

Tanzer
„Arisierte“ Vermögenswerte im Steuerrecht der Zweiten Republik

Veröffentlichungen der Österreichischen
Historikerkommission. Vermögensentzug
während der NS-Zeit sowie Rückstellungen
und Entschädigungen seit 1945 in Österreich

Herausgegeben von
Clemens Jabloner, Brigitte Bailer-Galanda, Eva Blimlinger,
Georg Graf, Robert Knight, Lorenz Mikoletzky, Bertrand Perz,
Roman Sandgruber, Karl Stuhlpfarrer und Alice Teichova

Band 30

Oldenbourg Verlag Wien München 2004

Michael Tanzer
unter Mitarbeit von Hans Blasina

**„Arisierte“ Vermögenswerte
im Steuerrecht
der Zweiten Republik**

Oldenbourg Verlag Wien München 2004

Den Leser erwartet keine rechtsgeschichtliche Abhandlung; gezeigt wird vielmehr, wie auch im Steuerrecht der Gegenwart mit einer allumfassenden gesellschaftlichen Tragödie verfahren werden könnte.

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2004. R. Oldenbourg Verlag Ges.m.b.H., Wien.

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Funksendung, der Wiedergabe auf photomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in EDV-Anlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten.

Satz: Laudenbach, 1070 Wien
Druck: WB-Druck, D-87669 Rieden/Allgäu
Lektorat: Mag. Eva Blimlinger
Umschlaggestaltung: Christina Brandauer

ISBN 3-7029-0512-X R. Oldenbourg Verlag Wien
ISBN 3-486-56807-8 Oldenbourg Wissenschaftsverlag München

Inhaltsverzeichnis

I. ZUR AUSGANGSLAGE	7
II. DIE RÜCKSTELLUNGSGESETZGEBUNG	10
A. Allgemeines	10
B. Die Rückstellungsgesetze (RStG) im Einzelnen	11
C. Steuerrechtliche Bestimmungen	12
III. DAS GELEBTE STEUERRECHT DER RÜCKSTELLUNGEN	17
A. Vorbemerkungen und Anmerkungen zur Steuerbefreiung	17
B. Fragen der steuerlichen Zurechnung	21
C. Rückstellungen und Steuerverfahrensrecht	24
1. Die Wiederaufrollung von Veranlagungen aus der NS-Zeit und Billigkeitsfragen	24
2. Die Anwendung der Haftungsbestimmungen für die Steuerschuldigkeiten des Entziehers	27
D. Grundsätzliches zur ertragssteuerrechtlichen Einordnung von Rückstellungsvorgängen und von Entschädigungen für Rückstellungsverzichte	31
1. Die Anfänge der diesbezüglichen Rechtsunsicherheiten .	31
2. Vermögen unter öffentlicher Verwaltung und das Fachgutachten Nr. 7	33
E. Grundlegendes zum Steuerrechtsverständnis gegenüber Rückstellungen seitens des Verwaltungsgerichtshofs	38
F. Die steuerliche Behandlung des Rückstellungsverpflichteten	42
1. Die „Vereinheitlichung“ ursprünglich gegensätzlicher Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung	42
2. Von Rechtsprechung und Verwaltung späterhin gelöste Einzelfragen	47

G. Die steuerliche Position des Rückstellungsberechtigten . . .	52
1. Strenge Finanzamtspraxis und „Milderungsweisung“ des BMF	52
2. Die Entscheidungslinie des VwGH und ihre Kritik	56
3. Sonderfälle	59
IV. RESTITUTIONEN IM VERKEHRS- UND VERMÖGENSSTEUERRECHT	65
A. Erbschafts- und Schenkungssteuer	65
1. Keine Steuerfreiheit nach Opfern der NS-Herrschaft! . .	65
2. Weitere Fälle aus Rechtsprechung und Verwaltung	69
B. Grunderwerbsteuer	72
1. Allgemeines zu Rückabwicklungen	72
2. Die Abtretung des Anspruches auf Rückstellung einer entzogen gewesenen Liegenschaft	74
C. Gebühren und Kapitalverkehrsteuern	75
1. Die nur unmittelbare Reichweite der diesbezüglichen Befreiungen	75
2. Gebührenbefreiungen und Restitutionsgedanke	77
D. Vermögensbesteuerung	79
1. „Arisiert“ gewesenes Vermögen und Sondervermögenssteuern	79
2. Die Rechtspraxis zur Vermögensteuer und zur Vermögensabgabe	84
3. Rechtsfragen betreffend die Vermögenszuwachsabgabe, die Grundsteuer, die Sühneabgabe, die Judenvermögensabgabe und die Reichsfluchtsteuer	88
V. PUNKTATION DER ERGEBNISSE	92
VI. ZUSAMMENFASSENDE SCHLUSSBETRACHTUNG . . .	95
GLOSSAR DER FACHAUSDRÜCKE UND -BEGRIFFE	100
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	112
DER AUTOR UND SEIN MITARBEITER	115

I. ZUR AUSGANGSLAGE

Kurz nach der Auslöschung Österreichs im März 1938 und dessen „Anschluss“ an das von den Nationalsozialisten unter Hitler geführte Deutsche Reich wurde das bisherige Steuersystem, das im Wesentlichen noch auf Rechtsgrundlagen der, 1918 untergegangenen, Doppelmonarchie beruht hatte, vollkommen umgestaltet. Ein, nur in Diktaturen politisch durchsetzbarer, Bruch mit der Vergangenheit erfolgte mit der Einführung des zeitgenössischen deutschen Steuerrechts in der „Ostmark“. Zu dieser Zeit war gerade dieser Rechtsbereich schon wesentlich von nationalsozialistischem Gedankengut durchsetzt und die Gerichte sahen sich in der Überprüfung hoheitlicher Akte derart an den Rand gedrängt, dass ihr Wirken gleichsam „von der Gnade der Verwaltung“ abhängig war.¹

Als nach dem Untergang des „3. Reiches“ die demokratische Republik Österreich wiedererrichtet wurde, bedurfte es dementsprechend einer neuen Steuergesetzgebung. Mit Bundesgesetz vom 8. Mai 1945 wurden vorerst die reichsdeutschen Abgabenvorschriften übernommen². Von der Überleitung ausgeschlossen waren aber und vor allem jene Vorschriften, die Sonderbestimmungen zur Besteuerung von Juden, Polen und Zigeunern enthielten (§ 2 *leg cit*). Ganz allgemein wurden durch das Rechtsüberleitungsgesetz³ all jene Bestimmungen aufgehoben, die mit den Grundsätzen einer echten Demokratie unvereinbar waren, dem Rechtsempfinden des österreichischen Volkes widersprachen oder typisch nationalsozialistisches Gedankengut enthielten. Zweifelsfrei wurde damit die Juden-Vermögensabgabe (JUVA) aufgehoben, die nach der „Reichskristallnacht“ des Jahres 1938 für Juden im Sinne der „Nürnberger Gesetze“ eine Vermögenseinbuße von einem Fünftel ihrer gesamten Habe bedeutet hatte. Bezüglich der Reichsfluchtsteuer (RFSt) ist dies nicht ohne weiteres zu bejahen, weil diese alle emigrierenden Personen betraf, schon in der Spätzeit der Weimarer Republik unter dem Reichskanzler Brüning einge-

1 Zu dieser Entwicklung siehe *Tanzer*, Steuerrecht im nationalsozialistischen Staat, in: *U. Davy ua* (Hrsg), Nationalsozialismus und Recht, Wien 1988, 331.

2 BGBl 12/1945.

3 Verfassungsgesetz vom 1. 5. 1945, BGBl 6/1945.

führt worden war und in Deutschland bis 1953 galt.⁴ Auch das Außerkrafttreten dieser Vermögensabgabe soll aber aus zweierlei Gründen gewiss sein: Einerseits bezog sie sich auf das Deutsche Reich, dessen Rechtsnachfolger Österreich nicht gewesen sein sollte, andererseits widerstritt der Zweck der Steuer vor allem bei den zur Emigration gezwungenen Juden dem natürlichen Rechtsempfinden eines recht und billig denkenden Menschen⁵. Jedenfalls finden sich keine Belegstellen dafür, dass diese, ergebnishaft dem Maßnahmenkatalog der rassistischen Verfolgung zuzuzählende, Sondersteuer im Recht der zweiten Republik fortgelebt hätte. Dennoch stellten sich im Zusammenhang mit diesen Abgaben Probleme: Diese betrafen zunächst die Rückforderung von entrichteter JUVA und RFSt, aber auch der Umgang mit Hypotheken, die aufgenommen wurden, um die JUVA kreditfinanziert entrichten zu können, wird noch interessieren.

Verdeutlichend gilt es an dieser Stelle festzuhalten, dass eine Rechtsnachfolge Österreichs nach dem Deutschen Reich nach herrschender völkerrechtlicher Auffassung nicht möglich war und ist, weil Österreich für den Zeitraum seiner Besetzung als Staat nicht existent gewesen sein soll (Okkupationstheorie)⁶. Auch das, zu dem Kontext dieser Untersuchung gehörige, Gutachten von *Simma/Folz* gelangt zu dem Ergebnis, dass die Okkupationstheorie im Einklang mit der Entwicklung des Völkerrechts der Nachkriegszeit steht. Allerdings mag es nach den genannten Autoren fraglich sein, ob diese Rechtsauffassung schon zum Zeitpunkt des „Anschlusses“ Österreichs an das Deutsche Reich, also 1938, den dazumal geläufigen Vorstellungen entsprach. Doch auch bei der sodann vertretbaren Annahme einer Annexion Österreichs oder gar einer Fusion mit dem Deutschen Reich wäre nach Völkergewohnheitsrecht eine Haftung Österreichs für Kriegs- und Verfolgungsschäden, welche sodann vom deutschen Reich insgesamt verursacht worden wären, ausgeschlossen.⁷ In den parla-

4 *Mußnug*, Die Reichsfluchtsteuer, Berlin 1993, 74.

5 Einzige auffindbar gewesene Quelle: *Heller/Rauscher/Baumann*, Verwaltergesetz, Rückgabegesetz, Zweites und Drittes Rückstellungsgesetz², Wien 1948, 289.

6 *Neuhold/Hummer/Schreuer*, Handbuch des österreichischen Völkerrechts I³ (1997) Rz 2708 ff. AM *Ivansits*, RdA 1990, 185, der die Opfereigenschaft des Völkerrechtssubjekts Österreich unter Verweis auf die am 13. 3. 1938 abgehaltene Volksabstimmung als „Lebenslüge“ bezeichnet.

7 Vgl dazu näher das Gutachten *Simma/Folz*, Restitution und Entschädigung im Völkerrecht, Die Verpflichtungen der Republik Österreich nach 1945 im Lichte ihrer

mentarischen Materialien zu den Rückstellungsgesetzen findet sich zudem der Hinweis, dass der Grundsatz, der Staat habe die Kosten für die Rückgängigmachung von Vermögensentziehungen zu tragen, für Österreich abzulehnen sei, weil die finanziellen Vorteile aus den rassistisch veranlassten Enteignungen dem Deutschen Reich als Besatzer zugeflossen wären⁸. Der zeitgenössische „öffentliche“ Rechtsstandpunkt der Republik Österreich wird so unvermittelt sichtbar: Aus der Position des „Opfers“ der nationalsozialistischen Okkupation sollten dem wieder erstandenen Staat keine besonderen Lasten aus den Rückstellungsvorgängen erwachsen. Die rechtsdogmatische und rechtspolitische Würdigung dieser Einstellung muss dem Gutachten von *Graf*, aber auch dem Bericht von *Bailer-Galanda*, vorbehalten bleiben. Im gegebenen Zusammenhang genügt es, auf diese „Selbsteinschätzung“ des Rückstellungsgesetzgebers hingewiesen zu haben. Vor allem diene dies als Begründung dafür, dass die Republik Österreich keine Zahlungen zum Ausgleich zwischen dem geschädigten Eigentümer und dem Erwerber übernahm.⁹ Sie macht aber auch jene auffallende Zurückhaltung des öffentlichen Rechts erklärlich, die noch in der Schlussbetrachtung kritisiert werden soll: Die Rückstellungsberechtigten sahen sich mit ihren Ansprüchen aus der „vorordnenden Unterordnung“ hoheitlicher Zwangsnormen in die Gleichordnung des Privatrechts abgedrängt.

außenpolitischen Praxis. Veröffentlichungen der Österreichischen Historikerkommission. Vermögenszug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich. Bd. 6. Wien-München 2003. (Im Erscheinen), Teil I.

8 EB zur RV des 3.RStG, 244 BlgNR V. GP; nachzulesen bei *Heller/Rauscher/Baummann*, Verwaltergesetz, Rückgabegesetz, Zweites und Drittes Rückstellungsgesetz², 144 f.

9 Vgl dazu den Bericht von *Bailer-Galanda*, Die Entstehung der Rückstellungs- und Entschädigungsgesetzgebung, Die Republik Österreich und das in der NS-Zeit entzogene Vermögen. Veröffentlichungen der Österreichischen Historikerkommission. Vermögenszug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich. Bd. 3. Wien-München 2003, 87 f.

II. DIE RÜCKSTELLUNGSGESETZGEBUNG

A. Allgemeines

In den Jahren 1946 bis 1949 wurden sieben Rückstellungsgesetze erlassen. Diese behandelten vornehmlich privatrechtliche Aspekte der Rückgabe arisierten Vermögens, von Entschädigungszahlungen und der Rückgängigmachung sonstiger Belastungen auf Grund rassistischer Verfolgung. Die zivilrechtliche Konzeption der Rückstellungsgesetzgebung war dergestalt, dass die seinerzeitige Entziehung des Vermögens mit Nichtigkeit bedroht war, diese aber nur vom Rückstellungsberechtigten (und nicht etwa auch vom Entzieher) geltend gemacht werden konnte („einseitige Anfechtungslosigkeit“). Für den Fall einer (erfolgreichen) Betätigung dieses Rechtsanspruchs fiel das Eigentum zufolge des Mechanismus der Rückstellungsgesetze rückwirkend wieder an den Berechtigten zurück. Verzichtete dieser jedoch auf die Geltendmachung, verblieb das Eigentum endgültig beim Entzieher.¹⁰

Der zwischenzeitige „Erwerber“ war nur dann redlicher Besitzer, wenn bei dem betreffenden Erwerbsvorgang die Regeln des redlichen Verkehrs eingehalten worden waren; dann durfte er die Früchte behalten. Im Übrigen galt er als unredlich, doch konnte er auch aus dieser Rechtsposition bestimmte Forderungen gegen den Rückstellungsanspruch aufrechnen:

- eine angemessene Vergütung für seine Tätigkeit;
- die von ihm bezahlten, auf das entzogene Vermögen und dessen Erträge entfallenden, Abgaben jeder Art;
- alle sonstigen mit der ordentlichen Bewirtschaftung des betroffenen Vermögens verbundenen Auslagen.

Allerdings wohnte diesen, an sich zivilrechtliche Belange regelnden, Gesetzen bereits in ihren Grundwertungen eine gewisse steuerrechtliche Weichenstellung inne. Dennoch dachte der Gesetzgeber nicht in den, auch damals geläufigen, steuerrechtlichen Kategorien: Ansonsten hätte er allenfalls den Terminus „Gegenleistung“ vermieden, um die Entgeltfremdheit des Vorgangs selbst augenfälliger zu machen. Von einer „Gegenleistung“ des geschädigten Eigentümers geht jedenfalls § 6 Abs 1 des dritten RStG aus, wenn diese Bestimmung

¹⁰ ABI WTHK 1950, 48.

die Rückerstattung desjenigen vorsieht, was der Rückstellungsberechtigte auf Grund des seinerzeitigen Vermögensentzugs „zu seiner freien Verfügung erhalten hat“. Zum anderen wären spezifische steuerrechtliche Probleme sogleich und gesetzeskräftig mit zu behandeln gewesen. Für den rückstellenden Übergang von Vermögen fehlte und fehlt noch immer (geltendes Recht!) jegliche steuerrechtliche Wegweisung, was in der einschlägigen Rechtspraxis weit reichende Probleme aufgeworfen hat.

B. Die Rückstellungsgesetze (RStG) im Einzelnen

- Das erste Rückstellungsgesetz, BGBl 1946/156, erging über entzogenes Vermögen, das sich in der Verwaltung des Bundes oder der Länder befand;
- das zweite Rückstellungsgesetz, BGBl 1947/53, betraf entzogene Vermögensschaften, die sich im Eigentum der Republik Österreich befanden;
- das dritte Rückstellungsgesetz, BGBl 1947/54, verfügte die einleitend angesprochene Nichtigkeit von Vermögensentziehungen als umfangreichstes Regelwerk;
- das vierte Rückstellungsgesetz, BGBl 1947/143, behandelte die Wiederherstellung von im Zuge der „Arisierungen“ geänderter oder gelöschter Firmennamen;
- das fünfte Rückstellungsgesetz, BGBl 1949/164, enthielt Restitutionsvorschriften hinsichtlich entzogenen Vermögens juristischer Personen, die ihre Rechtspersönlichkeit im Nationalsozialismus eingebüßt hatten;
- das sechste Rückstellungsgesetz, BGBl 1949/199, hatte das Wiederaufleben gewerblicher Schutzrechte zum Gegenstand;
- das siebente (und letzte) Rückstellungsgesetz, BGBl 1949/207, regelte schließlich das rechtliche Schicksal entzogener oder nicht erfüllter Ansprüche aus privatrechtlichen Dienstverhältnissen.

Zentraler Ausgangspunkt der Rückstellungsgesetzgebung war das 3. Rückstellungsgesetz, weil es die umfangreichsten Regelungen enthielt. Seine Inhalte erstreckten sich durch Subsidiaritätsklauseln auch auf das 1., 2., 5. und 6. Rückstellungsgesetz¹¹.

¹¹ § 1 Abs 2 3. RStG, § 13 5. RStG und § 2 6. RStG.

C. Steuerrechtliche Bestimmungen

Allgemein lässt sich zunächst feststellen, dass für alle nach den Rückstellungsgesetzen vorzunehmenden Rechtshandlungen eine Befreiung von den Stempel-, Rechtsgeschäfts- und Gerichtsgebühren gewährt wurde. Die Vermögens(rück)übertragungen selbst waren darüber hinaus nach dem 1., 2., 3., 5. und 6. Rückstellungsgesetz von sämtlichen öffentlichen Abgaben ausgenommen.¹² Von dieser allgemeinen Befreiung nicht mit umfasst war allerdings das Verfahren zur Verwertung des Vermögens nicht wiederhergestellter juristischer Personen, sofern nicht die Verwertungs- masse als solche oder gewisse Aufgriffsberechtigte betroffen waren (§ 14 Abs 2 des 5.RStG). Damit sollte verhindert werden, dass anderen Personen als den Rückstellungsberechtigten die Abgabenbefreiung ohne inneren Zusammenhang mit der Rückstellung zukam¹³.

