁸⁸ Dieser Wertung, dass eine verfassungsgerichtliche Aufhebung die Steuerpflichtigen berechtigt, „auf die durch [ein] Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes wiederhergestellte Rechtslage vertrauen“ zu können, wurde vor allem in VfSlg 15.060/1997 zur rückwirkenden Wiedereinführung der zuvor von VfGH aufgehobenen erhöhten Mindestkörperschaftsteuer Ausdruck verliehen. Dies wirft freilich im Hinblick auf die Entscheidung VfSlg 14.515/1996 zur (zulässigen) rückwirkenden Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht die Frage auf, warum die durch ein aufhebendes verfassungsgerichtliches Erkenntnis wieder in Geltung getretene Rechtslage größeres Vertrauen genießen soll, als eine vom Gesetzgeber originär geschaffene, von vornherein verfassungskonforme Regelung.⁸⁹

b) Authentische Interpretation, Klarstellungen und Redaktionsversehen

Eine Rechtslage kann nach der Judikatur nur dann Vertrauen begründen, wenn sie klar ist.⁹⁰ Vor diesem Hintergrund hat sich der VfGH in mehreren Entscheidungen auch mit der Frage auseinandergesetzt, ob authentische Auslegungen oder rückwirkende Klarstellungen verfassungsrechtlich zulässig sind. So befassten sich VfSlg 12.241/1989, VfSlg 12.322/1990 und VfSlg 12.479/1990 mit der rückwirkenden authentischen Interpretation bzw Klarstellung durch verschiedene Landesgesetze, dass der Wert der Verpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer einzubeziehen sei.⁹¹ In diesen Fällen verneint der VfGH schon das Vorliegen eines berechtigten Vertrauens wenn das Gesetz nur (rückwirkend) klarstellt, was schon der bisherigen Regelung – etwa bei nicht bloß grammatischer Interpretation – entnommen werden konnte und von der Verwaltungspraxis auch angenommen wurde. So führte der VfGH aus:

„Ob ein rückwirkendes Gesetz vertrauensverletzend wirkt, hängt also von einer Mehrzahl von Umständen ab, insbesondere von der Klarheit der gesetzlichen

79 Siehe insb *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Ruppe in Pezzer* (Hrsg), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (254).

80 VfSlg 12.186/1989; ebenso VfSlg 15.060/1997.

81 VfSlg 12.186/1989.

82 VfSlg 12.186/1989.

83 VfSlg 12.186/1989.

84 VfSlg 16.850/2003.

85 *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

86 Siehe auch *Hügel*, ÖStZ/SB August 1997, 9 (25); *Ruppe in Österreichische Juristenkommission* (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (131); *Ruppe in Pezzer* (Hrsg), Vertrauensschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (254).

87 VfSlg 12.416/1990; siehe auch VfSlg 14.149/1995; dazu weiters *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (207).

88 Siehe insb VfSlg 14.149/1995 (zum Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger), und VfSlg 15.060/1997 (zur Mindestkörperschaftsteuer); siehe auch *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (209 f).

89 Dazu auch kritisch *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (210).

90 *Ruppe in Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212).

91 Siehe zu diesen Erkenntnissen insbesondere *Ruppe in FS Adamovich* (1992) 567 (571 ff und 582 f).

Regelung, die durch die rückwirkende Bestimmung geändert wird; weiters davon, welche Verwaltungspraxis – einheitlich – von den Behörden vor der rückwirkenden Regelung gehandhabt wurde und ob diese im Gesetz Deckung fand. In diesem Zusammenhang kommt der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes maßgebliche Bedeutung zu [...]. Für die Frage, ob eine rückwirkende Regelung, durch die in der Vergangenheit verwirklichte Tatbestände zum Gegenstand einer Steuerpflicht gemacht werden, Normadressaten in ihrem Vertrauen auf eine vorausgehende Regelung verletzt, ist zunächst von Bedeutung, ob der Gesetzgeber die Rechtsfolgen der früheren Regelung klar zum Ausdruck gebracht hat, also ob der Sinn der (ormaligen) Regelung schon aufgrund ihres Wortlautes klar war oder ob mehrere Normbedeutungen möglich schienen, die vielfältige Überlegungen notwendig machten, um zum richtigen Verständnis der Norm vorzustoßen, insbesondere aber auch, ob eine Anwendung verschiedener Auslegungsmethoden in vertretbarer Weise zu verschiedenen Ergebnissen führen konnte“.⁹²

Ob und inwieweit eine Verwaltungspraxis eine Rolle für den Vertrauenschutz spielt, hängt damit (letztlich) von der Vertretbarkeit der von der Behörde bezogenen Rechtsmeinung ab,⁹³ und zwar selbst dann, wenn diese Auslegung letztlich vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt wurde.⁹⁴ Bedeutung kommt hier aber womöglich auch dem Umstand zu, wie schnell der Gesetzgeber die – die Verwaltungspraxis bestätigende – rückwirkende Regelung nach der – die Verwaltungspraxis ablehnenden – höchstgerichtlichen Entscheidung erlassen hat.⁹⁵ Gleiche Erwägungen sollen nach VfSlg 12.890/1991 auch dann gelten, wenn die bisherige Regelung im Falle unterschiedlicher Deutbarkeit durch die Anwendungspraxis noch keine (vorläufige) Klärung erfahren hat, auch wenn sich ohne die rückwirkende Klarstellung vielleicht ein anderes Ergebnis durchgesetzt hätte. So konnte etwa die rückwirkende gesetzliche Klarstellung der Steuerpflicht von Beteiligungserträgen ausländischer Körperschaften

„angesichts der unterschiedlichen Deutbarkeit der Rechtslage und der gegenteiligen Praxis der Abgabenbehörden nicht als Enttäuschung eines berech-

tigten Vertrauens der Abgabepflichtigen im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes [...] gewertet werden. Es muß dem Gesetzgeber freistehen, eine Vorschrift, die unterschiedlich deutbar ist und auch durch die Anwendungspraxis und die Rechtsprechung noch keine (vorläufige) Klärung erfahren hat, durch eine rückwirkende Änderung des Wortlautes in seinem Sinne klarzustellen, auch wenn sich ohne diese Klarstellung vielleicht ein anderes Ergebnis durchgesetzt hätte.“⁹⁶

