

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., Adr., vom 28. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg – Land, Aignerstraße 10, 5020 Salzburg, vertreten durch Mag. Josef Nußbaumer vom 28. September 2015 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang und Sachverhalt

A/1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) bezieht neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus selbständiger Arbeit (Vortragstätigkeit auf dem Gebiet des Abgabenrechts). Für das Jahr 2014 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) ermittelte er laut Gewinn- und Verlustrechnung den Gewinn daraus mit EUR 77.699,24. Er machte einen Gewinnfreibetrag (GFB) nach § 10 EStG 1988 geltend, und zwar den Grundbetrag mit EUR 3.900, einen GFB für investitionsbedingte körperliche Wirtschaftsgüter von EUR 2.410,63 sowie einen GFB für unkörperliche Wirtschaftsgüter von EUR 3.054,50. Den zu versteuernden Gewinn bezifferte er mit EUR 68.334,11. Im Zuge der Einreichung seiner Einkommensteuererklärung wies er in einem per FinanzOnline eingebrachten Anbringen darauf hin, dass es sich bei den im Jahr 2014 angeschafften Wertpapieren, für welche der Gewinnfreibetrag beantragt wurde, nicht um Wohnbauanleihen handle, sondern um festverzinsliche Wertpapiere, wie sie vor dem AbgÄG 2014 zulässig waren. Die Anschaffung sei bereits am 9.1.2014 im Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit erfolgt. Die rückwirkende Streichung der Begünstigung sei seiner Meinung nach verfassungswidrig.

Das Finanzamt erließ am 28. September 2015 den Einkommensteuerbescheid für 2014, in dem es den Gewinnfreibetrag für die angeschafften Wertpapiere nicht berücksichtigte,

sondern den zu versteuernden Gewinn unter Hinweis auf § 10 Abs 3 iVm § 124b Z 252 EStG 1988 mit EUR 71.386,61 festsetzte.

A/2. Dagegen richtet sich die Beschwerde des Bf mit folgender Begründung:

„Bei den im Jahr 2014 angeschafften Wertpapieren, für welche der Gewinnfreibetrag beantragt wurde, handelt es sich um festverzinsliche Wertpapiere, wie sie vor dem AbgÄG 2014 zulässig waren. Die Anschaffung erfolgte bereits am 9.1.2014 im Vertrauen auf die Abzugsfähigkeit. Das AbgÄG 2014 trat mit 1.3.2014 in Kraft. Die rückwirkende Streichung der Begünstigung (am 9.1.2014 existierte nicht einmal die Regierungsvorlage) und die Einschränkung auf Wohnbauanleihen ist daher mE verfassungswidrig. Es wird daher ersucht, in verfassungskonformer Auslegung (Vertrauensschutz) die zu einem Zeitpunkt, wo noch die gesetzliche Abzugsfähigkeit eindeutig gegeben war, die angeschafften festverzinslichen WP anzuerkennen.“

Mit Vorlagebericht vom 4. November 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Eine Beschwerdeverentscheidung hat das Finanzamt mit Hinweis darauf, dass nur verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht würden, nicht erlassen.

A/3. Zusammenfassend ist daher von folgendem unstrittigen **Sachverhalt** auszugehen: Der Bf. erzielte im Kalenderjahr 2014 mit seiner selbständigen Arbeit einen Gewinn von EUR 77.699,24. Am 9.1.2014 schaffte er Wertpapiere an, die seinen Ausführungen zufolge nach der damals geltenden Rechtslage als begünstigte Wirtschaftsgüter zur Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages berechtigten. Er machte für diese Wertpapierinvestition einen Gewinnfreibetrag in Höhe von EUR 3.054,50 geltend. Unzweifelhaft kommen diese Wertpapiere nach der geänderten Rechtslage für die Bedeckung eines Gewinnfreibetrages nicht mehr in Frage.

Strittig ist ausschließlich, ob die durch das AbgÄG 2014 erfolgte Einschränkung der begünstigten Wirtschaftsgüter auf Wohnbauanleihen eine verfassungswidrige rückwirkende Gesetzesänderung darstellt.

B. Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

B/1. Verfahrensrecht

Gemäß § 262 Abs 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen. Nach Abs 3 leg.cit hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dann zu unterbleiben, wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird. In diesen Fällen ist die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

Im vorliegenden Fall wurde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 10 Abs 3 Z 2 iVm § 124b Z 252 EStG 1988 behauptet. Die direkte Vorlage der

Beschwerde an das Bundesfinanzgericht durch das Finanzamt ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung erfolgte daher zu Recht.