Auch in Ansehung der anderen Rückstellungsgesetze bestimmte das dritte Rückstellungsgesetz bezüglich des Übergangs von Vermögenswerten in seinem § 7 folgendes: „Die auf Grund dieses Bundesgesetzes an den geschädigten Eigentümer rückgestellten Erträge unterliegen bei ihm weder der Einkommen- noch der Gewerbesteuer. Für Abgabenrückstände des Erwerbers, die für die Zeit vor dem 27. April 1945 auf das entzogene Vermögen und dessen Erträge entfallen, haftet der geschädigte Eigentümer bis zum Werte der rückgestellten Erträge; für die Abgabenrückstände, die auf die Zeit seit dem 27. April 1945 entfallen, haftet er bis zum Werte des rückgestellten Vermögens und der Erträge.“ § 5 Abs 3 ergänzte vorweg: „Gegen die Erträge kann der [rückstellungspflichtige] Erwerber aufrechnen: . . . Z. 2. die von ihm bezahlten, auf das entzogene Vermögen und dessen Erträge entfallenden Abgaben aller Art.“ Solcherart war die Einmalbesteuerung der Erträge aus dem rückgestellten Vermögen (nur) bei dem Entzieher sichergestellt, wobei den Rückstellungsempfänger dafür jedoch eine, entsprechend begrenzte, persönliche Haftung treffen sollte. Ab dem Stichtag 27. April 1945 wurde diese Haftung in ihrem Sachsubstrat ausgeweitet. Hatte der Entzieher seine Steuer-

12 Im Detail siehe die Regelungen in § 6 des 1. wie 2. RStG, §§ 7 und 29 des 3. RStG, § 6 4. RStG, § 14 5. RStG, § 2 6. RStG iVm §§ 7 und 29 des 3. RStG sowie § 17 7. RStG.

13 *Rauscher/Kastner*, Viertes Rückstellungsgesetz, Fünftes Rückstellungsgesetz, Sechstes Rückstellungsgesetz, Wien 1949, 151.

schuldigkeiten entsprechend erfüllt, so verringerte sich der Rückstellungsanspruch hinsichtlich der Erträge in eben diesem Ausmaß. Andernfalls konnte der „Erwerber“ die rückzustellenden Erträge nicht weiter kürzen, sodass dem – jedenfalls selbst in dieser Hinsicht steuerbefreiten – Rückstellungsberechtigten an sich mehr zukommen musste, um seine persönliche Haftung für die noch offenen Steuerschuldigkeiten des Entziehers bedecken zu können.

In der Regierungsvorlage¹⁴ war demgegenüber statt des § 7 nur ein Abs 5 zu § 5 enthalten, der den lapidaren Wortlaut hatte: „Leistungen nach diesem Bundesgesetz sind steuerfrei.“ Die Erläuterungen begründeten dies damit, dass die entsprechenden Erträge schon einmal besteuert wurden. Erst der vom Nationalrat eingesetzte Unterausschuss hatte den „zweckmäßigen Ausbau“ des so zum Gesetz gewordenen § 7 vorgenommen.¹⁵ Hinsichtlich der Ansprüche aus (privaten) Dienstverhältnissen sah § 18 des siebenten Rückstellungsgesetzes vor, dass Leistungen auf entzogenen oder vorenthaltenen Arbeitslohn, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes, sohin vor dem 27. September 1949, fällig wurden, steuerfrei waren.¹⁶

Als Grundsätze der steuerrechtlichen Normen in den Rückstellungsgesetzen lassen sich folgende Punkte herausarbeiten:

- Die Rückstellung als solche war zwar steuerbefreit, im Übrigen aber von keinen expliziten steuerrechtlichen Vorschriften begleitet; in Sonderheit fehlte es an einer eindeutigen Zuordnung dieses Vorgangs zu den entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtsgeschäften. Dies ungeachtet der Tatsache, dass auch dem zeitgenössischen Steuerrechtssystem die krasse Unterscheidung in den diesbezüglichen Rechtsfolgen unbedingt geläufig gewesen ist. Nur wer „angeschafft“, also entgeltlich erworben hatte, konnte und musste im Umfang seiner Anschaffungskosten die steuermaßgeblichen Werte verändern.¹⁷ Der unentgeltliche Rechtsnachfolger war dagegen an die (Buch-)Werte seines Vorgängers strikt gebunden.¹⁸ Nur wer entgeltlich anschafft, hat diese seine An-

14 244 BlgNR V. GP.

15 306 BlgNR V. GP.

16 Sa *Rauscher/Oberwalder*, Das Siebente Rückstellungsgesetz, Wien 1950, 142.

17 Vgl § 6 Z 6 des EStG idF des StÄndG 1946.

18 Vgl schon § 5 EStDV 1941; diese Vorschrift wurde späterhin als § 6 Z 7 in das EStG 1953 übernommen.

schaffungskosten auf all jene Werte zu verteilen, die er so angeschafft hat. Ein Beispiel möge dies verdeutlichen: Eine Liegenschaft (Grund und Boden und aufstehendes Gebäude) wurde im Rahmen eines Betriebes vor zwanzig Jahren um ATS 100.000,- angeschafft. Von diesem Betrag sollen ATS 40.000,- auf den Grund und ATS 60.000,- auf das Gebäude entfallen sein. Das Gebäude soll mit 3% jährlich abgeschrieben worden sein. Nach zwanzig Jahren ergibt sich so eine Gesamtabschreibung von ATS 36.000,- (20 mal 3% von ATS 60.000,-). Der Grund und Boden selbst ist keiner periodischen Entwertung zugänglich, also nicht abschreibbar. Der gesamte Buchwert von Grund und Gebäude beträgt damit nach zwanzig Jahren ATS 40.000,-, zuzüglich ATS 24.000,- (ATS 60.000,-, minus ATS 36.000,- Abschreibung, AfA) = ATS 64.000,-. Wird nun dieses Grundstück im Rahmen des Gesamtverkaufs des Betriebes zu diesem Zeitpunkt entgeltlich veräußert, so wird der Verkäufer die gemeiniglich gestiegenen Realwerte des Grund und Bodens, aber auch das zumeist wertvollere Gebäude, vollständig, also zu den aktuellen Zeitwerten, Erlösen wollen. Gelingt ihm dies, so deckt er die entsprechenden „stillen Reserven“ auf. „Still“ deshalb genannt, weil sie bislang in den Buchwerten keinerlei Ausdruck finden konnten. Durch das Festgehaltensein an den ursprünglichen („historischen“) Anschaffungs- oder Herstellungskosten einerseits, durch, rechtlich erlaubte, allenfalls sogar gebotene, wirtschaftlich aber zu hohe, Abschreibungen andererseits, entstehen allgemein solche „stille Reserven“. Erfolgt der Verkauf nunmehr zu ATS 100.000,- für den Grund und ATS 50.000,- für das Gebäude, so entsteht aus dem Grund ein – an sich steuerpflichtiger – Veräußerungsgewinn von ATS 60.000,- und aus dem Gebäude ein solcher von ATS 26.000,-. Im Gegenzug hat der Käufer nicht die Buchwerte des Verkäufers fortzuführen, sondern muss steuerrechtlich zwingend den Grund und Boden mit ATS 100.000,-, und das Gebäude mit ATS 50.000,- ansetzen. Setzt er die AfA prozentmäßig fort, so rechnet er die 3% nicht mehr von ATS 60.000,- (ursprüngliche Anschaffungskosten des Veräußerers), sondern von ATS 50.000,-, also von *seinen* Anschaffungskosten.

Ganz anders ist vorzugehen, wenn der Betrieb mit dem darin befindlichen Grundstück samt Gebäude nicht entgeltlich, also in der Art eines Verkaufs oder auch Tauschs, sondern unentgeltlich (Erbschaft, Schen-

kung, aber auch schlichte Rückgabe an den Berechtigten) übergeht: Dann hat der Übergeber überhaupt kein ertragsteuerliches Ergebnis zu verzeichnen (weder Gewinn, noch Verlust), und der Rechtsnachfolger (Übernehmer, Rücknehmer) muss die Buchwerte seines Vorgängers unbedingt fortführen. In unserem Beispielfall setzt er die Buchwerte von ATS 40.000,- für den Grund und ATS 24.000,- für das Gebäude nahtlos fort und hat weiterhin die jährliche AfA von 3% von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten seines Rechtsvorgängers (hier ATS 60.000,-) zu berechnen. Veräußert er in der Folge seinerseits den Betrieb samt der Liegenschaft entgeltlich, so kommt es *bei ihm* (!) zu einer entsprechenden Besteuerung des Veräußerungsgewinnes. Die stillen Reserven gehen also bei einem *unentgeltlichen* Betriebsübergang auf den Erwerber über, um bei diesem steuerverfangen „weiterzuleben“, bis sie schlussendlich bei einer Veräußerung oder Aufgabe („Zerschlagung“) des Betriebes der Ertragsbesteuerung jedenfalls unterliegen.

Es macht also – damals wie heute – einen gewaltigen ertragsteuersystematischen Unterschied aus, ob ein Betriebsübergang als „entgeltlich“ (Verkauf, Tausch) oder als „unentgeltlich“ (Erbschaft, Schenkung, Rückgabe) eingestuft wird. Dieser, eminent wichtigen, Rechtsfrage hat sich der Rückstellungsgesetzgeber nirgendwo gestellt. In der, von ihm wohl einbekannten, Übergewichtigkeit einer zivilrechtlichen Lösung blieb dies unerörtert. Eine, noch dazu recht vage formulierte, „Steuerfreiheit“ war alles, was ihm dazu eingefallen ist. Die daraus erfließenden Probleme und deren recht eigenwillige Bewältigung durch die Verwaltungspraxis und die Rechtsprechung des VwGH werden uns ab dem Abschnitt III.D. noch näher beschäftigen.

- Hinsichtlich rückzustellender Erträge wurde ein Konzept der Einmalbesteuerung beim Verpflichteten verfolgt, zu dessen Absicherung allerdings der Rücknehmer in die persönliche Haftung genommen wurde. Dies bedeutete, dass der Rücknehmer in Ansehung rückgestellter Erträge aus dem entzogenen Vermögen nicht (mehr) steuerpflichtig wurde. Nur der Rücksteller hatte die diesbezüglichen Abgaben allein und aus eigenem zu tragen. Die Parteien des Rückstellungsverfahrens sahen sich aber zu einer gesetzlich zwingend begründeten und damit unausweichlichen „Zugriffsgemeinschaft“ zu Gunsten fiskalischer Interessen verbunden. Der Rücknehmer musste

nämlich dem Fiskus gegenüber für die noch nicht ordnungsgemäß entrichteten Steuerschuldigkeiten des Rückstellers die persönliche, wenngleich betragsmäßig begrenzte, Haftung übernehmen. Den Ausgleich zwischen den (Zwangs-)„Partnern“ überließ man zivilrechtlichen Instrumenten, wie derartige Gesamtschuld- und Haftungsverhältnisse zumal in den besonderen Verkehrssteuern damals wie heute rechtskreistypisch waren und sind. So schulden Geschenkgeber wie Geschenknehmer gemeinsam und zu ungeteilter Hand die Schenkungssteuer, wie auch Veräußerer und Erwerber einer inländischen Liegenschaft die Grunderwerbsteuer. Die (fiskalische) „Zweckmäßigkeit dieses Ausbaus“ (der Rückstellungsgesetze) liegt auf der Hand; die, zumindest an ihrer Wurzel, an sich freiwillige Verbundenheit in sonstigen Gesamtschuld- und Haftungsverhältnissen allerdings auch. Der Gesetzgeber hat sich damals jedenfalls auf keinerlei Sachgesichtspunkte berufen können, als er diese steuerschuldrechtliche Zwangsgemeinschaft von Rücksteller und Rücknehmer begründet hat. Nur die, im Übrigen zivilrechtlich geleitete, Rückstellung als solche war der Ansatzpunkt für ein, demgegenüber unausweichliches, öffentlich-rechtliches Haftungsverhältnis zwecks Minderung der Gefahr diesbezüglicher Steuerausfälle.

III. DAS GELEBTE STEUERRECHT DER RÜCKSTELLUNGEN

A. Vorbemerkungen und Anmerkungen zur Steuerbefreiung

In der Folge soll dargestellt werden, wie die eben erörterten steuerrechtlichen Normen von der Verwaltung, auch unter Beachtung der Rechtsmeinungsvorgaben seitens des Verwaltungsgerichtshofs, umgesetzt wurden. Hauptkenntnisquellen hierzu sind die Rechtsprechung und die Literatur in den einschlägigen Fachzeitschriften. Auf bedeutsame Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) konnte auch zurückgegriffen werden. Die Erledigungspraxis der nachgeordneten Dienststellen, so vor allem der Finanzlandesdirektionen (FLD'n), war jedoch nicht erhebbar, da diese Quellen so gut wie zur Gänze der Skartierung zum Opfer gefallen sind. Dennoch dürfte sich dieser Mangel in der Erkenntnissicherheit kaum bemerkbar machen, weil das sonstige Material „dicht“ und damit ergiebig genug ist, um die geläufigen Rechtspositionen aller Beteiligten nicht nur im Sinne des Gesollten aufhellen zu können. Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs, welche die Handhabung des Steuerrechts in Rückstellungsangelegenheiten betreffen, sind überdies nicht aufzufinden gewesen; dies ungeachtet der Tatsache, dass dieser Gerichtshof sehr wohl mit der Rückstellungsgesetzgebung als solcher befasst war.

Ein Sonderrecht, das heimgekehrten Emigranten eine mehr oder weniger umfangreiche Steuerfreiheit außerhalb der einschlägigen Gesetzgebung zuerkannte, ist neben der eigentlichen Rückstellungspraxis, auf die noch eingegangen werden wird, nicht nachweisbar. Ein dahingehender Geheimerlass des BMF „geisterte“ zwar durch die Öffentlichkeit, das Fachschrifttum ließ sich jedoch seitens des Ministeriums überzeugen, dass es sich dabei um ein haltloses Gerücht handelte; auch die in § 31 des damaligen EStG vorgesehene Möglichkeit, erwünschte Zuzüge aus dem Ausland durch Steuerpauschalierungen zu fördern, sollte auf die Fälle der Rückkehr von Österreichern nicht anwendbar gewesen sein.¹⁹ Einzig und allein das Opferfürsorgegesetz (OFG) sah ab dem Veranlagungszeitraum

¹⁹ So jedenfalls die Beauskunftung der Redaktion der SWK seitens des BMF (SWK 1952, A IX, 116).

1948 einen Freibetrag bei der Einkommensteuer für NS-Opfer vor; diese Regelung lebt im gegenwärtigen § 105 EStG wesensmäßig fort. Ansonsten wurde nur die, in ihren Grundzügen bereits gewürdigte, allgemeine steuerliche Belastungsfreiheit für Rückstellungen und diesbezügliche Entschädigungen gewährt. Die Meinung, Rücknehmer oder sonst Entschädigte hätten schlechthin „keine Steuern zu bezahlen gehabt“, ist so nicht nur rechtlich unbelegbar, sondern auch tatsachenwidrig. Nur aus dem, später noch zu erörternden, seltsamen Konstrukt, den Rückstellungsakt als solchen als (entgeltliche) „Rückanschaffung“ des entzogenen Vermögens sehen zu wollen, folgte die Begünstigung einer steuerfreien Aufwertungsmöglichkeit beim Rücknehmer. Dem stand aber der gegenläufige und ebenso rechtsferne Vorteil des Rückstellers gegenüber, seinen „Verlust“ aus der vollzogenen Rückstellung steuerlich geltend machen zu können. Darauf wird später noch einzugehen sein.

Die Abgabenbefreiung im Rückstellungsverfahren war zunächst von einer „unverzüglichen“ Anzeige abhängig. Eine solche sollte gemäß § 13 Abs 2 des dritten RStG nicht mehr vorliegen, wenn der Abgabepflichtige den Abschluss eines Rückstellungsvergleiches erst nach einem Jahr angezeigt hatte. Der Anspruch auf die diesbezügliche Abgabenbefreiung ging damit verloren.²⁰ Die Abgabenfreiheit bereits auf Grund des ersten RStG erstreckte sich nicht auf Vorgänge, für die eine Abgabepflicht auch entstanden wäre, wenn die Entziehung nicht stattgefunden hätte.²¹

Die Abgabenfreiheit nach § 29 Abs 3 des dritten RStG war weiters auf Vergleiche beschränkt, die ein Verfahren vor der Rückstellungskommission oder wenigstens eine endgültige Entscheidung einer Kommission entbehrlich machten²². Diese Vorschrift lautet: „Die Abgabenfreiheit erstreckt sich auch auf gerichtliche oder außergerichtliche Vergleiche, Verzichte und Anerkenntnisse gemäß § 13, falls diese rechtzeitig angezeigt wurden und die zur Entgegennahme der Anzeige berufene Bezirksverwaltungsbehörde bestätigt, dass über das den Gegenstand des Vergleiches bildende Vermögen eine Vermögensanmeldung nach § 4 Vermögensentziehungs-Anmeldeverordnung, B. G. Bl. Nr. 166/46, vorliegt.“ Die Steuerfreiheit nach § 7 des dritten RStG betreffend rückgeführte Erträge galt auch für

20 VwGH 3. 7. 1951, ZI 1820/50, Slg 435 F.

21 VwGH 11. 7. 1951, ZI 2679/50, Slg 445 F.

22 VwGH 25. 9. 1951, ZI 544/51, Slg 458 F.

Rückstellungen nach dem ersten RStG, also für Fruchtziehungen aus Vermögenswerten, die bis dato unter öffentlicher Verwaltung gestanden waren.²³

Die auf Grund des dritten RStG mit Erfolg durchgeführte Anfechtung einer Vermögensentziehung gab aber keinen Anspruch auf die Erstattung von Steuern, die auf Grund eines Rechtsgeschäftes entrichtet worden waren, mit dem der Entzieher das entzogene Vermögen an einen Dritten veräußert hatte, der es nunmehr dem geschädigten Eigentümer zurückstellen musste.²⁴ Die geglückte Anfechtung einer Entziehungshandlung stellte nicht zugleich die Anfechtung der vom Entzieher mit seinen Nachmännern, auch den rückstellungspflichtigen Erwerb, abgeschlossenen Rechtsgeschäfte dar. Sie erzeugte vielmehr im Verhältnis zwischen dem letzten Erwerber und seinen Rechtsvorgängern nur einen, dem Gewährleistungsanspruch nachgebildeten, Regressanspruch, und somit war § 5 Abs 5 StAnpG auf die Rechtsbeziehung zwischen dem letzten Erwerber und seinen Vorgängern nicht anwendbar. Das Steueranpassungsgesetz (StAnpG) sah in dieser Bestimmung eine generelle Rückerstattungsklausel für Steuern vor, die auf Grund eines nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäftes erhoben worden waren; eine Entsprechung dazu findet sich in der gegenwärtigen Bundesabgabenordnung nicht. Die Anfechtungslosigkeit nach den Rückstellungsgesetzen bezog sich so gesehen nach der Rechtsmeinung des VwGH nur auf das Verhältnis zwischen dem unmittelbar Rückstellungsverpflichteten und dem Rückstellungsberechtigten. Hatte der Erstere von einem Vormann erworben oder war es gar zu einer ganzen Zwischenkette von Erwerben gekommen, so sollte es einzig und allein Sache dieser Personen sein, sich (zivilrechtlich) untereinander auszugleichen. Dieser Rechtsstandpunkt vermag zeitgenössisch nicht zu überzeugen: Denn § 5 Abs 5 StAnpG sah eben damals die Rückerstattung sämtlicher Abgaben vor, die zufolge der Rückabwicklung eines nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäftes so gar nicht angefallen wären. Das Konzept der Anfechtungslosigkeit nach den Rückstellungsgesetzen hätte aber bedeutet, dass die erfolgreiche Durchsetzung dieses Anspruches auch alle Zwischenerwerbe zunichte hätte machen müssen. Diesbezügliche Abgaben wären dann auch zu erstatten gewesen.