Diese Judikatur ist freilich dort nicht einschlägig, wo das Gesetz klar ist, selbst wenn es womöglich für die Steuerpflichtigen erkennbar gewesen sein sollte, dass es sich bei der rückwirkend korrigierten Norm um ein „nicht beabsichtigte[s] Ergebnis eines systemfremden und das Steueraufkommen mindernden Gesetzgebungsaktes gehandelt hat“.⁹⁷ Der Gleichheitssatz lässt es nämlich nicht zu, Fehler im Bereich der Gesetzgebung ausschließlich zu Lasten der betroffenen Gruppe von Steuerpflichtigen zu beheben.⁹⁸ Es ist solcherart auch unzulässig, inhaltliche Redaktionsversehen rückwirkend zu bereinigen;⁹⁹ lediglich die Beseitigung von Schreib- und Zitierfehlern und die Schließung von echten (logischen) Lücken soll auch rückwirkend zulässig sein, zumal dies mangels gerechtfertigter Erwartungshaltung in eine Rechtsnorm, die keinen Sinn ergibt, nicht zu einer Verschlechterung der Rechtslage führt.¹⁰⁰

c) Bedeutung des Unionsrechts

Durch die Rechtsprechung ist – soweit ersichtlich – noch nicht geklärt, ob außerhalb des Beihilfenrechts unionsrechtliche Vorgaben als Rechtfertigungsgrund für rückwirkende Belastungen dienen können. Für den Fall, dass eine Richtlinie eine belastende Steuerrechtsregelung fordert, eine zeitgerechte Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber aber aus irgendwelchen Gründen nicht erfolgt, spricht sich *Ruppe* für die Zulässigkeit einer rückwirkenden Richtlinienumsetzung aus, „weil hier schutzwürdiges Vertrauen in die bestehende Rechtslage wohl nicht besteht“.¹⁰¹ Diese Sichtweise könnte allerdings einen Wertungswiderspruch dahingehend hervorrufen, dass sich unstrittig ein Mitgliedstaat, der seine Verpflichtung verletzt hat, Bestimmungen einer Richtli-

92 VfSlg 12.322/1990.

93 VfSlg 12.322/1990.

94 So deutlich VfSlg 12.322/1990, und dazu *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (572).

95 Siehe dazu *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (572).

96 VfSlg 12.890/1991.

97 Dazu VfSlg 14.149/1995.

98 VfSlg 13.020/1992; VfSlg 14.149/1995; siehe auch *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Ruppe* in *Pezzer* (Hrsg), Vertrauenschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (254).

99 VfSlg 13.020/1992; VfSlg 14.149/1995; *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (584); *Heidinger*, ÖStZ 1995, 92 (93); *Hügel*, ÖStZ/SH August 1997, 9 (25); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauenschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (212); *Ruppe* in *Pezzer* (Hrsg), Vertrauenschutz im Steuerrecht, DStJG 27 (2004) 229 (254).

100 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (583 f); *Heidinger*, ÖStZ 1995, 92 (93).

101 *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat (1998) 119 (131 f).

nie (zeitgerecht) in seine innerstaatliche Rechtsordnung umzusetzen, den Unionsbürgern die Beschränkungen, die sich aus diesen Bestimmungen ergeben oder die er nach diesen Bestimmungen hätte vorsehen können, nicht entgegenhalten kann.¹⁰² Aus der Perspektive des Steuerpflichtigen wäre daher durchaus einzufordern, ein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend anzunehmen, dass ihm eine fehlende oder fehlerhafte Umsetzung von Sekundärrecht – auch nicht über eine rückwirkende Umsetzung – entgegengehalten werden kann.

Sowohl aus dem Sekundärrecht wie auch aus den Grundfreiheiten können sich Rückwirkungsprobleme ergeben, wenn zwar das Unionsrecht zu einer (rückwirkenden) Begünstigung führt, aber indirekt die (ebenfalls rückwirkende) Anwendbarkeit von belastenden Vorschriften ausgelöst wird. Dies war bei der – rückwirkenden, aufgrund der Judikatur des EuGH¹⁰³ erforderlichen – Einziehung von internationalen Beteiligungen in die Steuerfreiheit durch das AbgÄG 1996¹⁰⁴ für Situationen der Fall, in denen die Mindestbehaltezeit erst nachträglich erfüllt wurde, da diesfalls nach der Verwaltungspraxis unabhängig von Ausschüttungen auch – rückwirkend – das Kostenabzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG anwendbar wurde. Der VfGH prüfte diese „indirekte“ Rückwirkung einer belastenden Vorschrift nach den strengen Maßstäben für „echte“ Rückwirkungen und erblickte im konkreten Fall eine grundsätzlich verbotene Verletzung des Vertrauenschutzes.¹⁰⁵ Zu klären war sodann die Frage, ob der unionsrechtliche Hintergrund der Rechtsänderung eine rechtfertigende Wirkung entfalten könne. Der VfGH differenzierte hier klar zwischen der Begünstigung und der korrespondierenden Belastung und verneinte dementsprechend die Rechtfertigung:

„Für diese rückwirkende Verschlechterung ist ein rechtfertigender Grund nicht zu sehen. Dass die nachträgliche Aberkennung der Abzugsfähigkeit einen gleichheitswidrigen Zustand beseitigen würde, wurde von der Bundesministerin für Finanzen nicht behauptet und ist dem Verfassungsgerichtshof nicht erkennbar. Gemeinschaftsrechtliche Gründe können zwar für die rückwirkende Erweiterung der Steuerfreiheit der Ausschüttungen ins Treffen geführt werden. Das Gemeinschaftsrecht forderte aber nicht die

rückwirkende Verweigerung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen in Fällen, in denen gar keine Ausschüttungen bezogen wurden“.¹⁰⁶

Eine klare Aussage zur Bedeutung des Unionsrechts findet sich schließlich auch in einem anderen Kontext in VfSlg 16.022/2000, wo der VfGH eine Abwägung zwischen den Interessen des Abgabengläubigers und jenen des Abgabenschuldners vorgenommen: Strittig war, ob die rückwirkende Anordnung einer Getränkesteuerrückzahlungssperre verfassungswidrig ist. Der VfGH verwies hier auf den Umstand, dass der EuGH den Auspruch der Unionsrechtswidrigkeit der Getränkesteuer auf alkoholische Getränke aus verschiedenen Gründen zeitlich beschränkt habe,¹⁰⁷ und daraus zu schließen sei, dass „der EuGH den erhebungsberechtigten Gemeinden in gewissem Maße ein berechtigtes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage (und in die Verfügungsmöglichkeit über die auf Grund dieser Rechtslage erzielten Steuereinnahmen) zubilligte und sie deswegen vor den finanziellen Konsequenzen einer vollständigen Rückerstattung der Getränkesteuer schützen wollte“. Daraus folgerte der VfGH,

„daß dem – allenfalls rechtlich geschützten – Vertrauen der die Getränkesteueraufsetzungen bekämpfenden Steuerpflichtigen auf bedingungslose Erstattung der Getränkesteueraufsetzung im Falle der Feststellung ihrer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ein rechtlich geschütztes Vertrauen der Gemeinden auf die Gemeinschaftskonformität der Getränkesteueraufsetzung und die Verfügungsmöglichkeit über die daraus erzielten Abgabenerträge gegenübersteht. Unter diesen Umständen kann der Gerichtshof aber nicht finden, daß die Verfügung einer Rückzahlungssperre auch für Fälle, bei denen die Steuerschuld vor der Kundmachung des Gesetzes entstanden ist, verfassungswidrig wäre. Bei Abwägung des Ausmaßes des Eingriffes einerseits und des Gewichtes der für die Rückwirkung sprechenden Gründe (die in der Entscheidung des EuGH eindrücklich dargelegt werden) andererseits scheint es dem Verfassungsgerichtshof vor dem Hintergrund des konkreten Falles nämlich nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber den letzteren die größere Bedeutung beilegt“.¹⁰⁸

102 EuGH 5. 4. 1979, 148/78, Slg 1979, 1629, *Ratti* – Tz 22 ff; EuGH 19. 11. 1991, C-6/90 und C-9/90, Slg 1991, I-5357, *Francovich* – Tz 21; EuGH 14. 7. 2005, C-142/04, Slg 2005, I-7181, *Aslanidou* – Tz 35; EuGH 30. 3. 2006, C-184/04, Slg 2006, I-3039, *Uudenkauppungin kaupunki* – Tz 33; EuGH 12. 2. 2009, C-138/07, Slg 2009, I-731, *Cobrelfret* – Tz 49.