B/2. Gewinnfreibetrag

B/2.1. Gemäß § 10 Abs 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden. Dieser besteht aus einem Grundfreibetrag von höchstens EUR 3.900 sowie aus einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag insoweit, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs 3 leg.cit. gedeckt ist. Derart begünstigte Wirtschaftsgüter sind zum einen abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter (Abs 3 Z 1) sowie nach Abs 3 Z 2 in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014 Wohnbauanleihen, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden.

Diese durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 geänderte Rechtslage trat am 1.3.2014 in Kraft und ist erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2014 enden (§ 124b Z 252 EStG 1988). Nach der bis zum 28.2.2014 geltenden Rechtslage waren begünstigte Wirtschaftsgüter des Abs 3 Z 2 Wertpapiere gemäß § 14 Abs 7 Z 4 EStG, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden. Seit dem AbgÄG 2014 können somit Wertpapierinvestitionen dem Gewinnfreibetrag, vorerst befristet bis 2016, nicht mehr zugrunde gelegt werden, und zwar für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.6.2014 enden (siehe auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2015, § 10 Rz 5).

Die Regierungsvorlage zum AbÄG 2014 (24 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXV. GP) sah nur abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren als begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des § 10 Abs 3 EStG vor. Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage führen dazu aus:

„Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag stellt eine Investitionsbegünstigung dar. Als solche verfolgt er die Zielsetzung, die Nachfrage nach Investitionsgütern anzuregen und damit die Wirtschaft zu stimulieren. Bislang wurden im Rahmen des § 10 nicht nur Realinvestitionen, sondern auch Wertpapieranschaffungen gefördert. Letztere führen zu einer Erhöhung der Eigenkapitalbasis von Unternehmen, das eigentlich angestrebte Förderziel wird damit aber nur mittelbar erreicht. In Zukunft soll die Begünstigung des § 10 ausschließlich auf den Erwerb körperlicher Wirtschaftsgüter ausgerichtet werden. Wertpapieranschaffungen sollen daher aus dem Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter für den Gewinnfreibetrag ausgenommen werden. Dies soll für alle Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 30. Juni 2014 enden. Damit wird einerseits sichergestellt, dass Steuerpflichtige, die für die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages Wertpapiere anzuschaffen beabsichtigten, noch ausreichend Zeit haben, um Alternativinvestitionen zu tätigen. Andererseits wird sichergestellt, dass bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Juli 2014

endet, bereits erfolgte Wertpapierinvestitionen noch für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag im Veranlagungszeitraum 2014 berücksichtigt werden können...“

Mit Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage vom 13.2.2014 wurden Wohnbauanleihen in den Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter aufgenommen. *„Dies nicht zuletzt deshalb, da bei gänzlichem Ausschluss von Wertpapierinvestitionen sämtliche Steuerpflichtige, die keine Realinvestitionen benötigen, faktisch keinen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag mehr hätten geltend machen können“ (Wiplinger/Woditschka in SWK Spezial AbgÄG 2014).*

Das ordnungsgemäß kundgemachte Abgabenänderungsgesetz 2014 bewirkt im vorliegenden Fall somit, dass die Wertpapiere, die der Bf. am 9.1.2014 angeschafft hat, nicht zur Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages berechtigen. Der Bf. sieht sich dadurch in seinem Recht auf Vertrauensschutz verletzt. Das Bundesfinanzgericht teilt diese Bedenken nicht, und zwar aus folgenden Gründen:

B/2.2. Der Verfassungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (vgl. VfSlg 16.687/2002 mwN). Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern (zB VfSlg 18.010/2006 mwN). An rückwirkend belastende Rechtsänderungen legt der VfGH aber einen strengen Maßstab an, diese können nur unter besonderen Umständen gerechtfertigt sein (siehe *Kofler* in GES 2014/4, 183). So führt der Verfassungsgerichtshof etwa in VfSlg 12.186/1989 aus, 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.

Liegt eine 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 (*Kofler*, aaO, 187 mwN). Die österreichische Judikatur steht stringent auf dem Standpunkt, dass der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf die geltende Rechtslage geschützt ist (*Kofler*, aaO, 190 mwN). Diskussionen in der Öffentlichkeit über bevorstehende Gesetzesänderungen erschüttern daher grundsätzlich nicht das Vertrauen auf die geltende Rechtslage. Allerdings zeigt der Verfassungsgerichtshof Verständnis für Rückwirkungen, die eine die Gesetzesänderung antizipierende Gestaltung durch den Steuerpflichtigen hintanhaltend sollen, die also „Vorzieheffekte“ verhindern sollen.