²³ VwGH 6. 6. 1952, ZI 1104/50, Slg 597 F.

²⁴ VwGH 26.5.1954, ZI 22/54, Slg 957 F.

Die Beschwerdeführerin berief sich in ihrem Vorbringen in der zu FN 24 zitierten Entscheidung allerdings auf das Erkenntnis Slg 610 F, in dem der VwGH festgestellt hatte, dass die Republik Österreich grundsätzlich verpflichtet sei, Abgaben, die das Deutsche Reich auf (nunmehr wieder) österreichischem Gebiet zu Unrecht eingehoben hatte, zurückzuerstatten.²⁵ Mit der Bejahung dieser Frage sollte aber nicht ausgesprochen sein, in welchen Fällen eine solche Erstattung zu gewähren sein sollte. Dies blieb vielmehr den allgemeinen steuerschuldrechtlichen Regeln vorbehalten. Das, in der Slg zu 610 F wiedergegebene, Urteil spricht nur den allgemeinen Grundsatz aus, dass die Erstattung von Steuern – so sie überhaupt gesetzlich vorgesehen ist (!) – nicht dadurch gehindert wird, dass das Deutsche Reich als Hoheitsträger zwischenzeitig untergegangen ist. Mit anderen Worten: War auf dem nunmehrigen Gebiet der Republik Österreich zur reichsdeutschen Zeit ein Steueranspruch entstanden, und musste dieser aus besonderen steuerschuldrechtlichen Gründen, etwa aus dem oben erwähnten § 5 Abs 5 StAnpG heraus, rückabgewickelt werden, so konnte sich die Republik Österreich nicht mit dem Argument aus der Verantwortung stehlen, die seinerzeitige Steuerleistung wäre ihr gar nicht zugute gekommen. Denn die diesbezügliche Rechtsüberleitung ließ nach der – wohl zutreffenden – Rechtsansicht des Gerichtshofs nicht nur den Schluss auf die grundsätzliche und allgemeine Weitergeltung des reichsdeutschen Steuerrechts in der wieder erstandenen Republik Österreich zu, sondern bedeutete auch den gesetzgeberischen Willen, dieses Recht auf Sachverhalte anzuwenden, die sich zuvor auf dem angegliederten Gebiet ereignet hatten. Tatsächlich wurden Abgaben, die noch aus reichsdeutscher Zeit geschuldet wurden, laufend von der Finanzverwaltung der Zweiten Republik bemessen und eingehoben. Diese Art der Rechtsnachfolge wurde wohl nicht als unangenehm empfunden.

Für den Anspruch auf die Steuerbefreiung für rückgestellte Erträge nach § 7 des dritten RStG machte es schließlich keinen Unterschied, ob die Rückstellung auf Grund eines Rückstellungserkenntnisses, eines gerichtlichen Vergleiches oder einer außergerichtlichen, sei es vor, sei es nach der Kundmachung des Gesetzes, getroffenen Vereinbarung durchgeführt worden war. Diese besondere, nur die Erträge erfassende, Steuerbefreiung setzte auch nicht die Anmeldung des Rückstellungsvergleiches nach

²⁵ VwGH 7. 7. 1952, ZI 2/50, Slg 610 F.

§ 13 Abs 2 des Gesetzes voraus.²⁶ Ansonsten wäre auch das oben beschriebene Konzept der Einmalbesteuerung (beim unrechtmäßigen Erwerber) nicht durchzuhalten gewesen. Die Abgabenbefreiung des dritten RStG umfasste aber nur jene Rückstellungsvergleiche, durch die eine Entscheidung der Rückstellungskommission erspart werden sollte, nicht aber Vergleiche, die nach einer solchen rechtskräftigen Entscheidung die Rechtslage neu regelten. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass ein nachfolgender und anders lautender Vergleich ebenfalls vor der Rückstellungskommission abgeschlossen worden sein mochte.²⁷ Auch sonst waren die Steuerbefreiungen nach dem dritten RStG auf Vorgänge, die mit der Rückstellung des Vermögens oder der Erträge nur in einem mittelbaren tatsächlichen Zusammenhang standen, nicht anwendbar.²⁸ So wurde die Abgabenfreiheit nicht zuerkannt, sondern ein (steuerpflichtiger) Veräußerungsgewinn angenommen, wenn dem Rückstellungsberechtigten, der laut Rückstellungsvergleich vom Rückstellungsverpflichteten als unechter stiller Gesellschafter aufgenommen worden war, bei Liquidation der Gesellschaft über den buchmäßigen Stand seines Kapitalkontos hinaus eine Entschädigung zufloss.²⁹ Im anderen Fall wurde im Rückstellungsvergleich nicht nur die Aufnahme des Rückstellungsberechtigten in die OHG des Verpflichteten bedungen, sondern auch deren spätere Umwandlung in eine GmbH; auf diesen Akt sollte § 29 Abs 3 des dritten RStG nicht anwendbar sein, weil schon mit dem ersten Rechtsgeschäft die Zwecke der Rückstellungsgesetzgebung erreicht worden wären.³⁰

B. Fragen der steuerlichen Zurechnung

Grundsätzlich blieb der Rückstellungspflichtige abgabenrechtlich bis zur Rückstellung Subjekt des rückzustellenden Unternehmens, und zwar auch dann, wenn das Unternehmen unter öffentlicher Verwaltung stand.³¹ Die

26 VwGH 5.11.1954, ZI 1267/52, Slg 1031 F.

27 Observer 1955, 172 F. und SWK 1955, A IX, 78 zu VwGH 30. 3. 1955, ZI 507/53; VwGH 28. 3. 1956, ZI 601/54, Observer 1956, 186.

28 VwGH 27. 5. 1955, ZI 657/53, Slg 1168 F; VwGH 29. 6. 1955, ZI 2602/53, Slg 1205 F.

29 VwGH 27. 5. 1955, ZI 657/53, Slg 1168 F.

30 VwGH 29. 6. 1955, ZI 2602/53, Slg 1205 F.

31 VwGH 22. 2. 1952, ZI 2612/51, Slg 548 F.

Parteien des Rückstellungsverfahrens hatten allerdings die rechtsgestaltende Möglichkeit, einen ihnen genehmen Zeitpunkt (zwischen dem 27. April 1945 und der tatsächlichen Rückstellung) für die Beseitigung des angefochtenen Erwerbes zu wählen, wobei die Finanzverwaltung an diese Wahl gebunden sein sollte.³²

War bei der Einheitsbewertung das, auf Grund eines Rückstellungsgesetzes erstattete, Vermögen dem geschädigten Eigentümer erst für den der Rückstellung folgenden Jahresersten zuzurechnen,³³ so bezogen sich § 4 Abs 3 und § 18 des Vermögensabgabegesetzes nicht auf die Einheitsbewertung, sondern setzten vielmehr nur für die Veranlagung der Vermögensabgabe, der Vermögenssteuer und der Aufbringungsumlage in den Fällen einer Vermögensrückstellung eine vom Einheitswert abweichende Bemessungsgrundlage fest.³⁴ § 4 Abs 3 leg cit schrieb so die Zurechnung von nach dem 12. März 1938 entzogenem Vermögen bei jenem vor, dem es zurückgestellt wurde. § 18 leg cit verwies bezüglich der, auf den Beginn des Jahres 1948 vorzunehmenden, Neuveranlagung auf § 4 Abs 3. Rückstellungen wirkten steuerlich grundsätzlich erst mit ihrem tatsächlichen Vollzug. Für das Gebiet der Vermögensbesteuerung, also zumal der Vermögensabgabe, der Vermögenszuwachsabgabe und der Vermögenssteuer, ist jedoch ihre Wirkung durch Gesetz auf den 1. Jänner 1948 zurückbezogen worden, soweit sie nicht schon vor diesem Tage erfolgt waren.³⁵ Ertragsteuerrechtlich war damit der tatsächliche Vollzug der Rückstellung maßgebend, sofern nicht ein früherer, aber nicht vor dem 27. April 1945 gelegener, Tag von den Parteien des Rückstellungsvorganges einvernehmlich festgelegt wurde. In der Vermögensbesteuerung war dagegen der, sodann fiktiv angenommene, „späteste“ Rückstellungszeitpunkt der Beginn des Jahres 1948. Damit nahm der Gesetzgeber unter Umständen zeitlich wie betragsmäßig erhebliche, Rückwirkungen in der steuerlichen Belastung bewusst in Kauf. In Ansehung der Vermögens- und der Vermögenszuwachsabgabe wurden die Rücknehmer überdies so gestellt, als wären sie es gewesen, die nach dem „Anschluss“ ihr Vermögen, vor allem aber neu

32 Vgl den Erlass des BMF vom 17. 11. 1950, ZI 82.562–9/50, AÖFV 1950, Nr 234, wiedergegeben in SWK 1950/51, A IX, 88.

33 VwGH 18. 9. 1953, ZI 33/53, Slg 810 F.

34 VwGH 18. 2. 1955, ZI 3089/52, Slg 1109 F.

35 VwGH 12. 3. 1954, ZI 788/53, in SWK 1954, A IX, 57.

angeschaffte Luxusgüter, wie Schmuck, Jachten und Sammlungen, sowie sonstige Luxus- und Kunstgegenstände, hätten genießen können (das war der, die eigentliche Vermögensteuer in ihren Bemessungsgrundlagen erweiternde, besondere Steuergegenstand der einmaligen Vermögensabgabe) oder als wäre ihnen (von Anfang an) ein Vermögenszuwachs aus der NS-Ära oder der ersten Nachkriegsjahre zugute gekommen (das war der Steuergegenstand der – ebenso einmaligen – Vermögenszuwachsabgabe). Auf diese Unstimmigkeiten, die auf ein un-(sach-)gerechtes „Sühneopfer“ zumal rassistisch Verfolgter für das NS-Regime hinausgelaufen sind, wird gegen Ende dieser Untersuchung zu IV.D. noch zurückzukommen sein.

In Bezug auf die speziellen Verkehrsteuern wurde dagegen das rückstellungsrechtliche Konzept der Anfechtungsichtigkeit schlüssig weiterverfolgt: Der ausländische Erbe eines ausländischen Erblassers sollte mit einem inländischen Betriebsvermögen erbschaftssteuerpflichtig sein, sofern der Erblasser dessen Rückstellung nach dem dritten RStG noch vor seinem Tode beantragt hatte; dies hätte auch für den Fall zu gelten, dass das Rückstellungsverfahren am Todestag noch nicht abgeschlossen war.³⁶ Die Beschwerdeführerin bestritt das die Erbschaftssteuerpflicht auslösende Vorhandensein eines Betriebsvermögens im Inland, obwohl sie nach dem Tod des Erblassers in das von ihm angestrebte Rückstellungsverfahren eingetreten war. Ob dann die Rückstellung in natura erfolgte und wie lange das Verfahren dauerte, war demgegenüber belanglos. Entscheidend sollte vielmehr sein, dass der Erblasser oder der Beschwerdeführer als dessen Rechtsnachfolger mit der Geltendmachung seines Rückstellungsbegehrens die Nichtigkeit des seinerzeitigen Entziehungsgeschäftes betätigt hatte. Sodann musste er aber auch ein entsprechendes Vermögen für sich gelten lassen.³⁷ Dieser Entscheidung ist die Schlüssigkeit nicht abzuspüren. Auch eckt sie insofern nicht an das allgemeine Gerechtigkeitsempfinden an, als der ursprünglich rückstellungsberechtigt Gewesene keiner politischen oder rassistischen Verfolgung in der NS-Zeit zum Opfer gefallen war.

Entzogenes Vermögen war aber ansonsten, also vor allem für Zwecke der laufenden Ertrags- und Betriebsbesteuerung, vor der Rückstellung steuerrechtlich (noch) nicht als Eigentum des geschädigten Rückstellungswerbers anzusehen; die Bestellung eines öffentlichen Verwalters änderte

³⁶ VwGH 2. 3. 1955, ZI 496/54, Slg 1114 F.

³⁷ VwGH 21. 3. 1951, ZI 1405/50, Slg 369 F.

nichts an der steuerrechtlichen Zurechnung eines Unternehmens, auch wenn die Verwaltung erst später aufgehoben wurde.³⁸ Anders war der Fall gelagert, wenn Tatsachen dargetan wurden, aus denen sich ergab, dass in Wirklichkeit nicht oder an einem anderen Tage zurückgestellt wurde.³⁹ Die inländische Niederlassung einer deutschen GmbH konnte weder durch die Bestellung eines öffentlichen Verwalters, noch durch die Erhebung von Ansprüchen auf Rückstellung der Anteile an ihren früheren inländischen Eigentümer im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig werden.⁴⁰ Ob im Falle einer Rückstellung entzogenen Vermögens Steuerguthaben des Rückstellungspflichtigen auf den Rückstellungsberechtigten übergingen, sollte sich nach dem Inhalt des Rückstellungserkenntnisses richten.⁴¹ All diese Entscheidungen bewegten sich durchaus im System der damaligen und gegenwärtigen Zurechnungs- und Steuersubjektkriterien; dies vor allem vor dem Hintergrund der zivilrechtlich gewählten Konstruktion einer „Anfechtungsichtigkeit“ in Rückstellungsfällen.

C. Rückstellungen und Steuerverfahrensrecht

1. Die Wiederaufrollung von Veranlagungen aus der NS-Zeit und Billigkeitsfragen

Vielfach wurde seitens der Rückstellungsberechtigten versucht, durch Verfahrenswiederaufnahmen betreffend die Besteuerungszeiträume des unrechtmäßigen Entzugs das steuerliche Ergebnis zu beeinflussen. Dem wurde seitens des VwGH regelmäßig eine Absage erteilt. Der Umstand, dass die Erträge eines entzogenen Unternehmens für die Zeit vor dessen Rückstellung beim Rückstellungspflichtigen höher besteuert wurden, als sie beim Rückstellungsberechtigten zu versteuern gewesen wären, sollte etwa dem Rückstellungsberechtigten keinen Anspruch auf die Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens unter entsprechender Anpassung der Besteuerung an seine Verhältnisse vermitteln.⁴² Der Rechtsanspruch auf

38 VwGH 3. 10. 1952, ZI 2945/51, Slg 635 F.

39 VwGH 23. 11. 1956, ZI 1268/54, Slg 1534 F.

40 VwGH 18. 1. 1952, ZI 806/49, Slg 524 F.

41 VwGH 28. 11. 1952, ZI 2707/50, Slg 678 F.

42 VwGH 24. 10. 1952, ZI 895/50, Slg 650 F; auch kein Grund für eine Nachsicht aus Billigkeit: vgl FN 47: VwGH 30. 9. 1960, ZI 1188/58, Slg 2285 F.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 9 Abs 2 des dritten RStG war hingegen von den Voraussetzungen des § 24 Abgabenrechtsmittelgesetz (AbgRG) unabhängig und bezog sich auf das Vollstreckungsverfahren und auf das Verfahren, das zur Vorschreibung der bücherlich sichergestellten Abgaben sowie von Steuerstrafen in der NS-Zeit geführt hatte.⁴³ Die Wiederaufnahme des Verfahrens wegen derart bücherlich sichergestellter Abgaben im Sinne von § 9 Abs 2 des dritten RStG war schließlich nur dem obsiegenden geschädigten Eigentümer zugänglich, nicht aber einem im Rückstellungsverfahren Unterlegenen.⁴⁴ Die Beschwerdeführerin erfüllte in dem, zur voranstehenden Fußnote zitierten, Fall weder das Kriterium, Eigentümerin der Liegenschaft auf Grund eines Erkenntnisses der Rückstellungskommission zu sein, noch bestand an der Liegenschaft noch ein aufrechtes Pfandrecht nach der Meistgebotsberichtigung.

Die Rückstellung entzogenen Vermögens berechnete für sich gesehen jedenfalls nicht, die Besteuerung für die Jahre, in denen das Vermögen entzogen gewesen war, wieder aufzunehmen.⁴⁵ Dem zuletzt zitierten Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Entzieher eines Unternehmens war unbekanntes Aufenthalts, weshalb für die Jahre 1945 bis 1948 ein öffentlicher Verwalter bestellt wurde, der auch für den Entzieher die Steuererklärungen abgab und die Steuern bescheidgemäß abführte. Das Unternehmen wurde 1949 an die vier Rückstellungsberechtigten zurückgegeben. Diese beehrten nun, die gegen den Rücksteller ergangenen Festsetzungen aufzuheben, den Gewinn der betreffenden Jahre den nunmehrigen Gesellschaftern zuzurechnen und bei ihnen zu besteuern. Dies lehnte der VwGH deshalb ab, weil die Zurücknahme einer Steuerfestsetzung gemäß § 5 Abs 5 StAnpG gegenüber Sondervorschriften zurückzutreten habe, wobei er sich auf die salvatorische Klausel des nachfolgenden § 5 Abs 6 StAnpG berief. Eine solche sei darin gelegen, dass ein Betrieb bis zur Rückstellung einkommensteuerlich dem Entzieher zuzurechnen wäre, wie sich aus den §§ 5 und 7 des dritten RStG ergäbe. Das bereits erwähnte, rückstellungsgesetzlich eindeutig vorgegebene, Konzept der Einmalbesteuerung der Erträge aus dem rückzustellenden Vermögen beim Entzieher

43 VwGH 9.1.1953, ZI 532/52, Slg 697 F.

44 VwGH 2. 3. 1956, ZI 500/55, Slg 1375 F.

45 VwGH 10. 10. 1955, ZI 1899/53, Slg 1260 F; VwGH 15. 11. 1957, ZI 2501/55, Slg 1726 F.

ließ keinen Raum für eine anders lautende Entscheidung des VwGH. Dementsprechend war die Herausgabe solcher Gewinne an den Rückstellungsberechtigten bei diesem steuerfrei. In Anbetracht der Tatsache, dass das entsprechende Einkommen bereits bei dem Entzieher entstanden war und sich bei ihm zunächst wirtschaftlich niedergeschlagen hatte, war diese Vorgangsweise des Gesetzgebers zumindest rechtspolitisch vertretbar. Die Gegenposition hätte nur darin bestehen können, die rückgestellten Erträge bei den Rücknehmern zu deren individueller Tarifprogression steuerpflichtig werden zu lassen. Dieser Weg wurde offenbar aus Gründen einer vereinfachten Handhabung der Rückstellungsfolgen im Ertragssteuerbereich nicht beschritten, da dies die Wiederaufrollung der Veranlagungen bei den Rückstellern erforderlich gemacht hätte, um eine sonstige Doppelbesteuerung derselben Erträge bei Rückstellern und Rücknehmern zu vermeiden. Zutreffender, und dem zivilrechtlichen Konzept einer, *ex tunc* wirkenden, Anfechtungsichtigkeit entsprechender, wäre es allerdings gewesen, die Besteuerungen tatsächlich wieder aufnehmen zu lassen. Eine gewisse „Lieblosigkeit“ der steuerlichen Begleitbestimmungen in den Rückstellungsgesetzen wird auch hier augenfällig. Schutzinteressen des Fiskus (Haftung des Rücknehmers für die Steuerschulden des Rückgebers) und Gesichtspunkte der Verwaltungsvereinfachung (keine Wiederaufrollung der Besteuerung des Rückstellers) hatten offenbar Vorrang.