103 EuGH 17. 10. 1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg 1996, I-5063, *Denkavit, VITIC, Voormeer*.

104 BGBI 1996/797.

105 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm Kofler.

106 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

107 EuGH 9. 3. 2000, C-437/97, Slg 2000, I-1157, *Evangelischer Krankenhausverein Wien* – Tz 56 ff, worin der EuGH zum Ausschluß der Rückwirkung seiner Auslegung des Art 3 Abs 2 der Verbrauchsteuerrichtlinie darauf hinwies, dass diese Bestimmung „bislang nicht Gegenstand eines Auslegungsurteils aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens war“ und „die österreichische Regierung aufgrund des Verhaltens der Kommission annehmen [durfte], daß die Vorschriften über die Besteuerung alkoholischer Getränke mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar waren“.

108 VfSlg 16.022/2000.

3. Besondere Gründe für eine Rückwirkung

Letztlich ist die Frage der Rechtfertigung einer echten Rückwirkung eine Wertungsfrage, bei der der Verfassungsgerichtshof eine Abwägung der gegenstreitenden Argumente vornimmt.¹⁰⁹ Besondere Umstände, die eine Rückwirkung verlangen, können vor allem in der Notwendigkeit liegen, „andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden“¹¹⁰ bzw. „einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen“.¹¹¹ Dies wurde in VfSlg 12.322/1990 angenommen, wo der Gerichtshof die rückwirkende Einbeziehung der Verpackung in die Getränkestuerbemessungsgrundlage offenbar deshalb als gerechtfertigt ansah, weil damit die Ungleichbehandlung von – durch Rechtsmittel bekämpften und nicht bekämpften – „Alt-fällen“ vermieden werde. Womöglich in diese Richtung ist auch VfSlg 14.515/1996 zu verstehen, in der der VfGH keine Bedenken gegen eine rückwirkende Gleichstellung von – bislang steuerfreien – Auslandskapitalerträgen mit – schon bisher steuerpflichtigen – Inlandskapitalerträgen hegte. So fehle es schon deswegen an einem schutzwürdigen Vertrauen, weil die steuerpflichtige Körperschaft

„durch die von ihr kritisierte Regelung vielmehr bloß so gestellt [wird], als hätte sie ihr Kapitalvermögen in vergleichbarer Weise im Inland veranlagt. Der Umstand allein, daß sich die etwaige Erwartung der Steuerpflichtigen, die Kapitalerträge, die ihr aus der Veranlagung im Ausland zufließen, würden ihr – ohne steuerliche Belastung und somit – unbeschränkt zur (weiteren) Disposition stehen, als unzutreffend herausstellt, macht aber die Regelung nicht verfassungswidrig. Eine solche Erwartung genießt nämlich keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz.“¹¹²

Demgegenüber vermag das Schließen einer unbeabsichtigten (aber nicht gleichheitswidrigen) Lücke einen rückwirkenden Eingriff in bereits abgeschlossene Transaktionen nicht zu rechtfertigen.¹¹³ Ebenso reichen rein

budgetäre Erwägungen nicht hin, um eine Rückwirkung sachlich zu begründen.¹¹⁴ Auch unionsrechtliche Verpflichtungen zur Konsolidierung des Bundeshaushalts vermögen für sich allein keine Rechtfertigung für eine rückwirkende Gesetzesänderung und eine Verletzung des Vertrauensschutzes zu bieten.¹¹⁵ Wie bereits erwähnt, zeigt der VfGH aber Verständnis für Rückwirkungen, die eine die Gesetzesänderung antizipierende Gestaltung durch die Steuerpflichtigen hintanhalten sollen („Verhinderung von Vorzieheffekten“).¹¹⁶

C. Entscheidungsübersicht

Eine unzulässige Rückwirkung wurde im Abgabenrecht bisher angenommen

- bei der rückwirkenden Einschränkung des Verlustausgleichs von Kommanditisten (VfSlg 12.186/1989);¹¹⁷
- bei der rückwirkenden Verminderung des Ausmaßes des der Investitionsrücklage entsprechenden steuerfreien Betrages für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (VfSlg 13.020/1992);¹¹⁸
- bei der rückwirkenden Einschränkung des Verlustvortrags für beschränkt Steuerpflichtige (VfSlg 14.149/1995);¹¹⁹
- bei der rückwirkenden Erhöhung des Mindestkörperschaftsteuersatzes (VfSlg 15.060/1997);¹²⁰
- beim rückwirkenden Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen (VfSlg 16.850/2003);¹²¹
- bei der (indirekt) rückwirkenden Versagung des Fremdkapitalzinsenabzugs für die Anschaffung internationaler Schachtelbeteiligungen, wobei aber eine Lösung durch verfassungskonforme Interpretation möglich war (VfSlg 19.637/2012).

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken hegte der VfGH hingegen gegen

- die rückwirkende Änderung der Bemessungsgrundlage der Getränkestuer (Einbeziehung des Verpackungswertes) durch landesgesetzliche authentische Inter-

109 Siehe auch *Korinek/Holoubek*, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (92); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (18 f).

110 VfSlg 12.186/1990; VfSlg 12.416/1990; VfSlg 14.149/1995.

111 VfSlg 16.850/2003.

112 VfSlg 14.515/1996 (zur rückwirkenden Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht); zur Kritik siehe bereits oben Kapitel III.B.1.

113 Siehe VfSlg 13.020/1992 (zur rückwirkenden Verminderung des Ausmaßes des der Investitionsrücklage entsprechenden steuerfreien Betrages bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, wobei zuvor versehentlich nur eine Absenkung für Bilanzierer erfolgte); VfSlg 16.850/2003 (zum rückwirkenden Ausschluss der Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen); dazu auch *Ruppe* in *FS Adamovich* (1992) 567 (575).

114 Siehe zB *Hügel*, ÖStZ/SH August 1997, 9 (26); siehe auch aus der Vertrauensschutzzjudikatur VfSlg 19.615/2012.

115 VfSlg 15.739/2000.

116 Dazu oben Kapitel III.B.2.a.

117 Dazu *Lang*, RdW 1989, 401 (401 ff).

118 Dazu insb *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (208).

119 Dazu *Beiser*, Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger im Licht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (15 ff); *Giesinger*, Ist der § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 verfassungswidrig? FJ 1994, 265 (265 ff); *Lang*, Einschränkungen des Verlustvortrages beschränkt Steuerpflichtiger vor Aufhebung durch den VfGH? SWI 1994, 284 (284 ff).

120 Siehe bereits die Bedenken im Prüfbeschluss zu VfSlg 14.723/1997.

121 Siehe dazu bereits *Rieff*, Übertragung stiller Reserven auf Finanzanlagen: Verfassungswidrige Rückwirkung? RdW 1997, 95 (95 f).