So sah der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis VfSlg 12.416/1990 keine Überschreitung des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes durch Normierung einer Rückwirkung für die Einschränkung der Absetzbarkeit von Aufwendungen zur

Anschaffung von Genussscheinen und jungen Aktien. Die Rückwirkung beschränke sich auf das zur Vermeidung eines der (bekanntgewordenen) gesetzgeberischen Absicht zuwiderlaufenden, durch sie geradezu ausgelösten Verhaltens unbedingt Nötige.

In VfSlg 13.657/1993 wird der Fall behandelt, dass nach dem EStG 1972 die gewinnerhöhende Auflösung steuerfreier Rücklagen, die nicht bestimmungsgemäß verwendet wurden, durch die Anschaffung bestimmter Wertpapiere verhindert werden konnte. Das EStG 1988 sah derartiges nicht mehr vor, sodass die zuvor gebildeten Rücklagen mit Zuschlägen gewinnerhöhend aufzulösen waren.

Der Verfassungsgerichtshof sah darin keine Rückwirkung, sondern eine bloße Vertrauensenttäuschung und führte aus: *„Es ist vielmehr eine [...] erhoffte steuerliche Begünstigung infolge der inzwischen eingetretenen Änderung der Rechtslage ausgeblieben. Enttäuscht worden ist die Hoffnung, daß sich aufgrund der gegebenen Rechtslage aus der Bildung der Rücklage künftig ein steuerlicher Vorteil ergeben werde. Eine solche Enttäuschung kann aber jede Änderung der Rechtslage bewirken. Stets werden Dispositionen unter Bedachtnahme auf die geltende Rechtslage getroffen und durch deren Verschlechterung in ihren Auswirkungen nachteilig beeinflusst. [...] Nur unter besonderen Umständen muß zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.“*

In seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 25.9.2015 führte der Verfassungsgerichtshof dazu weiter aus (VfGH 25.9.2015, G111/2015):

„Vertrauensschutz begründende Umstände können nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darin liegen, dass rückwirkend an in der Vergangenheit liegende Sachverhalte geänderte (für die Normunterworfenen nachteilige) Rechtsfolgen geknüpft werden (vgl. VfSlg 13.020/1992, 16.850/2003) oder dass der Gesetzgeber in Rechtsansprüche, auf die sich die Normunterworfenen nach ihrer Zweckbestimmung rechtens einstellen durften (wie auf Pensionsleistungen bestimmter Höhe), plötzlich und intensiv nachteilig eingreift (vgl. VfSlg 11.288/1987, 16.764/2002, 17.254/2004) oder dass der Gesetzgeber, der Normunterworfene zu Dispositionen veranlasst hat, durch eine spätere Maßnahme diese im Vertrauen auf die Rechtslage vorgenommenen Dispositionen frustriert bzw. ihrer Wirkung beraubt (vgl. VfSlg 12.944/1991, 13.655/1993, 16.452/2002).“

In diesen beschriebenen Fällen muss dem Steuerpflichtigen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (Kofler, aaO, 194 mwN).

In seinem Erkenntnis zur durch das AbgÄG 2014 eingeführten eingeschränkten Abzugsfähigkeit von Managergehältern führte der Verfassungsgerichtshof aus (VfGH 9.12.2014, G136/2014 ua):

„Aus der Verfassung ist keine allgemeine Garantie dafür abzuleiten, dass sich auf Grund geltender Rechtslage erwartete Vorteile zukünftig auch auf Grund geänderter Rechtslage tatsächlich realisieren. So 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 (vgl. VfSlg 12.416/1990,

14.515/1996), kann die Enttäuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung auch ohne Rückwirkung unter Umständen gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Vertrauensschutz verstoßen. Hier greift der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauensschutz jedoch nur für ganz bestimmte, auf Grund besonderer Konstellation schutzwürdige Positionen und setzt damit einer gesetzlichen Änderung unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtliche Schranken. [...]