Auch Fragen der Billigkeit und eines entsprechend geleiteten Steuerhinterlassens spielten im Rückstellungswesen eine nicht unbedeutende Rolle, wie die nachfolgenden Erkenntnisse zeigen sollen. So konnte die Pflicht zur Rückstellung der Erträge entzogenen Vermögens durch eine Abschreibung der von diesen Erträgen vorgeschriebenen laufenden Sühneabgabe zu Gunsten des Entziehers berücksichtigt werden.⁴⁶ Der Beschwerdeführer war eine, nach den Maßstäben der Verbotsgesetze minderbelastete, Person, der für 1945 und 1946 eine laufende Sühneabgabe von 10% der Einkommensteuerschuldigkeit vorgeschrieben worden war. Die Gewinne aus diesen Jahren mussten aber dem Rückstellungsberechtigten ausgefolgt werden. Während es hinsichtlich der regulären Ertragsbesteuerung mit der Steuerschuldigkeit des Entziehers sein Bewenden haben sollte, konnte man demgegenüber das belastende Sondersteuerrecht für Täter

⁴⁶ VwGH 27. 5. 1955, ZI 1990/53, Slg 1170 F.

und Mitläufer der NS-Zeit schwerlich in den Rückstellungsvorgang mit einbeziehen. Soweit jedoch Erträge beim Rückstellungsverpflichteten seinerzeit wegen Zusammentreffens mit anderen Einkünften einem höheren Einkommensteuersatz unterlagen, als der Rücknehmer verhältnismäßig dem Rückgeber vergütete, sollte darin noch keine Unbilligkeit gelegen gewesen sein.⁴⁷ Dies war wohl die Angelegenheit des Entziehers, die auf die Allgemeinheit über einen Billigkeitserlass zu überwälzen, der VwGH eine Absage erteilte. Auch an diesem Fall zeigt sich die Preisgabe des Opfers der seinerzeitigen „Arisierung“ durch das öffentliche Recht: Oftmals auch erhebliche steuerliche Belastungsunterschiede auszugleichen, war nur mehr eine Frage der zivilrechtlichen Auseinandersetzung zwischen den Parteien des Rückstellungsverfahrens.

2. Die Anwendung der Haftungsbestimmungen für die Steuerschuldigkeiten des Entziehers

Hinsichtlich des, eingangs schon in seiner Eigentümlichkeit gewürdigten, steuerlichen Haftungsverbundes zwischen Rücksteller und Rücknehmer musste es naturgemäß zu Auseinandersetzungen zwischen den Abgabenbehörden und den Haftungspflichtigen kommen. Der VwGH legte die grundlegende Vorschrift des § 7 des dritten RStG von vornherein weit aus: Das Entstehen Müssen für die Abgabenrückstände des Entziehers sollte etwa auch für Rückstellungen nach dem zweiten RStG gelten.⁴⁸ Die Haftung des geschädigten Eigentümers für die Abgabenrückstände aus der Zeit vor dem 27. April 1945 mit den zurückgestellten Erträgen zu begrenzen, die tatsächlich auf diese Zeit entfielen, wurde vom VwGH abgelehnt.⁴⁹ Über die Höhe der Haftung für Abgabenrückstände des Entziehers war auch bei Rückstellungen nach dem zweiten RStG nicht von der Rückstellungsbehörde, sondern von der Steuerbehörde abzusprechen.⁵⁰ Die Haftung des geschädigten Eigentümers für die auf die Erträge des zurückgestellten Vermögens entfallende Einkommensteuer trat unabhängig davon ein, wann die Erträge erzielt wurden; entscheidend sollte viel-

47 VwGH 30. 9. 1960, ZI 1188/58, Slg 2285 F; zur Wiederaufnahme in einem solchen Fall vgl FN 42: VwGH 24. 10. 1952, ZI 895/50, Slg 650 F.

48 VwGH 13. 6. 1952, ZI 2976/50, Slg 598 F.

49 VwGH 13. 6. 1952, ZI 2976/50, Slg 598 F.

50 VwGH 13. 6. 1952, ZI 2976/50, Slg 598 F.

mehr sein, in welchem Jahr sie zu besteuern waren. Die bis zu dem Stichtag 27. April 1945 gegebene Beschränkung der Haftung auf die rückgestellten Erträge sollte daher hinsichtlich der laufend veranlagten Steuern nur jene Veranlagungszeiträume betreffen, die *vor* diesem Stichtag geendet hatten. Bezüglich der Einkommensteuer des Jahres 1954 galt somit bereits die, auf das Vermögen erweiterte, Haftung.⁵¹

Im Fall eines Rückstellungsvergleiches bildete die auf Grund des Vergleiches erbrachte Leistung den Gegenstand der Rückstellung. Handelte es sich um Abgabenrückstände, die auf die Zeit seit dem 27. April 1945 entfielen, so war der Wert dieser Leistung insgesamt für die Grenze der Haftung des geschädigten Eigentümers bestimmend.⁵² Die Haftung des geschädigten Eigentümers für die Steuerrückstände des Entziehers hing nicht davon ab, ob die rückständigen Steuern auf rückgestellte oder auf nicht rückgestellte Erträge entfielen, sofern sie nur insgesamt in der Rückstellung „Platz fanden“.⁵³ Auch galt allgemein der – noch heute rechtsgültige – Satz: Wer für eine Steuer haftet, kann zur Zahlung herangezogen werden, auch ohne vorher alle Möglichkeiten, die Steuer beim Steuerschuldner einzubringen, ausgeschöpft zu haben.⁵⁴ Bezugnehmend auf die vorzitierte Spruchpraxis des VwGH, so sich auf die Erkenntnisse Slg 598 F und Slg 634 F stützend, führte das BMF aus, dass der Rückstellungsberechtigte für Abgabenrückstände aus der Zeit vor dem 27. April 1945 bis zur Höhe der rückgestellten Erträge unabhängig davon haftete, ob die rückständigen Abgaben auf die rückgestellten oder nicht rückgestellten Erträge oder auf das entzogene Vermögen selbst entfielen. Es war also eine reine Betrags- und Herkunftsbezogenheit der Haftungsmittel entscheidend, nicht dagegen irgendeine Zuordenbarkeit nach sachlichen oder auch zeitlichen Gesichtspunkten. Für die Haftung sollte es auch nicht maßgebend sein, ob überhaupt Erträge zurückgestellt worden waren, oder nur das entzogene Vermögen oder ein Teil dessen. Erträge in diesem Sinn waren auch im Unternehmen stehen gebliebene Beträge, die den Wert des Betriebsvermögens erhöht hatten.⁵⁵ Alles, was an Erträg-

51 VwGH 12. 9. 1952, ZI 2522/50, Slg 621 F; vgl. auch SWK 1952, A IX, 172.

52 VwGH 12. 9. 1952, ZI 2522/50, Slg 621 F.

53 VwGH 3. 10. 1952, ZI 2107/50, Slg 634 F.

54 VwGH 10. 10. 1952, ZI 1841/51, Slg 640 F.

55 BMF 25. 11. 1952, ZI 90.203-8/52, AÖF 1952, Nr 280.

nissen rückgestellt wurde, war damit ein „Haftungsfonds“ für die Steuerschuldigkeiten des Rückstellers. Die Haftung war insoweit nicht gegeben, als sie in der vollzogenen Rückstellung der Erträge insgesamt keine Deckung fand und sich auf Steuerschuldigkeiten des Rückstellers bezog, die vor dem 27. April 1945 entstanden waren. Für Steuerschuldigkeiten, die sich ab diesem Stichtag ergeben hatten, musste der Rücknehmer dagegen mit der gesamten Rückstellungsmasse einstehen, gleichviel, ob diese durch vorenthaltene Gewinne oder durch die Vermögenssubstanz als solche gebildet wurde. Stets war daher die Haftung mit der Höhe der tatsächlich erfolgten Rückstellung begrenzt. Für „alte“, das heißt vor dem 27. April 1945 gelegene, Steuerschuldigkeiten des Rückstellers musste allerdings nicht mit der gesamten Rückstellung, also auch mit dem rückgestellten Vermögen, sondern nur mit den rückgestellten Erträgen gehaftet werden. Für danach aufgetretene Steuerschulden bildete die Rückstellungsmasse als Ganzes und unterschiedslos das maßgebliche Haftungspotential. In jedem Fall war es jedoch bedeutungslos, aus welchem Rechtsgrund die betreffenden Steuerschuldigkeiten erwachsen waren, das heißt ob sie der Rücksteller aus dem entzogenen Vermögen oder aus dessen Früchten geschuldet hatte und ob sie auf Vermögensteile oder auch Erträge entfielen, die tatsächlich rückgestellt wurden. Maßgebend war lediglich, dass die so haftungsverfangenen Steuerschuldigkeiten in der effektiven Rückstellung der Erträge (vor dem Stichtag) oder in der gesamten Rückstellung (ab dem Stichtag) Deckung fanden.

Diese allgemeine Steuerhaftung nach § 7 des dritten RStG war ausgeschlossen, wenn die Rückstellung nicht unter eines der ersten drei („allgemeinen“) Rückstellungsgesetze fiel, sondern Regulationsgegenstand eines besonderen Rückstellungsgesetzes war, wie dies bei einem, in der NS-Zeit entzogenen, Urheberrecht der Fall sein sollte.⁵⁶ Dem Einwand, die Erträge, die während der Zeit der öffentlichen Verwaltung angefallen wären, seien keine rückgestellten Erträge, weil sie sozusagen schon für den Rücknehmer selbst erzielt worden seien, wurde aber nicht gefolgt. Die Besteuerung des Rückgebers reichte eben bis zur tatsächlich-wirtschaftlichen Rückführung des entzogenen Vermögens.⁵⁷ Für das Ausmaß der Haftung des geschädigten Eigentümers waren dementsprechend die

56 VwGH 30. 4. 1953, ZI 2373/52, in SWK 1953, A IX, 109.

57 VwGH 29. 5. 1953 ZI 79/52, in SWK 1953, A IX, 110.

steuerlichen Verhältnisse des Rückstellers maßgebend.⁵⁸ Die Haftung des geschädigten Eigentümers für Abgabenrückstände des Entziehers nach § 7 des dritten RStG war vom Finanzamt mit Bescheid geltend zu machen. Gegen diesen Bescheid war auch das Rechtsmittel der Beschwerde nach § 6 Abgabenrechtsmittelgesetz (AbgRG) gegeben.⁵⁹ Auch behauptete Treuhandkonstruktionen, denen zufolge gar nicht der Rückstellungspflichtige, sondern dessen Ehepartner Bewirtschafter des Vermögens und Bezieher der daraus erflössenden Einkünfte gewesen sein sollte, konnten die Haftung nicht abwenden.⁶⁰ Der geschädigte Eigentümer haftete nach § 7 des dritten RStG für den Betrag, um den sich die Einkommensteuer des Entziehers infolge der Einbeziehung der Einkünfte aus dem zurückgestellten Vermögen in die Bemessungsgrundlage erhöht hatte.⁶¹ Die Haftung war damit von der Zufallswirkung anderer Einkünfte und sonstiger steuermaßgeblicher Verhältnisse beim Entzieher abhängig. Eine Haftung für eine streng personenbezogen progressive Abgabe, wie es schon damals und zur Zeit des Deutschen Reiches die Einkommensteuer war, birgt dementsprechende Unwägbarkeiten, die in Kauf zu nehmen der Rückstellungs-Gesetzgeber wohl bereit gewesen ist. Der Vollziehung und ihrer gerichtlichen Kontrolle kann daraus kein Vorwurf erwachsen. Es kann insbesondere nicht begründbar behauptet werden, die genannten staatlichen Gewalten hätten das, an seiner Wurzel sicher fragwürdige, Haftungssystem ihrerseits überspannt. Wenn demgegenüber ins Treffen geführt wird, der VwGH hätte die Grundrechtsgemäßheit dieser Haftung seitens des VfGH antragsmäßig prüfen lassen können, so beruht dieser Vorwurf wohl auf einem ahistorischen Grundrechtsverständnis. Auch der VfGH ist erst allmählich über eine gleichsam „mechanisiert-äußerliche“ Normprüfung an Hand der Grundrechte, so zumal des Gleichheitssatzes, in eine innere Sachlichkeitsprüfung von Normen hinaus- und hineingewachsen.⁶²

58 VwGH 27. 11. 1953, ZI 422/53, Slg 855 F; zu den Verhältnissen des Erwerbers vgl FN 108.

59 VwGH 26. 9. 1955, ZI 1890/53, Slg 1244 F.

60 VwGH 3. 11. 1961, ZI 1104/59, Slg 2524 F.

61 VwGH 21. 10. 1955, ZI 1252/53, Slg 1280 F.

62 Vgl zu der diesbezüglichen Entwicklung im Abgabenrecht sehr anschaulich etwa *Stoll*, Das Sachgesetzlichkeitsprinzip als Ausformung des Gleichheitsgrundsatzes, ÖStZ 1989, 188.

D. Grundsätzliches zur ertragssteuerrechtlichen Einordnung von Rückstellungsvorgängen und von Entschädigungen für Rückstellungsverzichte

1. Die Anfänge der diesbezüglichen Rechtsunsicherheiten

Erste literarische Abhandlungen zu diesem Thema finden sich ab der Jahresmitte 1948: Erörtert wurde, wie Abfindungen ertragsteuerlich zu behandeln wären, die vom Rückstellungspflichtigen an den Rückstellungsberechtigten dafür geleistet wurden, dass er auf seinen Anspruch verzichtete.⁶³ Die Seite des Abfindungsempfängers, also des an sich Rückstellungsberechtigten, sollte durch § 7 des dritten RStG hinlänglich, weil gesetzeskräftig, in Richtung einer Steuerfreiheit derartiger Leistungen geklärt sein. Diese pauschale Aussage übersieht jedoch, dass die angezogene Norm nur rückgestellte Erträge für steuerfrei erklärt hatte. Beim Verpflichteten hingegen sollte es darauf ankommen, wofür die fraglichen Aufwendungen erbracht worden waren: Zunächst wäre die Abfindung in einen Kaufpreis für Sachgüter umzudeuten. War die seinerzeitige Entziehung zu Unterwerten erfolgt, würde die Abstandszahlung vor allem auf die damals entzogenen Güter zu verrechnen sein; soweit die Güter noch vorhanden seien, sei sie auf diese Positionen zu aktivieren (zuzuschreiben), ansonsten als einmaliger Verlust abzuschreiben. Der verbleibende Rest der Abstandszahlung gelte bereits empfangene Erträge ab, danach werde ein allfälliger Firmenwert vergütet. Von dieser Rechtsauffassung wurde offenbar in einer Vielzahl von Rückstellungsvergleichen ausgegangen.

Rechtsfrieden war damit allerdings keiner verbunden. Die Finanzverwaltung vertrat nämlich in einem Erlass vom 17. Jänner 1949 eine andere Meinung: Demnach müssten Verpflichtungen zur Rückstellung entzogenen Vermögens und von Erträgen der privaten Sphäre des Rückstellers zuzuordnen sein und könnten nicht als Betriebsschulden passiviert werden. Der Vorgang sei steuerrechtlich wie eine Entnahme zu behandeln; werde die Rückstellung bei Körperschaften nicht aus Gewinnen oder Rücklagen gedeckt, sei eine (steuerneutrale) Herabsetzung des Nennkapitals durchzuführen.⁶⁴ Diese Ansicht stieß allerdings sogleich auf Kritik:

⁶³ Vgl. *Fritsch*, SWK 1947/48, A IX, 82.

⁶⁴ BMF 17. 1. 1949, Zl 61.087-9/1948, wiedergegeben in SWK 1948/49, A IX, 38.

Zum einen gäbe es bei Körperschaften keine Privatsphäre, hier müsse daher immer ein abzugsfähiger Betriebsverlust vorliegen. Zum anderen hätten Entnahmen zum Teilwert zu erfolgen, was zu hohen steuerpflichtigen Buchgewinnen führe. Dass überdies zwei Jahre nach Inkrafttreten der (allgemeinen) Rückstellungsgesetze rückwirkend die Rechtsmeinung des BMF zu gelten habe, sei eine Verletzung von Treu und Glauben. Letztendlich wären die (steuerfrei gestellten) Rücknehmer die Leidtragenden, weil sie für die Steuern des Rückgebers aus dem Betrieb hafteten, wenn der Zugriff auf sie erfolgsversprechender erschiene.⁶⁵

Nach Ansicht der SWK-Redaktion gehörten Kosten des Rückstellungsverfahrens zur Rückstellung selbst. Daher seien sie beim Rücknehmer nicht abzugsfähig, weil sie in Verbindung mit der steuerfreien Rückstellung stünden. Bei der Vermögensbesteuerung sollten diese Kosten jedoch selbstverständlich vermögensmindernd wirken.⁶⁶ Dem trat *Exinger*, als schon damals prominenter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, entgegen.⁶⁷ Der Rückstellungsberechtigte habe zivilrechtlich nie aufgehört, Eigentümer des entzogenen Vermögens zu sein, weshalb alle Aufwendungen im Zusammenhang mit einem entzogenen Betrieb schon deshalb Betriebsausgaben sein müssten. Der Entzieher sei als *falsus procurator* anzusehen, und Aufwendungen gegen einen solchen dürften keinen anderen Charakter haben, als beispielsweise Kosten für Rechtsstreitigkeiten der Gesellschafter oder gegen einen Prokuristen, die auch Betriebsausgaben darstellen würden. Außerdem könne die Rückstellung nicht als steuerfreier Vorgang gesehen werden, weil Abgaben aller Art vom Entzieher aufgerechnet werden könnten und der Geschädigte für betriebsbezogene Abgaben des Rückstellers haften würde. Zudem würde sich an der Steuerpflicht aus dem Betrieb nichts ändern, es wechsle lediglich das Steuersubjekt.