- pretationen bzw Klarstellungen (VfSlg 12.241/1989, VfSlg 12.322/1990 und VfSlg 12.479/1990);
- die rückwirkende Beschränkung der Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Anschaffung von Genusscheinen und jungen Akten (VfSlg 12.416/1990);
 - die rückwirkende, klarstellende Einbeziehung von Beteiligungserträgen ausländischer Körperschaften in die Steuerpflicht (VfSlg 12.890/1991);
 - die rückwirkende Einbeziehung von ausländischen Kapitalerträgen in die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (VfSlg 14.515/1996).¹²²

IV. Vertrauensschutz und „unechte“ Rückwirkung

A. Allgemeines

Nach ständiger Rechtsprechung steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und entgegen den Erwartungen der Normunterworfenen auch ungünstiger zu gestalten.¹²³ Ganz allgemein genießt daher

„das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz [...]. Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern [...]. Nur unter besonderen Umständen muss den Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen [...].“¹²⁴

Der Gesetzgeber ist daher nicht gehindert, Steuersätze zu erhöhen, neue Steuertatbestände einzuführen oder bestehende auszuweiten, Steuerbegünstigungen zu kürzen oder zu streichen.¹²⁵ Aus gleichheitsrechtlicher Sicht bleibt aber dennoch zu prüfen, ob zwischen Normadressaten vor und nach dem Inkrafttreten der nachteiligen Regelung ein wesentlicher Unterschied im Tatsächlichen besteht, also „besondere Umstände“ vorliegen. Hat

daher die bisherige Rechtslage dem Betroffenen eine geschützte Rechtsposition verschafft, kann er wesentlich von jenem verschieden sein, auf den die neue ungünstigere Rechtslage anzuwenden ist.¹²⁶ Gleichheitsrechtlich ist daher eine Prüfung erforderlich, ob die bisherige Rechtslage zu einer geschützten Rechtsposition geführt hat, was wiederum von einer Mehrzahl von Umständen abhängt; so können die Art der beeinträchtigten Position (zB soziale Absicherung im Alter), der Grad der Beeinträchtigung, der Grad der Reversibilität bzw Anpassungsmöglichkeit der getroffenen Dispositionen (zB die weiterbestehende Verwertbarkeit einer Investition) und die Dynamik des betroffenen Rechtsgebietes eine Rolle spielen.¹²⁷ Insofern kann durchaus von einem beweglichen System gesprochen werden.¹²⁸ Besteht nach diesem Standard ein verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz, ist damit aber nicht gesagt, dass der Gesetzgeber an einer Änderung überhaupt gehindert wäre,¹²⁹ es

„muß aber jenen Steuerpflichtigen, die im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbes auf die gegebene Rechtslage vertrauen durften, durch geeignete Maßnahmen (z.B. durch eine Übergangsbestimmung) eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen“.¹³⁰

B. Schutz vor der Enttäuschung faktischer Dispositionen

Zumal das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt und es daher dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten, muss dem Steuerpflichtigen nur unter besonderen Umständen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.¹³¹

„Derartige Umstände hat der Gerichtshof etwa angenommen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden sollte, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird [...]“

122 Dazu kritisch *Lang*, SWK 1996, A 527 (A 527 ff); *Rief*, RdW 1996, 492 (492); *Ruppe* in Österreichische Juristenkommission (Hrsg), *Kritik und Fortschritt im Rechtsstaat* (1998) 119 (129); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 203 (208 f).

123 Siehe zB VfSlg 12.368/1987; VfSlg 13.461/1993; VfSlg 14.842/1997; VfSlg 14.868/1997; VfSlg 15.363/1998; VfSlg. 16.687/2002.

124 VfSlg 19.517/2011; ebenso zB VfSlg 19.411/2011.

125 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (579).

126 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (579 f).

127 *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (580).

128 So *Lienbacher* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 131 (145).

129 Siehe auch *Lienbacher* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 131 (145 f).

130 VfSlg 15.739/2000; siehe zB auch VfSlg 13.655/1993; VfSlg 15.373/1998.

131 VfSlg 17.169/2004 (zur Versagung der Abzugsfähigkeit außerbetrieblicher Versorgungsrenten); siehe zB auch VfSlg 13.657/1993 (zur Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Investitionsrücklagen), und VfSlg 19.615/2012 (zur Einschränkung des Zinsenabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“).

oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann [...].¹³²

Ganz allgemein dürfe

„[d]ie Freiheit, gegebene Rechtslagen zum Nachteil der Normunterworfenen abzuändern, [...] 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“.¹³³

Eine vertrauensschutzverletzende „unechte“ Rückwirkung liegt demnach insbesondere dann vor, wenn der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen gezielt zu einem Aufwand veranlasst hat, wobei nicht jede steuerliche Begünstigung bereits einen „Anlockeffekt“ begründet, der Eingriff in die Vermögenssphäre von erheblichem Gewicht ist und dem Steuerpflichtigen nachträglich keine Dispositionsmöglichkeiten offen stehen.

Im außersteuerlichen Bereich lässt sich die Entscheidung VfSlg 12.944/1991 als Leitentscheidung für den Fall des „frustrierten Aufwands“ identifizieren: Denn die gesetzliche Ausnahme vom Nachfahrerbot auf der Loferer Straße für lärmarme Kraftfahrzeuge hatte Unternehmer dazu veranlasst, ihren Fuhrpark ganz oder teilweise auf lärmarme Lastkraftwagen umzustellen und dazu erhebliche Investitionen zu tätigen. Durch das nur ein Jahr später erfolgte gesetzliche Verbot der Benützung der Loferer Straße auch mit lärmarmen Lastkraftwagen hatte der Normsetzer diese von ihm veranlassten Investitionen zumindest teilweise in verfassungswidriger Weise frustriert. Im Steuerrecht bestehen ebenfalls eine Reihe von Entscheidungen: In VfSlg 13.655/1993 ging es um die plötzliche, also ohne angemessene Übergangsregelung vorgenommene Beseitigung einer Begünstigung in Form der Rücklagenbildung, die es gerade zum Ziel hatte, „in erster Linie längerfristig zu planende und zu Lasten mehrerer Wirtschaftsjahre durchzuführende Investitionen“ zu erleichtern, sodass ihre plötzliche Beseitigung [...] 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.“ Der Gesetzgeber ist damit zwar nicht gehindert, den Zeitraum für