Der Verfassungsgerichtshof kann nicht erkennen, dass vor dem AbgÄG eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und die Unternehmen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die abrupte Beschränkung der Abzugsmöglichkeit ...als nachteilig erwiesen. Sie können daher auch insoweit keinen besonderen Schutz beanspruchen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten.“

C. Erwägungen

Im vorliegenden Fall tätigte der Bf. – eher untypischerweise ganz zu Beginn seines Wirtschaftsjahres - Wertpapieranschaffungen in der Absicht, sie zur Bedeckung eines Gewinnfreibetrages heranzuziehen. Im Anschaffungszeitpunkt (9.1.2014) war durch Medienberichte die damals geplante Gesetzesänderung, nämlich Einschränkung des Gewinnfreibetrages auf Realinvestitionen, bereits bekannt geworden (siehe etwa <http://www.salzburg.com/nachrichten/oesterreich/politik/sn/artikel/faymann-millionaere-sollen-steuersenkung-finanzieren-87015/> ; <http://orf.at/stories/2212660/> ; <http://newsroom.sparkasse.at/regierung-will-investitionsbedingten-gewinnfreibetrag-fuer-wertpapiere-streichen/>).

Der Bf. ist aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit im Abgabenrecht topaktuell informiert. Die Diskussion über die geplante Gesetzesänderung konnte ihm nicht verborgen geblieben sein. Dass er dennoch Wertpapiere zu einem eher untypischen Zeitpunkt, nämlich ganz zu Beginn seines Wirtschaftsjahres anschaffte, um (noch) einen Gewinnfreibetrag zu erwirken, entspricht also genau dem Vorzieheffekt, zu dessen Verhinderung der Verfassungsgerichtshof auch rückwirkende Einschränkungen gerechtfertigt sieht. Die angefochtene Gesetzesänderung erfolgte nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht „überfallsartig“. Vielmehr berücksichtigt die Übergangsregelung des § 124b Z 252 EStG 1988, dass Steuerpflichtige die für den Gewinnfreibetrag nötige Bedeckung eher erst gegen Ende ihres Wirtschaftsjahres abschätzen und finalisieren. Daher wurde Steuerpflichtigen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Juli 2014 endet, noch die Gelegenheit gegeben, bereits getätigte (bzw. auch noch geplante) Wertpapierinvestitionen für den Gewinnfreibetrag zu nutzen.

Für Wirtschaftsjahre, die erst nach dem 1. Juli 2013 begannen, sollte bereits die geänderte Rechtslage gelten, weil diesen Steuerpflichtigen nach Inkrafttreten der neuen Regelung noch ausreichend Zeit zur Disposition zur Verfügung stand. Soweit es sich

bei der geänderten Rechtslage also überhaupt um eine Rückwirkung handelt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Einschränkung keine Verletzung des Vertrauensschutzes darstellt, sondern eine gerechtfertigte Maßnahme zur Verhinderung von Vorzieheffekten ist.

Das Bundesfinanzgericht kann auch nicht erkennen, dass die vom Bf. vorgenommene Wertpapieranschaffung durch die geänderte Rechtslage frustriert bzw. ihrer Wirkung beraubt wäre (vgl. VfSlg 12.944/1991, 13.655/1993, 16.452/2002). Vor dem AbgÄG 2014 bestand keine Rechtslage, bei der der Gesetzgeber eine bestimmte Verhaltensweise gefördert hat, die nunmehr, nach Einführung der Gesetzesänderung, entwertet wäre. So stellt die Anschaffung von Wertpapieren keinen verlorenen Aufwand, sondern eine Vermögensumschichtung dar, die nicht dadurch wertlos wird, dass sie keinen Anspruch auf den Gewinnfreibetrag vermittelt. Vielmehr dient die Anschaffung von Wertpapieren immer (auch) dem Zweck der bestmöglichen Veranlagung von Barmitteln und soll dem Anleger Sicherheit und eine gute Rendite ermöglichen. Wenngleich es wahrscheinlich erscheint, dass die Anschaffung der Wertpapiere durch die in Aussicht gestellte steuerliche Begünstigung mitveranlasst war, ist der Aufwand durch den Wegfall der Begünstigung nicht frustriert. Somit kann der Bf. aber auch keinen besonderen Schutz beanspruchen.

Im Übrigen verblieben dem Bf. ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes zehn Monate, in denen er die Möglichkeit gehabt hätte, Wohnbauanleihen zu zeichnen, die den Anspruch auf einen (zusätzlichen) investitionsbedingten Gewinnfreibetrag vermitteln.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer **Rechtsfrage** abhängt, der **grundsätzliche Bedeutung** zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art 133 Abs 4 B-VG).

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage, ob Wertpapieranschaffungen den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag nach dem § 10 EStG 1988 idF AbÄG 2014 vermitteln, ist unmittelbar aus dem Gesetz ableitbar, das in seiner Auslegung unstrittig ist. Aus diesen Gründen ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 17. November 2015