Als „Kuriosum“ bezeichnete die SWK-Redaktion weiters, dass das Finanzamt dem Rücknehmer für eine mitten im Jahr stattfindende Rückstellung die Verrechnung der anteiligen dreifachen AfA (Vorläuferin unserer vorzeitigen Absetzung für Abnutzung) verweigern wollte, weil ein Neuerwerb vorliege. Dabei wäre doch nach herrschender Ansicht der Finanzverwaltung der Berechtigte an die Buchwerte des Entziehers gebunden.

⁶⁵ SWK 1948/49, A IX, 71.

⁶⁶ SWK 1949/50, A IX, 73.

⁶⁷ SWK 1949/50, A IX, 142.

Mit: „Wie man's gerade braucht“, schließt der Beitrag unter Hinweis darauf, dass die Finanzverwaltung nur in dieser, für den Rücknehmer nachteiligen, Hinsicht, diesem ertragsteuerlich klar machen wollte, er habe seinen entzogenen Betrieb neu erworben. Erbschaftssteuerlich stehe die Finanzverwaltung aber auf dem Standpunkt, der Betrieb sei nie entzogen worden, und daher ein Erbfall auch dann eingetreten, wenn der Erblasser seinerzeit als vermögens-, weil auch sonst vollkommen rechtloses, Opfer der NS-Verfolgung sein Leben lassen musste.⁶⁸

2. Vermögen unter öffentlicher Verwaltung und das Fachgutachten Nr. 7

Der aus einem Betrieb im Sinne des § 4 Abs 1 EStG 1939 erzielte Gewinn war – für die Zeit der „Herrenlosigkeit“ – dem Einkommen des Unternehmers auch dann zuzurechnen, wenn das Unternehmen unter öffentlicher Verwaltung stand und der Rückstellungspflicht unterlag. Der öffentliche Verwalter hatte den auf diesen Gewinn entfallenden Teil der Einkommensteuer aus den Erträgen des Unternehmens für den Steuerpflichtigen zu entrichten. Das Ausmaß des Steuersatzes, den der Rückstellungsberechtigte dem Rückstellungspflichtigen zu leisten hatte, wurde späterhin durch die Verhältnisse des Rückstellungspflichtigen bestimmt.⁶⁹ Der Beschwerdeführer machte diesfalls geltend, dass sein rückzustellender Betrieb während des Rückstellungsverfahrens unter öffentlicher Verwaltung stand und er gemäß § 19 VerwalterG nur den notwendigen Unterhalt aus den Erträgen erhalte. Da er rechtlich wie tatsächlich nicht über die Gewinne des Unternehmens verfügen könne, seien sie auch nicht bei ihm steuerpflichtig. Außerdem wäre der Steuersatz der Rückstellungsberechtigten geringer, da es sich um mehrere Personen handelte. Dem hielt der VwGH entgegen, dass der Beschwerdeführer eben nicht die Verfügungsberechtigung verloren habe, denn nach § 6 Abs 1 VerwalterG übe der Verwalter die Rechte und Pflichten des „Verfügungsberechtigten“ aus. Die Zurechnung der Einkünfte beim Rückstellungsverpflichteten bis zur tatsächli-

⁶⁸ SWK 1949/50, A IX, 74; zur ErbSt vgl späterhin das Kapitel IV.A.

⁶⁹ VwGH 7. 12. 1951, ZI 1274/49, Slg 505 F; zur Versagung eines Billigkeitsanspruches, falls der Rückstellungspflichtige weniger ersetzt bekommen haben sollte, vgl VwGH 30. 9. 1960, ZI 1188/58, Slg 2285 F, sowie das Kapitel III.C.1. gegen Ende.

chen Rückstellung ergebe sich insbesondere aus § 5 Abs 3 und § 7 des dritten RStG; diese Bestimmungen seien nur verständlich, wenn der Rückstellungspflichtige bis zur Rückstellung das Steuersubjekt für die Einkünfte aus dem entzogenen Vermögen bliebe.⁷⁰ Dieses Erkenntnis Slg 505 F bewegt sich wiederum in dem gesetzlich vorgegebenen Rahmen, es mit der Besteuerung beim Rücksteller bewenden zu lassen. Kritik daran war bereits zu Ende von III.C.1. zu üben.

Das Fachgutachten Nr. 7 des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhand über die buchmäßige und steuerliche Behandlung von Rückstellungsvorgängen betreffend Betriebsvermögen traf schließlich die folgenden Aussagen:⁷¹

- Würden Vermögensschaften und ihre Erträge ohne Gegenleistung zurückgestellt, so läge beim Rückgeber ein steuerwirksamer Verlust vor; der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) hätte diesen Rechtsstandpunkt bereits anerkannt. Beim Rücknehmer wäre die Rückgabe dagegen steuerfrei. Verfahrenskosten wären für beide Seiten Betriebsausgaben, je nachdem, wer sie trüge.
- Würde die Rückstellung gegen eine Entfertigung erfolgen, so führte diese Zahlung beim Rückgeber zu einer Verminderung des Rückstellungsverlustes; sollte die Zahlung die Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens übersteigen, komme es beim Rückgeber zu einem Veräußerungsgewinn. Der Rücknehmer könne die Zahlung aber nicht als Betriebsausgabe geltend machen, weil sie im Zusammenhang mit einem steuerfreien Vermögenszugang stünde. Soweit sich die Zahlung aber auf Sachgüter beziehe, die nicht Gegenstand der Rückstellung wären (Investitionen des Rückgebers), würden aktivierungs- und abschreibungsfähige Anschaffungskosten vorliegen. Verfahrenskosten wären wiederum für die davon endgültig Betroffenen Betriebsausgaben.
- Komme es statt der Rückstellung zu einer Abstandszahlung des Entziehers an den Geschädigten, so wären zwei Fälle zu unterscheiden:
 - Sofern das Rückstellungsvermögen nicht mehr vorhanden sein sollte, wäre die Zahlung eine Schadenersatzleistung, die beim

70 Diesbezüglich verwies der VwGH auch auf sein Erk. vom 2. 3. 1951, Zl 306/50, Slg 352 F.

71 ABl WTHK 1951, 25.

Rücknehmer steuerfrei, und beim Rückgeber sogleich abzugsfähig wäre, wenn und soweit auch sonst eine Schadenersatzleistung abzugsfähig sein könne, insbesondere also bei einem (ehemaligen) Betriebsvermögen.

- Wäre das Rückstellungsvermögen noch vorhanden, so würde der Entzieher einen Kaufpreis nachzahlen, den er schon bei der widerrechtlichen Aneignung zu zahlen gehabt hätte. Diese Kaufpreisanzahlung sei aktivierungspflichtig und auf die Restnutzungsdauer der davon betroffenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Nur soweit die maßgebenden Teilwerte dadurch überschritten würden, läge (wiederum) ein Schadenersatz vor.

Eine Aufzahlung für den Firmenwert wäre bei einem nicht mehr bestehenden Betrieb Schadenersatz, ansonsten ebenso eine Nachzahlung, soweit der Firmenwert zum Entscheidungszeitpunkt nicht überschritten wäre, darüber hinaus aber gleichfalls ein Schadenersatz.

Dieses Fachgutachten, das eine, an sich unverbindliche, Leitlinie für die Rechtshandhabung seitens der Berufsangehörigen darstellte und darstellt – seine Adressaten waren und sind Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer und Steuerberater – war schon gar nicht von den Organen der Finanzverwaltung zu beachten. Es unterstellt jedenfalls dem Rückstellungsvorgang einen entgeltlichen Charakter, wenn behauptet wird, der Rücksteller erleide im Ausmaß der bei ihm abgehenden (Buch-)werte einen steuerwirksamen Rückstellungsverlust. Worauf sich diese Grundannahme – abgesehen von einer Rechtsansicht des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH) – zu stützen vermag, ist nicht weiter ersichtlich. Sie wurde in der Folge aber in Österreich herrschend, wie tieferstehend gezeigt werden soll. Jedenfalls muss es verwundern, weshalb die Rückstellung, oder treffender gesagt die Beseitigung eines bereits ursprünglich nichtigen Entziehungsaktes, einer entgeltlichen Vermögensveräußerung entsprechen soll. „Entgeltlichkeit ohne Entgelt“? Im – immerhin auch vorstellbar gewesenen – „typenreinen“ Fall leistet der Rücknehmer nichts; er gelangt nur, die Entziehung rückabwickelnd, in seine angestammten Rechts- und Wirtschaftspositionen. Dementsprechend wäre der Vorgang unentgeltlich im Sinne einer entgeltsfremden Schadenswiedergutmachung und hätte daher ebenso wenig einen „Buchverlust“ beim Rücksteller zur Folge, wie es auch nicht angehen kann, beim Schenker eines Betriebes einen steuerwirksamen Verlust zu unterstellen. Der Vorgang ist er-

tragsteuerlich vollkommen neutral zu sehen. Wie bereits eingangs in der Kritik an der (fehlenden) steuerlichen Grundkonzeption der Rückstellungsgesetze ausgeführt wurde, hätte sodann die unveränderte Buchwertfortführung beim Rücknehmer die notwendige Rechtsfolge sein müssen. Aber auch davon wurde abgewichen, wie noch zu verfolgen sein wird.

Überdies liegt das, in dem Fachgutachten Nr. 7 nicht näher bezeichnete, Gutachten des BFH letztlich neben der Sache. Hierin hatte der Gerichtshof nur dahingehend befunden, dass Rückstellungsverluste insofern möglich sein sollten, als der unmittelbar Rückgabepflichtige, etwa durch Zwischenerwerbe, mehr für das nun zu restituierende Vermögen aufgewandt hatte, als der Rücknehmer seinerzeit an Entgelt für das ihm abgepresste Vermögen erlösen hatte können. Hatte der Rücksteller von dem dazumal Enteigneten gegen Entgelt erworben, so minderte sich der Anspruch des Letztgenannten ohnedies und entsprechend.⁷² Hatte er dagegen nicht unmittelbar, also in Österreich zumal über die so genannte „Vermögensverkehrsstelle“ (VVST) zuvor „arisierter“ Güter entgeltlich angekauft, was vielfach um den Betrag eines Liquidationswertes erfolgt ist,⁷³ so hätte der nachfolgende und rückstellungsverursachte Verlust dieses Kaufpreises wiederum einer sondergesetzlichen steuerlichen Anerkennung bedurft. Die Rückstellung als solche war nichts anderes als eine, an ihrer Wurzel notwendig entgeltsfremde, Wiederherstellung des alten Besitzstandes. Das Konzept der deutschen Restitution war demgegenüber von dem Grundgedanken der Entgeltrückgewähr, aber auch der Abtretung eines Wiedergutmachungsanspruches seitens des Rücknehmers an den Rückgeber geprägt.⁷⁴ Das (dritte) österreichische Rückstellungsgesetz kennt eine „Gegenleistung“ des Rücknehmers grundsätzlich nur in Ansehung des seinerzeit, also auf Grund der „Arisierung“, zu seiner freien Verfügung bezahlten Entgelts.⁷⁵ Die Bezeichnung als „Gegenleistung“ darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass in Wahrheit kein neuerliches Kaufgeschäft, als vielmehr

72 Gutachten des BFH vom 22. 8. 1950, BFHE Band 54, 528.

73 Vgl dazu etwa *Witek*, Arisierungen in Wien, in: *Talos/Hanischn/Neugebauer* (Hrsg), NS-Herrschaft in Österreich, Wien 1988, 205, 209, die „Arbeit“ der Arisierungsabteilung der Österreichischen Kontrollbank dokumentierend.

74 Vgl (vorbildhaft) das Gesetz Nr. 59 der Militärregierung Deutschland, Amerikanisches Kontrollgebiet, über die Rückerstattung feststellbarer Vermögensgegenstände, bestätigt am 10. 11. 1947, insbesondere dessen (zentraler) Artikel 44.

75 So § 6 Abs 1 des dritten RStG.

die Rückgängigmachung des Vermögensentzuges in der NS-Zeit das grundlegende Ziel der Rückstellungsgesetze gewesen ist. Eine solche „Gegenleistung“ ist überdies in der Mehrzahl der Fälle gar nicht geflossen; die, der rassistischen Verfolgung entsprungenen oder von dieser „genährten“, Sondervermögensabgaben, wie JUVA und RFSt, verhinderten dies im Verein mit oftmals nur „auf dem Papier stehenden“ Forderungen, die eben dieses Papier nicht einmal wert waren.⁷⁶ Wiedergutmachungsansprüche gelangten ihrerseits nicht in die Rechtsgewalt des Rückstellers, sodass dieser auch abgesehen von schlichten Kaufpreisrückführungen keinerlei „Eintauschwert“ für das rückgestellte Vermögen zu verzeichnen hatte. „Ursprüngliche wie auch spätere Vorschläge für einen angemessenen Lastenausgleich in der Rückstellung wurden nie realisiert“.⁷⁷ So blieb es bei einem, niemals sondergesetzlich geleiteten, Regresssystem in Ansehung allfälliger Zwischenerwerbe vor der eigentlichen Rückstellung.

All diese Umstände legen es nahe, in der Rückstellung als solcher auch nach dem zeitgenössischen österreichischen Rechtsverständnis steuerlich einen entgeltsfremden und damit in des Begriffes weiterer Bedeutung unentgeltlichen Vorgang zu erblicken. Nicht einmal in jenen Fällen, wo es zur tatsächlichen Rückabwicklung eines ursprünglichen Kaufgeschäftes zwischen den Parteien kam, die sich nunmehr als Rücksteller und Rücknehmer gegenüberstanden, konnte von einem „Rückverkauf“ gesprochen werden. Ein solcher hätte die Willenseinigung der Beteiligten vorausgesetzt, welche rückstellungsrechtlich nicht einmal in jenen Fällen verlangt wurde, wo „bei einer Vermögensentziehung im übrigen die Regeln des redlichen Verkehrs eingehalten worden waren“; auch dann musste nämlich rückgestellt werden.⁷⁸ Auch wirtschaftlich gesehen war die Rückstellung nicht gleich bedeutend mit einer schlichten Rückabwicklung; hätte diese genügt, so wäre kein Bedarf nach einem so umfassenden Sonderrecht auszumachen gewesen, wie es tatsächlich vonnöten war.⁷⁹ Dieses Sonder-

76 Vgl zu der Problematik der so genannten „Sperrkonten“ den Bericht von *Bailer-Galanda* auf 87.

77 So wiederum *Bailer-Galanda*, in ihrem Bericht auf 99.

78 So § 5 Abs 2 des dritten RStG.

79 Dies bejaht auch *Graf* in seinem Gutachten *Die österreichische Rückstellungsgesetzgebung. Eine juristische Analyse. Veröffentlichungen der Österreichischen Historikerkommission. Vermögensentzug während der NS-Zeit sowie Rückstellungen und Entschädigungen seit 1945 in Österreich. Bd. 2. Wien – München 2003* auf 65.

recht hätte aber seinerseits von einem steuerlichen Sonderrecht begleitet werden müssen. Mit den, noch dazu in ihren Formulierungen sehr beiläufig anmutenden, Abgabenbefreiungen in den Rückstellungsgesetzen hat sich der historische Gesetzgeber gewiss seiner Verantwortung für die Gesamtbedeutung des Geschehens entzogen.

E. Grundlegendes zum Steuerrechtsverständnis gegenüber Rückstellungen seitens des Verwaltungsgerichtshofs

Dessen ungeachtet, dass sich Schrifttum und Verwaltungspraxis mit Entschädigungen in Rückstellungsfällen oder auch für unterbleibende Rechtsdurchsetzungen zu befassen gehabt hatten, war der eigentliche Rechtscharakter der Rückstellung als solcher, das heißt ohne Ansehung irgendwelcher zusätzlicher Leistungen, zunächst noch immer fraglich. Dem VwGH oblag es, mit einer bahnbrechenden Entscheidung im Jahre 1953 diesbezügliche Klarheit zu schaffen: hatte nämlich die Finanzverwaltung darin zwar einen Vorgang *sui generis* ausgemacht, und zögerlich eine gewisse Gewinnwirksamkeit, nämlich einen entsprechenden Buchverlust auf Seiten des Rückgebers, angenommen,⁸⁰ wollte sie auf Seiten des Rücknehmers einen Zwang zur Buchwertfortführung, so wie bei sonstigen unentgeltlichen Erwerben auch, erkennen. Dem trat der VwGH mit folgenden Überlegungen entgegen: „... denn die Rückstellung eines entzogenen Vermögens bezweckt nach der offenkundigen Absicht des Gesetzgebers nicht ein Geschenk an den Rückstellungsberechtigten, sondern die Wiederherstellung zu Unrecht gestörter Rechtsverhältnisse. Sie soll einen Anspruch des ‚geschädigten Eigentümers‘ befriedigen, der während der nationalsozialistischen Herrschaft allerdings nicht im Rechtsweg durchgesetzt werden konnte, der aber durch das betreffende Rückstellungsgesetz seine Klagbarkeit und damit auch einen entsprechenden Vermögenswert erlangt hat. Eine Leistung, die zur Erfüllung eines bestehenden Wiedergutmachungsanspruches erbracht wird, kann aber nicht als unentgeltlich bezeichnet werden“.⁸¹ So war folgendem System der Weg gebahnt: Entsprechend den grundlegenden Rechtsannahmen der Rückstellungsgesetze in

80 Siehe die Erlassfolge vom 17. 1. 1949 bis zum 2. 7. 1951, auf die sogleich in der Besprechung der Position des Rückstellungsverpflichteten zurückzukommen sein wird.

81 VwGH 9. 1. 1953, ZI 1340/51, Slg 696 F.

ihrer „Anfechtungslosigkeit“ tauschte der Rücknehmer seinen dementsprechenden Anspruch gegen das dafür erhaltene Rückstellungsvermögen; er schaffte also (entgeltlich) im Sinne eines Tauschgeschäftes an. Daher konnte der geschädigte Eigentümer das rückgestellte Vermögen zur Gewinnermittlung für den Rückstellungstag nach § 6 EStG zu Teilwerten, also mit betriebsspezifischen Verkehrswerten, bewerten, ohne nach § 5 ESt-DVO an die Bilanzwerte des Rückstellungspflichtigen gebunden zu sein.⁸² Dieser Sichtweise eines grundlegend entgeltlichen Vorganges wollte sich auch die Finanzverwaltung in der Folge nicht verschließen: Bewertete der Rücknehmer neu, käme ihm allerdings keine zusätzliche AfA zu, weil er ohnedies von wirtschaftlich richtigen Kosten ausgehe; anderes gelte freilich bei einer Buchwertfortführung, die auch unbedenklich sei, weil es sich um eine Eröffnungsbilanz handle.⁸³ Dem Rücknehmer standen damit wahlfrei, wenngleich im entsprechenden Veranlagungszeitraum der tatsächlichen Rückstellung zu betätigen, die Möglichkeiten einer (steuerfreien) Aufwertung auf die Tages(Teil-)Werte oder die Fortführung der bisherigen Buchwerte des Rückstellers zur Verfügung.