die Verwendung bereits gebildeter Rücklagen abzukürzen, doch habe er dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen habe, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Er dürfe also die Verwendungsmöglichkeit ohne besondere Gründe nicht abrupt beseitigen, sondern müsse den Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen. In VfSlg 15.373/1998 hat es der Gerichtshof für zweifelhaft erachtet, ob der Gesetzgeber nicht durch die schlagartige und vollständige Beseitigung der steuerlichen Begünstigung für Assanierungsaufwendungen (ohne Vorsorge zur Milderung der Folgen für Härtefälle) die ihm vom Gleichheitssatz gesetzten Schranken überschritten habe.¹³⁴ Die Freiheit, gegebene Rechtslagen zum Nachteil der Normunterworfenen abzuändern, dürfe nämlich nicht dazu missbraucht werden, demjenigen, der sich im gewünschten Sinn verhalten und einen beträchtlichen Aufwand gesetzt hat, die verheißenen Vorteile schlechthin zu versagen. Allerdings konnte der VfGH von der Fällung eines abschließenden Urteils abssehen, weil die die übergangslose Änderung verfügende Bestimmung im Verfassungsrang erlassen worden war.¹³⁵ VfSlg 15.739/2000 befasste sich mit einer Bestimmung des UmgrStG, die die Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene vorbereitende Anteilserwerbe („Altfälle“) vollständig beseitigte. Der Gerichtshof ging davon aus, dass der Gesetzgeber mit der Firmenwertabschreibung gezielt eine steuerlich attraktive Alternative zum direkten Betriebserwerb eröffnen wollte und dass diese Regelung geeignet war, Steuerpflichtige dazu zu veranlassen, den Weg des mittelbaren Betriebserwerbes („share deal“) an Stelle des unmittelbaren („asset deal“) zu beschreiten. Bei Fehlen dieser Abschreibungsmöglichkeit hätte der Erwerber von vornherein einen anderen Weg des Betriebserwerbes eingeschlagen oder vom Erwerb überhaupt Abstand genommen. Der VfGH hat die Beseitigung dieser Abschreibungsmöglichkeit auch als Eingriff von erheblichem Gewicht gewertet, weil der Barwert der erzielbaren Steuerersparnis eine Höhe erreichte, die bei der Kaufpreisbestimmung ins Gewicht

132 VfSlg 17.169/2004 (zur Versagung der Abzugsfähigkeit außerbetrieblicher Versorgungsrenten); siehe zB auch VfSlg 13.657/1993 (zur Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Investitionsrücklagen), und VfSlg 19.615/2012 (zur Einschränkung des Zinsenabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“).

133 VfSlg 15.373/1998.

134 Ausführlich zur Problematik *Lang*, Verfassungsrechtliche Zweiflfsfragen des Strukturangepassungsgesetzes am Beispiel der Assanierungsaufwendungen nach dem Stadterneuerungsgesetz, ÖStZ/SW

August 1997, 36 (36 ff); siehe auch *Hügel*, ÖStZ/SW August 1997, 9 (26 ff).

135 Der VfGH erblickte darin auch keine Gesamtänderung der Bundesverfassung; siehe dazu *Herzog/Atzmüller*, VfGH: Keine B-VG-Gesamtänderung durch Streichung der Stadterneuerungsbegünstigung, RdW 1999, 109 (109 f); kritisch aber zB *Hügel*, ÖStZ/SW August 1997, 9 (14); *Lang*, ÖStZ/SW August 1997, 36 (39 ff); für eine kritische Analyse der Ausschaltung des Grundrechtsschutzes durch steuerliche Verfassungsbestimmungen siehe aber nur *Hügel*, RdW 1998, 501 (501 ff), und *Mayer*, ÖStZ/SW August 1997, 3 (3 ff).

fallen musste. Von Bedeutung war schließlich auch, dass die Steuerpflichtigen ihre entsprechenden Dispositionen nicht mehr rückgängig machen oder an die neue Situation anpassen konnten und dass die Gründe für die Rücknahme der Abschreibung ausschließlich budgetärer Natur waren.

In VfSlg 17.169/2004 erblickte der VfGH hingegen keine Verletzung des Vertrauensschutzes durch eine Änderung der Rechtslage, wodurch die steuerliche Abzugsfähigkeit der vormals in der Verwaltungspraxis anerkannten außerbetrieblichen Versorgungsrente zum Zweck der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen versagt wurde. Eine solche Rechtsänderung bedeute zwar,

„daß die Steuerpflichtigen – unter Berücksichtigung dieser Praxis – bei Abschluß bestimmter Rentenverträge von bestimmten steuerlichen Konsequenzen ausgehen konnten; eine Rechtslage, bei der der Steuergesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert hat, lag aber keineswegs vor. Unter diesen Umständen liegt es aber im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Im übrigen kann eine verfassungswidrige Vertrauensverletzung nicht angenommen werden, wenn die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in ihrer ersten einschlägigen Entscheidung zum EStG 1988 die Rechtslage unter Berücksichtigung von Literaturstimmen nunmehr so interpretiert, daß sie die Rententypen auf die im Gesetz vorgesehenen Alternativen reduziert, die Abzugsfähigkeit von sog. außerbetrieblichen Versorgungsrenten als Sonderausgaben daher verneint und der Gesetzgeber diese Rechtsprechung (im Bereich der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern) lediglich nachvollzieht“.

Wenngleich im Schrifttum auf die Parallelität zwischen der – mit VfSlg 15.739/2000 als verfassungswidrig beurteilten – Beseitigung der Firmenwertabschreibung und der Versagung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen eines vor der Rechtsänderung getätigten fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs im Konzern hervorgehoben wurde,¹³⁶ teilte der VfGH die Bedenken gegen Letztere nicht.¹³⁷ Basierend auf der Aussage, dass dem Gesetzgeber vor dem Hintergrund, unerwünschte, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Konzern *pro futuro* zurückzunehmen, führte der VfGH im Hinblick auf „Altfälle“ Folgendes aus:

„Im Hinblick darauf ist aus verfassungsrechtlicher Sicht allein die Frage relevant, ob der Gesetzgeber berechtigt war, die Einschränkung auch für jene Fälle vorzunehmen, in denen der Beteiligungserwerb unter Geltung der ursprünglichen Vorschriften des StReformG 2005 erfolgte und die Fremdkapitalzinsen bisher abzugsfähig waren. Der Beschwerde ist einzuräumen, dass die Zurücknahme der Begünstigung plötzlich und ohne Übergangsregelung erfolgte. Der Verfassungsgerichtshof bezweifelt auch nicht, dass die mit dem StReformG 2005 eröffnete Abzugsfähigkeit der Zinsen bei Beteiligungserwerben bei der Entscheidung über solche Erwerbe eine Rolle gespielt hat. Die Bedeutung dieses Faktors ist jedoch entgegen der Auffassung der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht mit der steuerlichen Anerkennung der Firmenwertabschreibung beim vorbereitenden Anteilserwerb nach dem Umgründungssteuergesetz (VfSlg. 15.739/2000) zu vergleichen. Dort ging es um die steuerliche Behandlung der gesamten Anschaffungskosten des Firmenwertes über einen Zeitraum von 15 Jahren, wobei der Gesetzgeber diese Abschreibungsmöglichkeit bewusst als steuerlich attraktive Alternative zum direkten Betriebserwerb eröffnet hatte. Hier geht es darum, ob ein Beteiligungserwerb durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert wird und ob im Fall der Fremdfinanzierung der Zinsenaufwand als Betriebsausgabe anerkannt wird oder nicht, wobei die Abzugsfähigkeit vom Gesetzgeber allgemein aus Gründen der Verbesserung der Standortattraktivität eröffnet wurde und nicht, um gezielt fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe anzuregen.“

Aber selbst wenn die seit dem StReformG 2005 gegebene Abzugsfähigkeit der Zinsen die Entscheidung für einen Anteilserwerb und/oder die Kaufpreishöhe beeinflusst hat, ist zusätzlich zu bedenken, dass die Einschränkung Vorgänge betrifft, die sich im Rahmen desselben Konzerns, somit zwischen organisatorisch und finanziell verbundenen Unternehmen abspielen, so dass die Bedeutung von Vermögensverschiebungen deutlich relativiert wird. Anders als beim Wegfall der steuerlichen Firmenwertabschreibung bestehen im vorliegenden Fall auch Anpassungsmöglichkeiten. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Zurücknahme der Abzugsmöglichkeit nicht allein auf budgetären Überlegungen beruhte, sondern Gestaltungen in der Konzernfinanzierung verhindern will, die im

136 So *Marchgraber*, SWK 2011, S 608 (S 615); *Wolf/Kauba*, Neues Zinsenabzugsverbot verfassungswidrig? SWK 2011, S 704 (S 706); siehe auch *Zeitlinger*, taxlex 2012, 224 (225).

137 Siehe VfSlg 19.615/2012; dazu *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (697 ff); *Bodis*, RdW 2012/391, 376 (376 ff); kritisch *Zeitlinger*, (K)eine Verletzung des Vertrauensschutzes durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG?! taxlex 2012, 224 (226 f).

Widerspruch zur Zielsetzung der eröffneten Abzugsmöglichkeit für Zinsaufwendungen stehen.“ Freilich führt jede getätigte Disposition regelmäßig dazu, dass eine alternative Disposition unterlassen wird. Aus diesem Umstand allein leitet der VfGH aber noch keine Enttäuschung des Vertrauens ab:

„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.“¹³⁸

Zuletzt hatte sich der VfGH mit der – sowohl rückwirkenden als auch zukünftigen – begünstigenden Einziehung von internationalen Beteiligungen in die Steuerfreiheit durch das AbgÄG 1996¹³⁹ für Situationen zu befassen, in denen die Mindestbehaltezeit erst nachträglich erfüllt wurde, wodurch allerdings nach der Verwaltungspraxis unabhängig von Ausschüttungen auch das Kostenabzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG anwendbar wurde. Während der VfGH für das echt rückwirkende Abzugsverbot eine Lösung durch verfassungskonforme Interpretation finden konnte, hegte er gegen den zukünftigen Ausschluss vom Kostenabzug keine Bedenken und stellt somit hohe Anforderungen an das Eingreifen des Vertrauensschutzes.¹⁴⁰ Zwar seine Umstellung der Finanzierung auf Eigenkapital nicht mehr möglich gewesen, doch sei die Investition so und so vorgenommen worden, weshalb kein schwerwiegender Eingriff vorliege. Konkret führte der VfGH Folgendes aus:

„Der beschwerdeführenden Gesellschaft ist zwar Recht zu geben, dass sie im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen von einer Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ausgehen durfte und dass im Hinblick auf die praktisch fehlende Legisvakanz eine Umstellung der Finanzierung der Beteiligungserwerbe von Fremdkapital auf Eigenkapital vor dem Jahresbeginn 1997 nicht mehr möglich war. Zu berücksichtigen ist dabei aber, dass es hier – anders als in [...] VfSlg. 15.739/2000 – nicht um die Frage geht, ob bei Kenntnis der geänderten steuerlichen Rah-

menbedingungen die fraglichen Beteiligungen überhaupt erworben worden wären, sondern nur darum, ob für den Zeitraum von einem Jahr an Stelle der Fremdfinanzierung von vornherein eine Finanzierung durch Eigenmittel gewählt worden wäre. In einem solchen Fall kann von einem schwerwiegenden Eingriff in geschützte Rechtspositionen nicht gesprochen werden [...].“¹⁴¹

Der Maßstab des VfGH ist damit schwer abstrahierbar: Während der Gerichtshof in der Firmenwertabschreibung ein – den Vertrauensschutz auslösendes – „Hineinlocken“ bzw. „Anlocken“ erblickte,¹⁴² sah er in der durch das StRefG 2005 geschaffenen und durch das BudBG 2011 wieder eingeschränkten Möglichkeit des Fremdzinsenabzugs kein Instrument, um gezielt fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe anzuregen,¹⁴³ sondern folgte der Ansicht, dass die Abzugsfähigkeit vom Gesetzgeber allgemein aus Gründen der Verbesserung der Standortattraktivität eingeführt worden sei.¹⁴⁴ Dies scheint schon deswegen wenig überzeugend, ist doch dem Begriff der „Attraktivität“ gerade das Anziehende inhärent.¹⁴⁵ Das Abgrenzungskriterium zwischen jenen Fällen, in denen ein (möglicher) Kausalzusammenhang zwischen Vorteil und Disposition nicht genügte, und jenen Fällen, in denen der VfGH einen Vertrauensschutz annahm, scheint daher darin liegen, ob sich der Normunterworfene „im gewünschten Sinn“¹⁴⁶ verhalten hat, was sich letztlich nach der Intention des Gesetzgebers bestimmen würde.¹⁴⁷ In seiner jüngeren Judikatur¹⁴⁸ stellt der VfGH auch ausdrücklich darauf ab, ob die entsprechende Investition zwar unattraktiver geworden, aber auch in Kenntnis der Rechtsänderung dem Grunde nach dennoch getätigt worden wäre. Ist dies der Fall, wird offenbar das Vorliegen eines schwerwiegenden Eingriffs in geschützte Rechtspositionen verneint.

C. Schutz vor intensiven und plötzlichen Eingriffen in Rechtspositionen

Der VfGH hat in seiner Rechtsprechung insbesondere anerkannt, dass eine Kürzung von beitragsfinanzierten Ansprüchen oder Anwartschaften, die einen Versorgungs-

138 VfSlg 13.657/1993.

139 BGBl 1996/797.

140 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

141 VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

142 VfSlg 15.739/2000.

143 VfSlg 19.615/2012.

144 So auch *Mayr*, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (2012) 15 (23); *Bodis*, Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen ist verfassungskonform, RdW 2012/391, 376 (378).

145 Zudem VfGH erblickte der VfGH in den – eher theoretischen und jedenfalls nicht kostenneutralen – Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, die Finanzierung in Eigenkapital umzuschichten oder das Zinsenabzugsverbot durch eine Umgründung zu vermeiden (siehe auch *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (703)), hinreichende Reversibilität bzw. Anpassungsmöglichkeit der getroffenen Dispositionen. Dazu kritisch *Zeitlinger*, taxlex 2012, 224 (226 f).