Kritische Anmerkungen finden sich dazu aber im Schrifttum: Zunächst sollte gezeigt werden, dass Rückstellungsakte ihrem Sinn und ihrer Abwicklung nach nicht entgeltlich wären, sondern vielmehr und eben Vorgänge eigener Art. Weiterhin wird abgewogen, dass es zwar unzumutbar erschiene, die niedrigen, „zum Teil geradezu räuberischen“, Arisierungsbuchwerte übernehmen zu müssen, es aber darüber hinaus zu dem Privileg einer Schillingeröffnungsbilanz käme, die andere Steuerpflichtige so nicht errichten dürften.⁸⁴ Dieser Kritik ist vor dem Hintergrund auch der damaligen *lex lata* vollauf zuzustimmen. Die Wiedererlangung seines Eigentums musste vorerst und als solche den Rücknehmer so stellen, wie sich das betreffende Vermögen zum Rückstellungszeitpunkt steuerlich befand; alles andere wäre ein Verstoß gegen das ertragsteuerliche Rückwirkungsverbot. Dieses war gemäß den §§ 5 und 7 des dritten RStG ungeachtet der nur zivilrechtlich (!) rückwirkenden Anfechtungslosigkeit zu beachten. Auch würde niemand auf die Idee verfallen, von einem Räuber

82 So eben der VwGH in der voranstehenden FN.

83 BMF 17. 6. 1955, Z. 106.490-9/54 in Observer 1955, 435 und SWK 1955, A IX, 108.

84 SWK 1953, A IX, 34.

entgeltlich, eben gegen Hingabe des Rückforderungsanspruches, „anzuschaffen“.

Das Problem dürfte in der Tat in den, in des Wortes vollster Bedeutung, „räuberisch niedrigen“, Buchwerten gelegen gewesen sein, die von dem Entzieher an sich mit zu übernehmen gewesen wären. Zwar hatte die Umstellungsverordnung aus 1938, durch die der Währungswechsel von Schilling auf Reichsmark (steuer-)rechtlich begleitet wurde, grundsätzlich eine steuerfreie Aufwertung gestattet,⁸⁵ doch wird diese Möglichkeit vielfach schon vor den Enteignungsvorgängen betreffend jüdisches (Betriebs-)vermögen ausgeschöpft worden sein; das ist bereits aus dem frühen Inkrafttretenszeitpunkt dieser Rechtsquelle zu erschließen.⁸⁶ Außerdem konnte diese Rechtswohlthat auch späterhin und effektiv nur dem Entzieher zugute kommen. Hatte ein Nutznießer der „Arisierung“ etwa nach 1938 von der Vermögensverkehrsstelle ein vordem von RM 60.000,- auf RM 100.000,- aufgewertetes Betriebsvermögen um nur RM 30.000,- „erworben“, so hätte der spätere Rücknehmer von dieser steuerfreien Aufwertung schon mangels damaliger Realisierbarkeit der so erhöhten Buchwerte nicht nur keinerlei Vorteil, sondern zudem noch den Nachteil gehabt, die ihm abgepressten stillen Reserven auch im Ausmaß der Abwertung von ursprünglich RM 60.000,- auf bloße RM 30.000,- des „Nutznießerpreises“ nach der Rückstellung im Verwertungsfall bei sich versteuern zu müssen!

Hier in vergleichsweise freier Rechtsschöpfung einen Ausgleich geschaffen und dem Rückstellungsberechtigten nicht die Versteuerung jener stillen Reserven zugemutet zu haben, die ihm vordem abgepresst oder gar entschädigungslos enteignet wurden, nicht aber von ihm gelegt worden waren, ist zweifellos ein Verdienst des Verwaltungsgerichtshofes; das darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass diesbezüglich allein der Gesetzgeber gefordert gewesen wäre.

Ansonsten folgte die Rechtspraxis dem, vor allem mit dem dritten RStG vorgegebenen, Konzept der steuerlichen Einmal erfassung der, wengleich rückgestellten, Erträge bei dem Entzieher, die beim Rückstellungsempfänger nicht nochmals besteuert werden sollten und somit

85 Vgl die §§ 3 und 33 der Umstellungsverordnung, RGBl 1938 I 982.

86 Bereits zwischen dem 31. März und dem 7. August 1938 „sollten“ die Geschäftsbilanzen in RM aufgestellt werden, danach „mussten“ sie es.

ausdrücklich steuerbefreit waren.⁸⁷ Kosten des Rückstellungsverfahrens wurden demnach beim Rückstellungsberechtigten voll zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen, wenn nach der Sachlage eine Rückstellung von Erträgen – auch von solchen, die im zurückgestellten Vermögen enthalten waren – nicht in Betracht kam.⁸⁸ Andernfalls waren sie den Erträgen zuzuzählen, deren Steuerbefreiung beim Empfänger die Geltendmachung etwaiger steuerwirksamer Abzüge darauf bei diesem steuersystematisch ausschließen musste.

Im außerbetrieblichen Bereich privater Mietshäuser musste ein strenges Zu- und Abflussprinzip ebenso beachtet werden, wie die Steuerunerheblichkeit der Vermögenssubstanz als solcher. Hauserhaltungskosten, welche der Rücknehmer dem Rückgeber erstattete, sollten bei diesem nur im Jahr der Verausgabung abgezogen werden können, mangels Verlustvortrags keinesfalls später. Beim Rücknehmer begründeten sie keine Abzugspost, da sie nach Meinung des Gerichtshofs nicht unmittelbar zur Erlangung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte (§ 9 des damaligen EStG), sondern zur Abstattung einer Kapitalschuld geleistet werden mussten.⁸⁹ Einen derartigen Kostenersatz beim Zahlenden zum Abzug zuzulassen, weil er immerhin seinem Wesen nach Werbungskosten abgilt und dafür beim Empfänger, also dem Rücksteller, nachträgliche Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (verringerte Werbungskosten) anzunehmen, wäre wohl die gelindere Lösung und eine, dem auch hierin geltenden Konzept der Einmalbesteuerung entzogener Erträge beim Entzieher gemäßere, Vorgangsweise gewesen. Die Sache war eben so gelegen, dass der Rücksteller seinerzeit Erhaltungsaufwendungen auf das Mietshaus grundsätzlich steuerwirksam, das heißt seine Bemessungsgrundlagen mindernd, getragen hatte. Der Rückersatz („negative“ Werbungskosten, nämlich gegenläufige Einnahmen) wäre damit bei ihm ebenso steuerwirksam, sodann nämlich seine Bemessungsgrundlagen erhöhend, zu erfassen gewesen, wie die Zahlung beim Rücknehmer selbst als Werbungskosten hätte abzugsfähig sein müssen. Erhaltungskosten bleiben solche auch dann, wenn sie im Zusammenhang mit der Rückstellung der davon betroffenen Vermögenssubstanz (rück-)fließen.

87 Siehe voranstehend die Abschnitte II.C. und III.C.

88 VwGH 20. 4. 1956, ZI 1278/55, Slg 1410 F; mit Verweis auf Slg 352 F und 386 F.

89 VwGH 16. 5. 1956, ZI 253/54, Observer 1956, 262.

F. Die steuerliche Behandlung des Rückstellungsverpflichteten

1. Die „Vereinheitlichung“ ursprünglich gegensätzlicher Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung

Schon vor dem oben stehend erörterten bahnbrechenden Erkenntnis aus 1953, demzufolge Rückstellungsvorgänge an sich „entgeltlich“ wären, hatte der VwGH buchmäßige Verluste, die sich aus der Verpflichtung zur Rückstellung entzogenen Vermögens nach dem dritten RStG ergaben, als gewinnmindernd oder verlustbildend anerkannt; dies allerdings nur insoweit, als sie den Vermögensstamm, nicht aber die Erträge betrafen.⁹⁰ Andernfalls wäre auch tatsächlich die Einmalbesteuerung dieser Erträge beim Entzieher zufolge der Steuerfreiheit beim Rückstellungsberechtigten in eine Doppelnichtbesteuerung umgeschlagen. Diesem Erkenntnis einer gewinnmindernden Wirksamkeit von Substanzverlusten zufolge durchgeführter Rückstellungen stand der bereits erwähnte Erlass des BMF vom 17. Jänner 1949 entgegen, der Rückstellungen der Privatsphäre zuzuordnen wollte.⁹¹ Dies hätte bedeutet, dass der seinerzeitige Entzieher den bei ihm zu verzeichnenden Vermögensabgang durch die Rückstellung ebenso wenig hätte geltend machen können, wie die Rückführung der zu Unrecht entzogenen Erträge. Dies stellte eine, auch gemessen an dem zeitgenössischen Steuerrechtsverständnis, ebenso systemlogische Entscheidung dar, wie die zwingende Buchwertfortführung beim Rückstellungsempfänger. So wie man von einem Räuber bei Rückführung des geraubten Gutes nicht entgeltlich „anschafft“, „veräußert“ dieser auch nicht steuerlich verlustbringend, wenn der ursprüngliche Rechtszustand wiederhergestellt wird. In diesem Sinne hängen allerdings die beiden Erkenntnisse aus den Jahren 1951 und 1953 in sich durchaus stimmig zusammen: Dem „Veräußerungsverlust“ auf Seiten des Räubers musste eine „Anschaffung“ durch den beraubt Gewesenen gegenüberstehen.

Ablösebeträge, die in Vermeidung einer Rückstellung nach dem dritten RStG geleistet wurden, waren steuerlich grundsätzlich als Anschaffungskosten zu berücksichtigen, soweit sie den Vermögensstamm betra-

⁹⁰ VwGH 2. 3. 1951, ZI 306/50, Slg 352 F; Observer 1956, 136.

⁹¹ Siehe die FN 64.

fen.⁹² Verluste, die sich aus der Verpflichtung zur Rückstellung von Gegenständen des Betriebsvermögens nach dem dritten RStG ergaben, waren auch bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer vom steuerpflichtigen Gewinn abzusetzen, soweit die Rückstellung den Vermögensstamm zum Gegenstand hatte.⁹³ In Reaktion auf diese beiden Erkenntnisse publizierte das BMF einen Erlass mit folgendem Inhalt:⁹⁴

Im Falle der Rückstellung eines entzogenen Vermögens sei nur jener Teil des sich buchmäßig infolge der Rückstellung ergebenden Verlustes steuerlich als gewinnmindernd zu behandeln, der durch die Rückstellung des „entzogenen Vermögensstammes“ erwachse. Ein vom Rücknehmer an den Rückgeber geleisteter Betrag in Höhe des seinerzeit dem Rücknehmer zur freien Verfügung zugeflossenen Kaufpreises sei gegen den Rückstellungsverlust des Vermögensstammes aufzurechnen, da er den Gegenwert des entzogenen Vermögensstammes darstelle. Als „Vermögensstamm“ wäre hierbei zu verstehen:

- bei Anlagegütern der Buchwert der tatsächlich rückgestellten Anlagegüter am Rückstellungstag, vermindert um während der Entziehung aktivierte und noch nicht abgesetzte Aufwendungen;
- bei Umlaufvermögen der Anschaffungspreis des Rückstellungspflichtigen im Entziehungszeitpunkt, vermehrt um Aufwertungen einer RM-Eröffnungsbilanz, vermindert um Teilwertabschreibungen und Entnahmen.
- Der Verlust, der sich durch das Ausscheiden von Anlagevermögen ergebe, könne überdies nie höher sein, als der Buchwert am Ausscheidungstag. Wenn die oben erwähnten Erkenntnisse des VwGH (aus 1951) zum Ausdruck brächten, dass zumal jener Verlust abzugsfähig sei, der dem Unterschied zwischen dem seinerzeitigen Kaufpreis des Erwerbers und dem Teil davon entspräche, der dem geschädigten Eigentümer zugeflossen wäre, so wären daraus keine steuerrechtlichen Folgen zu ziehen, weil sonst der berücksichtigungsfähige Verlust die betreffenden Buchwerte übersteigen könnte.
- Zum rückzustellenden entzogenen Vermögensstamm zählten auch nicht jene Teile des Buchwertes von Anlagegütern, die durch aktivierte

92 VwGH 13. 4. 1951, ZI 775/50, Slg 386 F.

93 VwGH 13. 4. 1951, ZI 2426/50, Slg 387 F.

94 BMF 2. 7. 1951, ZI 45.000-9/51, AÖF 1951, Nr 139.

Aufwendungen entstanden wären, die der Rückstellungspflichtige während der Entziehungszeit vorgenommen hätte; diese Werte beruhen nicht auf der seinerzeitigen Entziehung, sondern auf anderen Betriebsvorfällen.

- Der auf das Umlaufvermögen entfallende Teil des entzogenen Vermögensstammes sei mit jenem Betrag zu veranschlagen, der vom seinerzeitigen Kaufpreis des Entziehers darauf entfiel, also mit den damaligen Buchwerten.
- Eine Ablöse zwecks Verhinderung der Rückstellung sei insoweit gewinnmindernd, als sie den steuerlich beachtlichen Rückstellungsverlust bei tatsächlicher Rückstellung nicht übersteige. Der übersteigende Teil sollte als nachträglicher Kaufpreis zu aktivieren sein, soweit nicht aus dem entzogenen Vermögen erzielte Erträge abgegolten würden. Dem Einwand, dass es sich bei diesem übersteigenden Teil um Abwehrkosten handle, wäre entgegenzuhalten, dass gerade die Höhe der bezahlten Ablöse den Wert aufzeige, den der Entzieher dem entzogenen Vermögen beilege.
- Eine Erhöhung des Rückstellungsverlustes aus dem Titel eingetretener Geldwertänderungen könne mangels gesetzlicher Handhabe nicht anerkannt werden.
- Die Beweislast für die Höhe des Rückstellungsverlustes trage der Steuerpflichtige. Anwalts- und ähnliche Kosten seien nur mit jenem Teil abzugsfähig, der sich auf den beachtlichen Rückstellungsverlust beziehe.

Die Verwaltung war solcherart um den Umgang mit einem Rechtsfolgensystem bemüht, das ihr offenbar seitens des Verwaltungsgerichtshofs aufgezwungen worden war. Immerhin trat solcherart eine vermehrte Rechtssicherheit in den steuerlichen Belangen der Rückstellungen ein. Es fällt auf, dass auch bei einem, sodann rechtmäßigen, Behalten des enteigneten Vermögens ein Verlust angenommen werden sollte. Wie das? Wer sich mit dem Geschädigten dahingehend einigt, dass die Restitution gegen Zahlung einer Abstandssumme zu unterbleiben hat, der „schafft sodann tatsächlich und entgeltlich an“, und hätte den so aufgewandten (nachträglichen) Kaufpreis dementsprechend zu aktivieren. So wurde einem steuerwirksamen „Verlust“ aus Wirtschaftsgütern das Tor geöffnet, die der Entzieher in Wahrheit und von Rechts wegen endgültig behalten konnte.

Der VwGH hat allerdings diese Rechtsauffassung, gleichsam im Wechselspiel mit der Verwaltung, übernommen und ausgebaut: Beträge, die geleistet wurden, um eine Rückstellung zu vermeiden, seien – soweit sie den Vermögensstamm betroffen hätten – bei der Gewinnermittlung absetzbar. Allein die Abzugsfähigkeit könne nur solchen Leistungen zukommen, die an Stelle der Rückstellung der entzogenen Vermögensmassen, also nicht etwa deswegen erbracht würden, weil der ehemals bezahlte Kaufpreis zu niedrig gewesen wäre.⁹⁵ Im Ausgangsverfahren hatte das Finanzamt als Rückstellungsverlust nur die Aufwendungen für den seinerzeitigen Erwerb (19.945 RM = ATS nach Kaufpreisherabsetzung um 5.791 RM wegen uneinbringlicher Forderungen und hervorgekommener Schulden) und die darauf verhältnismäßig entfallenden Anwaltskosten (ATS 496) anerkannt. In der Berufungsentscheidung wurden allerdings die Anwaltskosten voll berücksichtigt. Der VwGH hob den Bescheid auf, weil er das Verfahren für ergänzungsbedürftig, aber auch den Bescheid als solchen für inhaltlich rechtswidrig erachtete: Verluste, die sich aus der Rückstellungsverpflichtung ergäben, seien, soweit sie den Vermögensstamm beträfen, abzugsfähig.⁹⁶ Im gleichen Umfang seien nämlich Beträge, die zur Vermeidung einer Rückstellung geleistet würden, absetzbar. Bei der Ermittlung des Rückstellungsverlustes sollte nicht von den Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Entziehung auszugehen sein, sondern von den Buchwerten im Zeitpunkt der Rückstellung. Gleiches gelte für die Ermittlung des abzugsfähigen Teils einer Abfindung zur Vermeidung der Rückstellung. Ob und inwieweit der über den Rückstellungsverlust hinausgehende aktivierungspflichtige Teil der Abfindung einer AfA oder einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert zugänglich sei, richte sich schließlich nach der Art und dem Wert jener Wirtschaftsgüter, auf die er sich zunächst werterhöhend ausgewirkt haben musste.

Damit war einem System der Weg gebahnt worden, das in der Rückstellung als solcher einen (quasi-)entgeltlichen Vorgang zu erblicken glaubte: Der Rücksteller „verkauft“ seinen Betrieb, ohne dafür ein Entgelt zu erhalten. Daraus folgt primär ein steuerbeachtlicher Verlust in Höhe der bei ihm abgehenden Buchwerte. So wie sonst bei einer Veräußerung ist

⁹⁵ VwGH 25. 10. 1957, ZI 2667/55, Observer 1957, 486.

⁹⁶ Hierin auf einer Linie mit dem diesbezüglichen „leading case“, nämlich VwGH 2. 3. 1951, ZI 306/50, Slg 352 F (siehe oben stehend um die FN 90).

die Ausbuchung der Kaufsache(n) für sich betrachtet ein Aufwand; allerdings steht dem bei einem regelrechten Verkaufsgeschäft die Vereinnahmung des Kaufpreises oder das Entstehen einer entsprechenden Forderung gegenüber. Der Ertrag in Höhe dieses Wertes ist sodann um die auszubuchenden Beträge zu vermindern, um den schlussendlichen Veräußerungsgewinn oder –Verlust feststellen zu können. Ein Beispiel soll dies verdeutlichen: Ein Betrieb, dessen Aktiva mit ATS 1,2 Mio. zu Buche stehen, wird um ATS 2 Mio. verkauft. Die Aktiva „gehen dem Verkäufer verloren“ (er verkauft sie eben); dies ergibt einen Aufwand von ATS 1,2 Mio. Dem steht ein vereinnahmter oder als Forderung auszuweisender Kaufpreis von ATS 2,0 Mio. als Ertrag gegenüber. Per Saldo (2,0 Mio., abzüglich 1,2 Mio.) erwächst daraus ein Veräußerungsgewinn von ATS 0,8 Mio. Der Denkfehler der zeitgenössischen Rechtsanschauung war darin gelegen, dem Rückstellungsgeschehen von Grund auf die Entgeltlichkeit zu bescheinigen, und damit den Buchwertabgang stets verlustwirksam werden zu lassen. Erst auf einer nachfolgenden Ebene wurden Leistungen des Rücknehmers als diesen Verlust des Rückstellers mindernd erachtet. Die Wortfassung des voranstehend wiedergegebenen Erlasses, wonach Kaufpreistrückführungen den Rückstellungsverlust „mindern“ würden, offenbart die Eigenwilligkeit des damaligen Rechtsverständnisses: Hätte man in dem Vorgang einen „Rückverkauf“ gesehen, so hätte die steuerrechtliche Würdigung bei diesem „Rückkaufpreis“ ansetzen müssen; von diesem hätten dann die abgehenden Buchwerte in Abzug gebracht werden müssen, um den Rückverkaufsgewinn oder -Verlust zutreffend ermitteln zu können. So wird die Statuierung eines „Sonderrechts“ extra, ja sogar contra legem, besonders augenfällig.