146 So die Formulierung in VfSlg 15.373/1998.

147 So *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 863 ff.

148 VfSlg 19.615/2012; VfSlg 19.637/2012 = GES 2012, 406 m Anm *Kofler*.

zweck erfüllen, unter Vertrauensschutzgesichtspunkten problematisch ist.¹⁴⁹ Dieser Judikaturlinie kommt insbesondere im Pensionsrecht unter dem Schlagwort des Eingriffs in „wohlerworbenen Rechte“ in Form des direkten Reduzierens von Pensionsleistungen oder in Form von Ruhensbestimmungen besondere Bedeutung zu, da Pensionsbezieher darauf vertrauen würden, dass ihre Erwartungen über die Verfügbarkeit finanzieller Mittel für die Lebensführung nicht durch plötzliche, ihre Lebensführung direkt treffende Maßnahmen des Gesetzgebers beeinträchtigt werden.¹⁵⁰ Vor allem kann es daher notwendig sein, intensivere Eingriffe durch Einschleifregelungen in ihrer Wirkung zu mildern und „abzufedern“.¹⁵¹

Eine solche Disposition über künftiges Einkommen im Sinne zu Pensionsleistungen ergangen Rechtsprechung ist aber ganz allgemein bei vergleichbar stabilen, öffentlichen, dem Unterhalt dienenden Transferleistungen im Regelfall zu erwarten.¹⁵² In diesem Sinne hat der VfGH etwa in der plötzlichen Einführung der Steuerpflicht für – seit Jahrzehnten steuerfreie – Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz erblickt, da es sich nicht um einen bloß geringfügigen Eingriff und aufgrund der Anzahl der Betroffenen nicht um das Vorliegen bloß einzelner Härtefälle handelte;¹⁵³ erforderlich sei eine zumindest zweijährige Übergangsfrist.¹⁵⁴

Der VfGH hat in seiner Rechtsprechung überdies anerkannt, dass auch außerhalb der Fälle einer Kürzung von

beitragsfinanzierten Anwartschaften, die einen Versorgungszweck erfüllen, und der Situationen, in denen der Gesetzgeber den Normunterworfenen im Hinblick auf eine Begünstigung zu besonderen Aufwendungen oder Dispositionen veranlasst hat, Vertrauensschutzargumente greifen können.¹⁵⁵ Zu prüfen bleibt außerhalb dieser Fälle aber „(lediglich), ob [die Rechtsänderung] einen intensiven und plötzlichen Eingriff bewirkte, so dass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verhalten gewesen wäre, Übergangsfristen oder andere Übergangsregelungen vorzusehen“.¹⁵⁶ Im Steuerrecht stand hier zuletzt die Beseitigung des Alleinverdienerabsetzbetrags für kinderlose Ehen bzw Partnerschaften durch das BudBG 2011¹⁵⁷ auf dem Prüfstand. Diesbezüglich hat der Gerichtshof zwar die Plötzlichkeit bejaht, zumal die am 30. 12. 2010 im Bundesgesetzblatt kundgemachte Zurücknahme des Alleinverdienerabsetzbetrags bereits für die Veranlagung 2011 anzuwenden war, aber aufgrund der – absolut und prozentuell – eher geringen Wirkung und der Abfederung für niedrige Einkommen die Intensität des Eingriffs verneint.¹⁵⁸

D. Entscheidungsübersicht

Der VfGH erblickte einen den Vertrauensschutz verletzenden Eingriff

- in der plötzlichen Beseitigung der steuerlichen Begünstigung von Elektrizitätsversorgungsunternehmen hinsichtlich der Verwendbarkeit von Energieförderungsrücklagen (VfSlg 13.655/1993);

149 Ausführlich dazu *Kucsko-Stadlmayer*, Der Schutz von auf öffentlich-rechtlicher Grundlage entstandenen „Anwartschaften“ vor gesetzlichen Eingriffen, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 93 (93 ff); *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 822 ff.

150 Siehe nur *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (578 f); *Kucsko-Stadlmayer* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), (2004) 93 (93 ff). Die besondere Bedeutung des Vertrauensschutzes in diesem Bereich erklärt sich schon daraus, dass sich die betroffenen Personen schon während ihres Erwerbslebens im Vertrauen darauf eingerichtet haben, später eine bestimmte Pensionsleistung zu beziehen, und es ihnen meist nicht mehr möglich ist, sich im Nachhinein auf die geänderten Umstände einzustellen; siehe VfSlg 11.288/1987 (zur Beseitigung einer Bemessungsbegünstigung); VfSlg 15.269/1998 (zu Abschlägen von durchschnittlich 10% der Bruttopenzion im Fall des Pensionsantritts vor Erreichen des Regelaltersalters); VfSlg 16.764/2002 (zur Abschaffung der vorzeitigen Alterspension wegen geminderter Arbeitsfähigkeit); siehe aber auch VfSlg 18.010/2006 (zur Zulässigkeit einer Pensionskürzung von 9%). Dispositionen haben sich hier schon zu einer Rechtsposition verdichtet (*Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (578 f)). Der VfGH geht aber auch hier nicht von einem absoluten Vertrauensschutz aus und anerkennt auch die Finanzierbarkeit der Pensionssysteme als relevantes Beurteilungskriterium.

151 Siehe zB VfSlg 12.732/1991 (zur Rechtfertigung der Abschaffung der beitragsfreien Berücksichtigung von Ersatzzeiten durch entsprechende Einschleifregelungen); weiters zB *Kucsko-Stadlmayer* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), (2004) 93 (107 ff).

152 So VfSlg 16.754/2002.

153 VfSlg 16.754/2002; dazu *Freudhofmeier*, Aspekte der Unfallrentenbesteuerung, SWK 2003, S 543 (S 543 ff).

154 Siehe auch *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), *Vertrauensschutz im Abgabenrecht* (2004) 203 (211).

155 VfSlg 19.517/2011.

156 VfSlg 19.517/2011.

157 BGBl I 2011/111.

158 Der VfGH betonte in VfSlg 19.517/2011 zunächst, dass er nicht übersieht, „dass der Wegfall eines monatlichen Betrages von € 30,34 bei niedrigem Haushaltseinkommen durchaus ins Gewicht fallen kann. Er kann aber der antragstellenden Landesregierung nicht darin folgen, dass es sich dabei um einen verfassungsrechtlich bedenklichen intensiven Eingriff im Sinn der hg. Rechtsprechung handelt. Auch bei dem von der Kärntner Landesregierung selbst vorgebrachten Beispiel eines Pensionistenpaares, bei dem ein Partner eine Pension in der Höhe von monatlich € 2.000,– bezieht und der andere weder eine eigene Pension noch ein eigenes sonstiges Einkommen hat, bewirkt der Wegfall des AVAB eine Minderung der Bruttopenzion um lediglich etwa 1,5 Prozent. Dazu kommt, dass für Pensionsbezieher mit Pensionseinkünften von nicht mehr als € 13.100,– pro Kalenderjahr (bei denen bisher durch die Gewährung des Pensionistenabsetzbetrages und des AVAB eine Steuerbelastung nicht anfiel) der Pensionistenabsetzbetrag (€ 400,– pro Jahr) um den Betrag des bisherigen AVAB für Alleinverdienende ohne Kinder (somit auf € 764,–) erhöht wurde. Damit ist gesichert, dass sich für Pensionsbezieher mit Pensionseinkünften von nicht mehr als € 13.100,–/Jahr keine Änderung zur bisherigen steuerlichen Rechtslage ergibt, dh. auch weiterhin keine Steuerbelastung gegeben ist“.