Dazu gesellte sich die – noch seltsamere – Annahme, dass der Rückstellungsverpflichtete selbst bei einer Vermeidung der Rückstellung durch Leistung einer Abstandszahlung bis zur Höhe der sodann zu behaltenden (!) Buchwerte einen entsprechenden Verlust erlitten haben sollte. Wer letztlich nichts herauszugeben hat, kann wohl auch nichts „verlieren“! Eine andere Frage musste es sein, ob die Abstandszahlung in ihrer Hinzurechnung zu den Buchwerten nicht zu hohe Werte ergeben haben mochte. Denn wenn das nicht mehr zurückzuführende Betriebsvermögen die Entfertigung des Rückstellungsberechtigten wertmäßig nicht mehr „vertragen“ haben sollte, so mag – aber erst in einem zweiten Schritt! – eine Teilwertabschreibung angezeigt gewesen sein. Auch hiezu wiederum ein Bei-

spiel: Jemand kauft einen Betrieb, der an sich und höchstens ATS 3 Mio. wert ist, aus Ungeschicklichkeit, Unvermögen oder auch aus einer sonstigen Zwangslage heraus, um ATS 3,5 Mio. Dann muss er die zu hohen Werte schon im Sinne einer handels- wie steuerrechtlichen Bilanzwahrheit um ATS 0,5 Mio. nach unten korrigieren. Eine solche Teilwertabschreibung würde die Bemessungsgrundlagen für die Ertragsteuern entsprechend verringern. Von vornherein aber zu unterstellen, dass die Abfindung des Rückstellungsberechtigten in Höhe der so zu behaltenden (Buch-)werte unbedingt und jedenfalls eine „Überzahlung“ darstellen müsse, erübrigte eine entsprechende Würdigung des jeweiligen Einzelsachverhalts auf schon damals rechtswidrig-typisierende Art. Außerdem lief diese Annahme auf eine pauschale Steuerbegünstigung derjenigen hinaus, die der Erfüllung ihrer Rückstellungsverpflichtung durch Leistung einer Entfertigung an den Berechtigten zu entgehen vermochten.

2. Von Rechtsprechung und Verwaltung späterhin gelöste Einzelfragen

Soweit der Verlust, den der rückstellungspflichtige Entzieher eines Unternehmens durch die Rückstellung erlitt, auf Erträge entfiel, konnte er von dessen Einkünften nicht abgesetzt werden. Auch der VwGH beachtete hierin die Vorgaben zumal des dritten RStG genau. Die Höhe der rückgestellten Erträge sollte dabei durch den Betrag der Gewinne bestimmt sein, die im Unternehmen belassen und mit diesem zurückgestellt worden waren. Der Betrag der im Unternehmen belassenen Gewinne ergäbe sich aus dem Unterschied zwischen dem Gesamtbetrag der erzielten Gewinne und dem Überschuss der Entnahmen über die Einlagen.⁹⁷ Darauf beziehend führte ein Erlass des BMF aus, dass Vermögensstamm und Erträge als bloße Wertgrößen zu verstehen seien und daher von den Trägern dieser Werte unabhängig wären. Als steuerlich beachtlicher Rückstellungsverlust gelte daher der sich bilanzmäßig im Zeitpunkt der Rückstellung ergebende Betrag des Betriebsvermögens abzüglich der darin enthaltenen, während der Entziehungszeit erzielten, Erträge, zu denen auch während der Entziehungszeit bilanzmäßig gebildete Rücklagen zu zählen wären. Der vorangegangene Erlass vom 2. Juli 1951⁹⁸ wurde unter einem

⁹⁷ VwGH 30. 4. 1954, ZI 632/53, Slg 940 F.

⁹⁸ Siehe die FN 94.

aufgehoben.⁹⁹ Auf die Ermittlung eines Rückstellungsverlustes beim Rückgeber hätten die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Rücknehmers keinen Einfluss.¹⁰⁰ Diese Aussage ist wohl im Zusammenhang mit der, zwischenzeitig seitens des VwGH angenommenen, wahlfreien Aufwertungsmöglichkeit durch den Rücknehmer zu sehen und zu verstehen. Gleichgültig, wie der Rücknehmer mit den rückgestellten Werten verfuhr, sollte der Rückgeber nur um die bei ihm abgehenden Buchwerte steuerwirksam entreichert sein.

Hätte eine Entscheidung der Rückstellungskommission die Rückstellungspflicht dem Grunde nach für ein bestimmtes Jahr ausgesprochen, so sei der dem Rückgeber dadurch entstehende Rückstellungsverlust bücherlich schon in diesem Jahr zum Ausdruck zu bringen, auch wenn die tatsächliche Rückstellung erst im nächsten Jahr erfolge. Dem Unterbleiben einer so gebotenen Verlustvorsorge könnte durch die Wiederaufnahme der Veranlagung des Spruchjahres abgeholfen werden, doch bestünde auf eine solche Maßnahme kein Rechtsanspruch. Dem Rückgeber wurde im konkreten Fall die Abzugsfähigkeit des Rückstellungsverlustes im nächsten Jahr als verspätet verweigert. Dies steht nur in einem vordergründigen Widerspruch zur sonstigen VwGH-Rechtsprechung, dass die Besteuerung des Rückgebers immer bis zur tatsächlichen Rückstellung reiche.¹⁰¹ In Wahrheit wurde damit nur dem antizipativen (Vorsichts-)Prinzip jeglicher handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung zum Durchbruch verholfen. Die Vorwegnahme bloß drohender (Rückstellungs-)Verluste änderte nichts an der grundsätzlichen Zurechnung des verfangenen Vermögens und der daraus fließenden Einkünfte beim Rückgeber bis zu jenem Zeitpunkt, zu dem tatsächlich rückgestellt wurde.

War auf Grund eines Rückstellungsvergleiches an Stelle der tatsächlichen Rückstellung entzogenen Vermögens ein Abfindungsbetrag zu leisten, so war dieser mit dem buchmäßigen Verlust zu vergleichen, den der Rückstellungspflichtige bei tatsächlicher Rückstellung erlitten hätte, also mit dem Unterschied zwischen dem Buchwert des rückzustellenden Ver-

99 BMF 23. 12. 1954, ZI 68.759, nachzulesen in *Pucharski*, EStG⁵ (1955), 59. Dieselbe Rechtsansicht wie der hier zitierte Erlass vertrat späterhin auch der VwGH in seiner Entscheidung vom 17. 2. 1956, ZI 628/54, Slg 1361 F.

100 SWK 1955, A IX, 108 zu BMF 23. 12. 1954, ZI 68.759.

101 SWK 1953, A IX, 109 f. zu VwGH 29. 5. 1953, ZI 79/52.

mögens und dem Wert der Gegenleistung, die der Rückstellungspflichtige vom Rückstellungsberechtigten zu erwarten hätte. Soweit der Abfindungsbetrag den abgewehrten buchmäßigen Rückstellungsverlust überstieg, sollte er eine Kaufpreinsnachzahlung darstellen. Diese hätte der Rückstellungspflichtige den Anschaffungskosten für das ihm verbleibende entzogene Vermögen zuzuschlagen und könne er sie in der Folge allenfalls zur Grundlage für eine Erhöhung der Absetzungen für Abnutzung, oder auch für eine Abschreibung auf den (niedrigeren) Teilwert nehmen. Soweit der Abfindungsbetrag dem buchmäßigen Rückstellungsverlust entspräche, wäre er selbst wie ein solcher Verlust zu behandeln, das heißt mit Ausnahme des auf die Rückstellung von Erträgen entfallenden Betrages bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte zum Abzug zuzulassen.¹⁰² Der VwGH schloss sich damit der Verwaltungsmeinung in den vorzitierten Erlässen des BMF vom Juli 1951 und vom Dezember 1954 an.

Bei der Ermittlung des Rückstellungsverlustes des Rückgebers sollte aber nicht darauf Bedacht zu nehmen sein, was im Falle der Durchführung des Rückstellungsverfahrens zurückzustellen gewesen wäre, sondern nur darauf, was auf Grund des geschlossenen Vergleiches tatsächlich zurückgestellt worden war.¹⁰³ Die an den entzogenen Anlagegütern bis zur Rückstellung vorgenommenen Abschreibungen spielten für die Beurteilung des Rückstellungsverlustes ebenso wenig eine Rolle, wie deren Anschaffungswert, weil es dabei nicht auf den tatsächlichen Wert der einzelnen Wirtschaftsgüter und auf deren wirtschaftliches Schicksal ankomme, sondern auf Wertgrößen, die sich im Ganzen aus der Buchführung ergäben.¹⁰⁴ War eine Geldsumme, die in Teilzahlungen zur Ablösung eines Rückstellungsanspruches geleistet werden sollte, wertgesichert und erhöhten sich in späteren Jahren Teilzahlungen infolge Wirksamwerdens der Wertsicherungsabrede, so teilten die Erhöhungsbeträge steuerlich das Schicksal der Hauptschuld. Soweit diese als echter Rückstellungsverlust absetzbar wäre, sei es auch der Erhöhungsbetrag; soweit sie aktiviert werden müsse, gelte vom Erhöhungsbetrag das Gleiche. Soweit die aktivierten Beträge abgeschrieben werden könnten (AfA oder Teilwertabschreibung), gelte dassel-

¹⁰² VwGH 11. 3. 1955, ZI 2066/54, Slg 1119 F.

¹⁰³ VwGH 17. 2. 1956, ZI 628/54, Slg 1361 F.

¹⁰⁴ Observer 1956, 136, mit Verweis auf Observer Vw 741.

be für die Erhöhungsbeträge.¹⁰⁵ Wurde die Entrichtung der Ablösesumme auf mehrere Jahre verteilt, dann sollte es nicht angehen, die ersten Zahlungen voll auf den Teil der Summe anzurechnen, der einen echten Rückstellungsverlust darstellen müsste. Die Anrechnung müsse auch in diesen Fällen verhältnismäßig vorgenommen werden.¹⁰⁶

Mehrere weitere bedeutsame Rechtssätze wurden seitens des VwGH in seinem Erkenntnis vom 16. Mai 1956 aufgestellt:¹⁰⁷ Der Rückstellungsvorgang bilde steuerrechtlich eine Einheit. Es könnten daher bei der Ermittlung von Rückstellungsverlusten oder Rückstellungsgewinnen nicht die Leistungen des einen Teiles von denen des anderen gesondert betrachtet werden. Um festzustellen, inwieweit im Wert des rückgestellten Vermögens nicht entnommene Erträge enthalten sein müssten, seien die während der Entziehungszeit bewirkten Entnahmen zunächst nicht gegen den Gewinn, sondern gegen die Einlagen aufzurechnen. Der Rückstellungsverlust könne auch durch Einlagen des Entziehers oder seiner Nachfolger gebildet oder erhöht werden, soweit diese Einlagen noch im rückgestellten Vermögen enthalten wären. Die belangte Behörde hatte demgegenüber im Ausgangsverfahren die Ansicht vertreten, dass Einlagen des Erwerbers (Entziehers) bei der Ermittlung des steuerlichen Rückstellungsverlustes nicht zu berücksichtigen seien. Der Beschwerdeführer war demgegenüber der Auffassung, die Entnahmen seien gegen die Erträge zu verrechnen, sodass alle entnommenen Beträge in voller Höhe die im Vermögen enthaltenen Erträge minderten. Dazu vertrat die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift den Rechtsstandpunkt, die Entnahmen seien zunächst gegen die Einlagen zu verrechnen und nur ein *Überschuss* der Entnahmen über die Einlagen könne als der entnommene Teil der Erträge angesehen werden, sodass der Wert des restlichen Teiles der Erträge den steuerlich abzugsfähigen Rückstellungsverlust kürzen müsse. Dies vertrat auch der VwGH seit seinem Erkenntnis Slg 940 F. Begründet wurde diese Rechtsmeinung der belangten Behörde damit, dass auch nach der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs 1 EStG (Bilanzierung) im Wesentlichen nur der Unterschied zwischen dem Wert der Einlagen und dem der Entnahmen den steuerlichen Gewinn korrigierend berühre

105 VwGH 13. 1. 1956, ZI 3542/53, Slg 1337 F.

106 Wiederum VwGH 13. 1. 1956, ZI 3542/53, Slg 1337 F.

107 VwGH 16. 5. 1956, ZI 1898/54, Slg 1426 F.

und dass, wirtschaftlich gesehen, Einlagen bloß eine Überbrückung eines Kapitalbedarfes darstellen würden. Dieser Rechtssicht erteilte der VwGH mit der vorbezeichneten Entscheidung eine Absage.

Die aus einem entzogenen Vermögen vor der Rückstellung erwirtschafteten Einkünfte waren jedenfalls der Einkommensteuer beim Rückstellungsverpflichteten nach Maßgabe von dessen persönlichen Verhältnissen zu unterziehen. Das galt auch dann, wenn das entzogene Vermögen beim Abschluss der Veranlagung bereits zurückgestellt war.¹⁰⁸ Die Rückstellung entzogener Erträge oder die Zahlung eines Vergleichsbetrages für vorenthalten gewesene Gewinne war für den Entzieher an sich eine Betriebsausgabe und daher keine außergewöhnliche Belastung; dies ohne Rücksicht darauf, dass derartige Rückstellungen schon zufolge des bereits des Öfteren erwähnten Systems der Einmalbesteuerung beim Entzieher als Abzugsposten keine Gewinnwirksamkeit entfalten konnten.¹⁰⁹ Über die Erträge hinausgehende Abfindungen waren dagegen als Aufwendungen zum Erwerb einer Einkommensquelle im Falle ihrer Aktivierung unter Umständen im Wege der Abschreibung gewinnmindernd.¹¹⁰ Wurde, nachdem die Rückstellungskommission die Rückstellung eines entzogenen Betriebes angeordnet hatte, nur mehr über die Rückstellung entnommener Erträge ein Rechtsstreit geführt und dieser durch einen Vergleich beigelegt, in dem sich der Rücksteller ohne Angabe von Gründen zur Zahlung eines Betrages verpflichtete, dann sollten die Finanzbehörden zu der Annahme berechtigt sein, dass mit diesem Betrag die Zurückstellung entnommener Erträge abgewendet wurde; sie müssten daher rechtens einer derartigen Zahlung die Anerkennung als (steuerwirksame) Betriebsausgabe versagen.¹¹¹

Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger getätigt hatte, um ein entzogenes Unternehmen auf Grund eines Rückstellungsvergleiches behalten zu können, rechtfertigten keine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung.¹¹² Eine solche liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger Aufwendun-

108 VwGH 27. 11. 1953, Zl 422/53, Slg 855 F; zur Haftung beim Berechtigten vgl. um die FN 58.

109 (Zusätzliche) Quelle nicht unmittelbar verfügbar (Observer Steuerdienst mit der eigenen Sammlungsnummerierung Vw 741).

110 VwGH 11. 2. 1955, Zl 172/54, Observer 1955, 132.

111 VwGH 17. 2. 1956, Zl 499/54, Slg 1360 F.

112 VwGH 12. 11. 1954, Zl 1864/52, Slg 1041 F.

gen tätig, denen er sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht zu entziehen vermochte; außerdem dürfen derartige Aufwendungen die Mehrzahl der anderen Steuerpflichtigen in vergleichbaren Einkommens- und Vermögensverhältnissen gemeinlich nicht treffen (zB Krankheitskosten, Kosten für die Beseitigung privater Katastrophenschäden). Tatsächlich war und ist diese Ausgabenkategorie derart höchstpersönlichen Zuschnitts, dass damit ihrer Natur nach weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten, aber auch keine Sonderausgaben vorliegen dürfen. Die Verweisung der Rückstellungsvorgänge in die betrieblich-entgeltliche Sphäre, wie sie oben stehend in ihrer Entwicklung beschrieben wurde, ließ keinen Raum für eine andere Entscheidung: War die Rückstellung als solche betrieblicher Natur, so hatte sie auch und regelmäßig auf Seiten des Rückstellers Betriebsausgaben zur Folge; dies schloss aber außergewöhnliche Belastungen selbst dann und insoweit aus, als diesen Betriebsausgaben die steuerliche Wirksamkeit versagt blieb.¹¹³ Tatsächlich hätte die – an sich zutreffende – Einordnung der Rückstellungen als unentgeltliche, weil entgeltsfremde, Vorgänge die Frage nach möglichen außergewöhnlichen Belastungen durch die gesetzlich erzwingbare Vermögensrückgabe aufgeworfen. Auch diesem, fiskalisch eher peinlichen, Problem konnte durch das Konstrukt einer grundlegenden Entgeltlichkeit der Rückstellung als solcher erfolgreich ausgewichen werden.

G. Die steuerliche Position des Rückstellungsberechtigten

1. Strenge Finanzamtspraxis und „Milderungsweisung“ des BMF

Entsprechend den Ausführungen im Abschnitt III.E. hatte sich der VwGH auch auf Seiten des Rücknehmers schlechthin zu der Vorstellung von einem „quasi-entgeltlichen“ Rückstellungsvorgang bekannt. Die ursprünglich angenommene zwingende Buchwertfortführung bei Betriebsrückübertragungen sollte auch nach Meinung der SWK-Redaktion dort gelockert werden, wo diese Buchwerte nachweislich dadurch, dass unterpreisig entzogen wurde, niedriger waren, als sie ohne den Entziehungsvorgang ausgefallen wären.¹¹⁴ Hatte etwa ein Nutznießer der Arisierung von

¹¹³ In diesem Sinne auch VwGH 11. 2. 1955, ZI 172/54, Observer 1955, 132.

¹¹⁴ SWK 1950/51, A IX, 5.

der VVST zu Zerschlagungswerten, also weit unterpreisig, einen Betrieb erworben, so konnte es geschehen sein, dass er noch unter die Buchwerte des Opfers gelangte. Er hatte nämlich immerhin „entgeltlich“ angeschafft, war daher nicht an die Buchwerte seines Vorgängers gebunden, sondern musste seine eigenen Anschaffungskosten entsprechend auf die so erworbenen Wirtschaftsgüter verteilen. So konnten noch höhere stille Reserven, also Unterschiede zwischen Buch- und Realwerten, entstehen, als sie sonst schon zufolge des „Veraltens“ der Buchwerte gang und gäbe sind und waren. Das Beispiel um die FN 86 möge diese fatalen Rechtsfolgen erläutern haben.