- bei der abrupten Beseitigung der Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene vorbereitende Anteilserwerbe im UmgrStG (VfSlg 15.739/2000);¹⁵⁹
- in der plötzlichen Einführung der Steuerpflicht für Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung (VfSlg 16.754/2002).¹⁶⁰

Keine solche verfassungsrechtlich unzulässige Enttäuschung des Vertrauens wurde hingegen angenommen

- bei der Verlängerung der Spekulationsfrist und die dadurch erfolgte Einbeziehung von Veräußerungsgeschäften, für die die frühere Spekulationsfrist bereits abgelaufen war (VfSlg 13.461/1993);¹⁶¹

- bei der Anordnung der gewinnerhöhende Auflösung von Investitionsrücklagen und des damit verbundenen Wegfalls eines erhofften künftigen steuerlichen Vorteils (VfSlg 13.657/1993);
- bei der gesetzlichen Versagung der Abzugsfähigkeit von außerbetrieblichen Versorgungsrenten (VfSlg 17.169/2004);
- bei der Beseitigung des Alleinverdienerabsetzbeitrags für kinderlose Ehen bzw Partnerschaften (VfSlg 19.517/2011);
- bei der Versagung der Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen eines vor der Rechtsänderung getätigten fremdfinanzierten Beteiligungserwerbs (VfSlg 19.615/2012).¹⁶²

Judikaturübersicht

Datum	GZ	VfSlg	Inhalt
5. 10. 1989	G 228/89	12.186	Unzulässige rückwirkende Einschränkung des Verlustausgleichs von Kommanditisten
14. 12. 1989	B 1560/88	12.241	Zulässigkeit der rückwirkenden Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer
14. 3. 1990	G 283/89	12.322	Zulässigkeit der rückwirkenden Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer
29. 6. 1990	B 1561/89	12.416	Zulässige rückwirkende Einschränkung des Sonderausgabenabzugs bei Genussscheinerwerb
2. 10. 1990	G 13/90	12.479	Zulässigkeit der rückwirkenden Einbeziehung des Wertes der Verpackung in die Bemessungsgrundlage der Getränkesteuer
17. 10. 1991	B 1291/90	12.890	Zulässigkeit der rückwirkenden gesetzlichen Klarstellung der Steuerpflicht von Beteiligungserträgen ausländischer Körperschaften
6. 3. 1992	G 309/91	13.020	Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Verminderung des Ausmaßes des der Investitionsrücklage entsprechenden steuerfreien Betrages bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern
21. 6. 1993	B 2022/92	13.461	Verfassungskonformität der Verlängerung der Spekulationsfrist von 5 auf 10 Jahre und steuerliche Erfassung von Veräußerungen, bei denen die 5jährige Frist bereits abgelaufen war

159 Dazu *Bachl*, Rückwirkende Abschaffung der umgründungsbedingten Firmenwertabschreibung verfassungswidrig, *ecolex* 2000, 318 (318); *Bruckner*, Abrupte Streichung der verschmelzungsbedingten Firmenwertabschreibung auch für Altfälle ist verfassungswidrig, *ÖStZ* 2000, 221 (221 ff); *Kauba*, VfGH und umgründungsbedingte Firmenwertabschreibung bei „Altfällen“, *SWK* 2000, S 517 (S 517 ff); siehe vorgehend auch bereits *Lang*, Entfall der Firmenwertabschreibung für bereits durchgeführte Umgründungen verfassungswidrig? *ÖStZ* 1996, 271 (271 ff); *Hügel*, *ÖStZ/SV* August 1997, 9 (30 ff); *Fuchs*, Entfall der Firmenwertabschreibung doch verfassungswidrig? *ÖStZ* 1999, 233 (233 ff); *Hügel*, VfGH leitet Gesetzesprüfungsverfahren ein, *SWK* 1999, S 791 (S 791 ff).

160 Dazu *Freudhofmeier*, *SWK* 2003, S 543 (S 543 ff).

161 Dazu *Prodinger*, *ÖStZ* 1994, 313 (313 ff); siehe auch *Moser*, *taxlex* 2012, 220 (220 ff), und *taxlex* 2012, 253 (253 ff).

162 Dazu *Lachmayer*, *SWK* 2012, 697 (697 ff); *Bodis*, *RdW* 2012/391, 376 (376 ff); *Zeitlinger*, *taxlex* 2012, 224 (224 ff); siehe vorgehend zu den verfassungsrechtlichen Bedenken auch *Plott*, Einschränkung des Zinsenabzugs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG – Auswirkung des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf die Konzernfinanzierung, *ÖStZ* 2011/10, 18 (18 ff); *Lebner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Fragen und Antworten, *taxlex* 2011, 358 (358 ff); *Lebner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Kommentar zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG, *GES* 2011, 121 (121 ff); *Wolf/Kauba*, *SWK* 2011, S 704 (S 704 ff); *Marchgraber*, *SWK* 2011, S 608 (S 608 ff).

Datum	GZ	VfSlg	Inhalt
16. 12. 1993	G 114/93	13.655	Verfassungswidrigkeit der plötzlichen Beseitigung der Energieförderungs-rücklage
17. 12. 1993	B 828/92	13.657	Zulässigkeit der Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Investitionsrücklagen
16. 6. 1995	G 191/94	14.149	Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Einschränkung des Verlustvor-trags für beschränkt Steuerpflichtige nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG
19. 6. 1996	B 2756/94	14.515	Zulässigkeit der rückwirkenden Einbeziehung von ausländischen Kapitaler-trägen einer beschränkt steuerpflichtigen inländischen Körperschaft in die Steuerpflicht
24. 1. 1997	G 388/96	14.723	Bedenken gegen die rückwirkende Einführung der Mindestkörperschaftsteu-er (Diskussion nur im Prüfbeschluss)
11. 12. 1997	G 441/97	15.060	Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer
12. 12. 1998	B 342/98	15.373	Zulässigkeit der (rückwirkenden) Beseitigung der Steuerbegünstigung für Assanierungsaufwendungen (aber: Verfassungsrang der die übergangslose Änderung verfügenden Bestimmung)
3. 3. 2000	G 172/99	15.739	Verfassungswidrigkeit der Beseitigung der Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene Anteilserwerbe im UmgrStG
29. 11. 2000	B 1735/00	16.022	„Rückwirkung“ einer landesgesetzlichen Rückzahlungssperre für Getränke-steuer
7. 12. 2002	G 85/02	16.754	Verfassungswidrigkeit der Einführung der Steuerpflicht für Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestim-mung
13. 3. 2003	G 334/02	16.850	Verfassungswidrigkeit des rückwirkenden Ausschlusses der Übertragung stil-ler Reserven auf Finanzanlagen
12. 3. 2004	B 181/03	17.169	Zulässigkeit der gesetzlichen Versagung der Abzugsfähigkeit von außerbe-trieblichen Versorgungsrenten
22. 6. 2009	G 5/09	18.797	Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Inkraftsetzung einer Wiederauf-nahmemöglichkeit von rechtskräftig (mit Nullfestsetzung) abgeschlossenen Getränkesteuerverfahren
29. 9. 2011	G 27/11	19.517	Zulässigkeit der Beseitigung des Alleinverdienerabsetzbetrags für kinderlose Ehen bzw Partnerschaften
29. 2. 2012	B 945/11	19.615	Zulässigkeit der Einschränkung des Zinsenabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“
13. 6. 2012	B 748/11	19.637	Unzulässigkeit der (indirekt) rückwirkenden Versagung des Fremdkapitalzin-senabzugs für die Anschaffung internationaler Schachtelbeteiligungen, aber Lösbarkeit durch verfassungskonforme Interpretation