Die SWK-Redaktion hielt weiter und ohne Quellenangabe fest, dass sie durch die letzten Rückstellungserlässe (Berichtszeitpunkt 10. März 1951) in ihrer Ansicht bestätigt wäre, allein wirtschaftliches Eigentum für maßgeblich zu erachten. Aus der bloß relativen Nichtigkeit der Entziehungsakte könne gefolgert werden, dass die Rückstellung eines Unternehmens im Ganzen steuerlich eine unentgeltliche Übertragung sei und gemäß § 5 Abs 1 EStDV Buchwertbindung bestehe. Bei Rückstellung einzelner Wirtschaftsgüter hingegen sei eine Aufwertung auf den Tageswert gemäß § 5 Abs 2 EStDV zulässig, da dem Rücknehmer auch nicht zugemutet werden könne, die Buchwerte beim Entzieher zu erheben und gegen sich gelten zu lassen.¹¹⁵ In dem Moment, wo die Buchwerte im Bilanzkontinuum nach oben verändert würden, hätte sich ein Aufwertungsgewinn ergeben. Angenommen, ein Wirtschaftsgut, etwa ein Grundstück, wurde vor langer Zeit um ATS 1 Mio. angeschafft. Nunmehr soll es, zufolge der allgemeinen Preissteigerungen in guten Lagen ATS 2 Mio. wert sein. Wird dieses Grundstück eben auf ATS 2 Mio. aufgewertet, so werden die diesbezüglichen stillen Reserven aufgedeckt und müssten auch versteuert werden. Ansonsten könnte die Liegenschaft tatsächlich um ATS 2 Mio. veräußert werden, ohne dass daraus ein Gewinn entstünde (ATS 2 Mio. Erlös, minus ATS 2 Mio. Buchwertabgang als Aufwand ergibt 0). Jedwede Aufwertung muss daher von einer ausdrücklichen Steuerfreiheit begleitet werden, um dem System zu genügen. Diese Steuerfreiheit gesteht das Ertragsteuerrecht aber auch bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen nicht zu; stattdessen wird der unentgeltlich erwerbende Rechtsnachfolger gezwungen, die Buchwerte des Vorgängers ohne jede Änderung, sei es nach oben

¹¹⁵ SWK 1950/51, A IX, 102.

oder nach unten, fortzuführen. Dadurch soll die spätere Besteuerung der stillen Reserven bei ihm oder seinem Rechtsnachfolger im Veräußerungs- oder Aufgabefall letztlich sichergestellt bleiben.

Die Finanzämter wiederum prüften „seit einiger Zeit“ (Berichtsdatum 10. April 1951), ob durch den seinerzeitigen „Arisierungspreis“, vermehrt um den späteren Abfindungsbetrag zwecks endgültiger Vermeidung der Rückstellung, beim an sich rückstellungsberechtigt gewesenen Steuerpflichtigen ein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG entstanden sei. Dies geschähe meist im Rahmen einer Sonderbetriebsprüfung, bei der nur der Kaufpreis und der Abfindungsbetrag den Buchwerten des Jahres 1938 gegenübergestellt würden. Soweit Argumente der Steuerbehörden überhaupt feststellbar wären, lauteten sie etwa wie folgt: Für den seinerzeitigen Käufer und Rückstellungsgegner sei die Zahlung eines Betrages, welche die Nichtigerklärung des Kaufvertrages verhindere, wirtschaftlich dasselbe wie eine Kaufpreisergänzung. Auch für den Rückstellungsberechtigten sei diese Zahlung wirtschaftlich dasselbe wie eine Kaufpreiserhöhung, da er es durch diese Zahlung beim alten Kaufvertrag, sodann freiwillig, bewenden lasse. Es müsse unbeachtlich sein, dass die Zahlung in die Rechtsform einer Abfindung für den Verzicht auf die Rückstellungsansprüche gekleidet werde, denn steuerlich sei allein der wirkliche wirtschaftliche Tatbestand maßgebend.¹¹⁶ Besonders findige Finanzämter wären überdies auf die Idee gekommen, die Entfertigung stelle für den Empfänger obendrein einen umsatzsteuerpflichtigen Akt, eben einen Unternehmensverkauf, dar.¹¹⁷

Gegen diese, nicht von vornherein systemwidrigen und nur sowie allenfalls durch die Steuerbefreiungen gemäß § 29 des dritten RStG widerlegbaren, Auffassungen trat das BMF in einem Erlass auf: Weil der geschädigte Eigentümer von seinem Recht auf Rückforderung nach Belieben Gebrauch machen könne, läge eine bloß relative Nichtigkeit des seinerzeitigen Erwerbs-(entziehungs-)Aktes vor. Ein Entfertigungsbetrag an den Geschädigten stelle daher das Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung eines höchstpersönlichen Rechts im Sinne von § 14 des dritten RStG dar, nicht aber den Gegenwert für ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut. Ein derartiges Entgelt falle aber unter keine Einkunftsart gemäß § 2 Abs 3 EStG, weil es weder zu den Entschädigungen nach § 24 EStG gehöre, noch als im Rah-

¹¹⁶ Vgl den entsprechenden Bericht von *Seidler*, in SWK 1950/51, A IX, 116.

¹¹⁷ SWK 1950/51, A IX, 161.

men eines Betriebes zugeflossen angesehen werden könne. Der geschädigte Eigentümer wäre erst nach erfolgter Durchsetzung des Rückstellungsanspruches – dann aber rückwirkend – als Betriebsinhaber anzusehen.¹¹⁸ Diese, zweifellos Unsachgerechtigkeiten vermeidende, „Milderungsweisung“ trug natürlich der Tatsache Rechnung, dass die zwangsweise Entziehung einerseits und ein späterer Verzicht auf die Rückstellung andererseits, sich wirtschaftlich vielfach nicht in einer Art gleichstehen konnten, die ihre Zusammenfassung zu einem einheitlichen „Verkaufsgeschäft“, noch dazu post festum, hätte rechtfertigen können. Außerdem war zu bedenken, dass auch nachfolgende Rückstellungsverzichte trotz ihrer „Entgeltlichkeit“ so „freiwillig“ nicht gewesen sein mögen. Der Zwang der Zeitläufe wird gerade hier Unumkehrbares und Unwiederbringliches in einem Ausmaß bewirkt haben, das eher an einen, noch dazu unzulänglichen, persönlichen Schadenersatz, denn an einen „Kaufpreis“ denken lässt. Trotzdem wäre wiederum der Gesetzgeber aufgerufen gewesen, durch entsprechende Vorgaben Abhilfe zu schaffen, anstatt die Verwaltung, fallweise vielleicht doch zu großzügig, „alles über einen Leisten biegen zu lassen“. Offenkundig wurden die, an sich sehr weit gefassten, Befreiungsbestimmungen in § 29 Abs 2 und 3 des dritten RStG ursprünglich nicht auf Entschädigungen für unterbliebene Restitutions bezogen. Tatsächlich hätten diese Vorschriften aber keinen Sinn ergeben, wären sie in ertrags- und umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht nur der Restitution als solcher zugute gekommen. Denn die Rückgabe geraubten Vermögens kann bei dem Opfer per se keinerlei Ertrags- oder Umsatzsteuerfolgen bewirken. Hier bestand und besteht Rechtsunklarheit, die nur durch den voranstehend gewürdigten Erlass des BMF überdeckt worden ist. Doch statt sich unmittelbar auf die besagten Steuerbefreiungen des dritten RStG zu beziehen, was sich immerhin auch im Rahmen des rechtslogisch Vertretbaren gehalten hätte, wählte die oberste Finanzbehörde wiederum einen Eigenweg: Der höchstpersönliche Rückstellungsanspruch werde entweder gegen das rückzustellende Vermögen oder gegen eine Entschädigung „eingetauscht“ und damit entgeltlich „veräußert“. Die Hingabe dieses Rechtes sollte, gleichviel ob sie in eine Naturalrestitution oder eine Entfertigung oder auch eine Mischung aus beidem mündete, niemals – und zwar bei keiner sonst einschlä-

¹¹⁸ BMF 5. 3. 1951, ZI 15.562-9/51, in SWK 1950/51, A IX, 166.

gig werden könnenden Steuerart – steuerpflichtig werden. Umgekehrt – und dies ist die folgerichtige Entwicklung eines an sich unvertretbar gewordenen Rechtsdenkens – konnte der Rückgeber mit diesem Anspruch seinerseits nichts anfangen. Er hatte damit entschädigt beziehungsweise seinen Betrieb gegen einen Wert „getauscht“, der für ihn selbst wertlos war. Daraus musste sich aber der schon besprochene „Rückstellungsverlust“ infolge des Buchwertabganges bei ihm ergeben.

Schon mit einem Erlass vom 20. November 1950 stellte das BMF klar, dass Kosten, die der geschädigte Eigentümer zu tragen hatte, um seinen Betrieb wieder zu erlangen (zB als Anwalt), bei ihm Betriebsausgaben bildeten, weil der Berechtigte durch die Rückstellung rückwirkend Betriebsinhaber würde.¹¹⁹ Ob auch Entfertigungen an den Entzieher Betriebsausgaben seien, wurde von diesem Erlass nicht beantwortet; doch wurden auch diese im zeitgenössischen Fachschrifttum als Betriebsausgaben angesehen.¹²⁰

2. Die Entscheidungslinie des VwGH und ihre Kritik

Im Falle der Rückstellung eines Unternehmens nach dem dritten RStG sollte der Rücknehmer an die Bilanzansätze des Rückstellers, wie bereits ausgeführt, nicht gebunden sein, da es sich um einen entgeltlichen Vorgang handle.¹²¹ Der Rücknehmer hätte über das rückgestellte Betriebsvermögen eine selbständige Eröffnungsbilanz aufzustellen.¹²² Bis zu diesen Erkenntnissen wurde nicht nur davon ausgegangen, dass die Rückstellung unentgeltlich wäre; vielmehr wurde behauptet, darin sei weder Entgeltlichkeit noch Unentgeltlichkeit zu erblicken, als vielmehr und zur Gänze ein Akt sui generis, bei dem aber der Rücknehmer an die Buchwerte des Rückstellers gebunden sei.¹²³ In konsequenter Fortführung der Entgeltlichkeitsthese müsste in der Eröffnungsbilanz auf einen „Kaufpreis“ abgestellt werden, der gar nicht vorhanden sein könne. Das VwGH-Erkenntnis Slg 791 F trifft dazu aber späterhin die folgenden Aussagen: „Der Rück-

119 BMF 20. 11. 1950, ZI 77.952-9/1950, AÖF 1950, Nr 238.

120 SWK 1950/51, A IX, 264.

121 VwGH 13. 3. 1953, ZI 814/51, Slg 727 F; vgl schon vorher Slg 696 F in FN 81.

122 VwGH 26. 6. 1953, ZI 55/51, Slg 791 F.

123 SWK 1953, A IX, 102 (anonym).

nehmer hat über das ihm zurückgestellte Betriebsvermögen eine selbständige Eröffnungsbilanz aufzustellen, die nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit nur die Besitzposten enthalten darf, die ihm tatsächlich zurückgestellt wurden, und die Schulden, die er selbst übernommen hat. Er hat die einzelnen Gegenstände des rückgestellten Betriebsvermögens nach den Vorschriften des § 6 EStG, also höchstens mit seinen eigenen Anschaffungskosten und, wenn er ein protokollierter Kaufmann ist, gemäß § 5 EStG iVm § 40 Abs 2 und 3 HGB höchstens mit den tatsächlichen Werten anzusetzen. Als Anschaffungskosten sind dabei die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verhältnismäßig entfallenden Teile des Rückstellungsanspruches und der sonstigen an den Rückgeber erbrachten Leistungen anzusehen.“ Weiter stellt der VwGH in der Entscheidung Slg 791 F fest, dass das Privatkonto des Rückgebers, zu verstehen als die saldierte Summe seiner Gewinne und Verluste, sowie der privaten Entnahmen, keine Forderung darstelle, sondern mit dem Kapitalkonto, das den Eigenmitteleinsatz in dem Betrieb kennzeichnete, zu saldieren wäre und von den Steuerschulden, die auf den Rücknehmer übergingen, nur die betrieblichen in die Eröffnungsbilanz eingestellt werden dürften. Gemeint sollte dabei sein, dass persönliche Steuerschulden nicht überhaupt außer Acht gelassen würden, sondern zusammen mit den Betriebsschulden auf die Aktiven verhältnismäßig umzulegen sein müssten.¹²⁴ Diese Literaturstimme, die das Konstrukt der „Entgeltlichkeit“ der Rückstellung als solches für „unhaltbar“ erachtet, muss sich jedoch den Vorwurf der Missverständlichkeit gefallen lassen: Persönliche, auf den Erträgen lastende, Steuerschuldigkeiten des Rückstellers minderten von vornherein dessen Rückstellungspflicht oder waren vom Rücknehmer – sodann steuerneutral – zu ersetzen, soweit (auch) die Gewinne an ihn zurückgestellt wurden. Alles andere wäre wiederum der rückstellungsgesetzlich angeordneten Einmalbesteuerung beim Rücksteller zuwidergelaufen.

Der Rechtsstandpunkt, dass sich die Anschaffungskosten für den Rücknehmer aus dem, dafür „hingebenen“ (Entgelt!) Rückstellungsanspruch und sonstigen Leistungen ergeben sollten, lasse weiterhin die Frage offen, was als Wert des Rückstellungsanspruches anzusehen sei. Außerdem passe die Entgeltlichkeitstheorie nicht mit der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung zusammen, dass Kosten des Rückstellungsverfahrens als

¹²⁴ SWK 1953, A IX, 102 (anonym).

laufende Betriebsausgaben beim Rücknehmer abzugsfähig seien, weil sie bei entgeltlichem Erwerb als Nebenkosten mit dem Kaufpreis zu aktivieren wären.¹²⁵ Sie hätten damit auf die Buchwerte der (rück-)erworbenen Wirtschaftsgüter verteilt werden müssen, was einen steuerneutralen Vorgang dargestellt hätte („Tausch“ dieser Kosten gegen dementsprechend höhere Buchwerte). So zutreffend diese Bemerkungen auch sein mögen, gehen sie an der inneren Geschlossenheit des so kritisierten „Billigkeitsrechtes“ vorbei: War nämlich der Rückstellungsanspruch von höchstpersönlicher Natur, wie dies Rechtsprechung und Verwaltung schließlich einvernehmlich behaupteten, so konnten auf dieses „Recht“, schon zufolge seiner Höchstpersönlichkeit und seinem Verwurzelsein im außerbetrieblichen Bereich, keine weiteren (betrieblichen) Aktivierungen mehr vorgenommen werden. Alle tatsächlichen Aufwendungen des Rücknehmers waren schließlich und davon getrennt als (vorbereitende) Betriebsausgaben zwecks Wiederaufnahme seiner betrieblichen Tätigkeit einzustufen. Die Annahmen der herrschenden Rechtspraxis mögen so gesehen durchwegs anfechtbar gewesen sein; sie wurden aber und immerhin mit einer staunenswerten Folgerichtigkeit „durchgehalten“.

Persönliche Steuerschulden des Rückgebers, die der Rücknehmer in einem Rückstellungsvergleich übernahm, konnte er allerdings in seiner Eröffnungsbilanz nicht als Betriebsschulden verzeichnen. Sie zählten vielmehr zu den Anschaffungskosten der rückgestellten Wirtschaftsgüter und waren auf sie zu aktivieren.¹²⁶ Auch diese Entscheidung fügt sich in das System der steuerlichen Gesamtbewältigung von Rückstellungen: Nur dann, wenn der Rücknehmer auch Erträge (bei ihm steuerfrei) rückgestellt erhielt, konnten die darauf entfallenden (Personen-)Steuern bei ihm keinerlei steuerliche Berücksichtigung finden; ansonsten wäre die Endgültigkeit der Einmalbesteuerung derartiger Ergebnisse beim Rücksteller verteilt gewesen. Verpflichtete er sich jedoch ganz allgemein und ohne Rücksicht auf derartige Ertragsrückführungen zur Übernahme persönlicher Steuerschulden des Rückgebers, musste dies – so wie in dem vorbenannten Beschwerdefall – (Teil eines) „Kaufpreises“ und entsprechend zu aktivieren sein.

125 So wiederum in SWK 1953, A IX, 102 (anonym), mit Hinweis auf den, bereits erwähnten, Erlass des BMF vom 20. 11. 1950.

126 VwGH 26. 6. 1953, ZI 55/51, Slg 791 F.

3. Sonderfälle

Verpflichtungen, die der Rücknehmer in einem Rückstellungsvergleich übernahm, um rascher in den Besitz des rückzustellenden Unternehmens zu gelangen, waren, soweit ihre Höhe die Summe der Werte der im Betriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter überstieg, in der Eröffnungsbilanz des Rücknehmers als Betriebsbestehenswert („Firmenwert“) zu aktivieren. Dieser Betriebsbestehenswert sollte allerdings für den Zeitpunkt, mit dem der Rücknehmer bei einer regulären Fortsetzung des Rückstellungsverfahrens mit der Wiedererlangung des Besitzes hätte rechnen können, auf Null abzuschreiben sein.¹²⁷ Der Beschwerdeführer hatte die Aufwendungen zur schnelleren Rückstellung deshalb übernommen, weil der Rückstellungspflichtige kein Interesse daran gehabt hatte, mit dem Betrieb noch große Gewinne zu erzielen. Im Ausgangsverfahren ging es darum, dass der Rückstellungsberechtigte mit dem Verpflichteten einen Vergleich geschlossen hatte, in dem er den Betrieb in Bausch und Bogen zurückgestellt bekommen und diverse Steuerschuldigkeiten des Rückstellers mit übernommen hatte. Wer mit dem rückgestellten Betriebsvermögen auch eine Liegenschaft übernahm, von der er wusste, dass sie der Rücksteller seinerseits einem Dritten entschädigungslos entzogen hatte, musste in Höhe des Liegenschaftswertes in der Bilanz einen Schuldposten einsetzen, damit sich nicht erst bei Durchsetzung des Anspruches des Dritten ein Verlust ergab.¹²⁸ Dieser Fall beleuchtet über das „Zweipersonenverhältnis Rückstellungsberechtigter – Rückstellungsverpflichteter“ hinausgehende, und wohl gar nicht so seltene, Weiterungen und deren Bewältigung im (herkömmlichen) Steuerrecht.

Wurde ein Gewerbebetrieb während der nationalsozialistischen Herrschaft vom Entzieher weiterbetrieben und hatte der geschädigte Eigentümer die Geschäftsräume, das Inventar und die Gewerbeberechtigung (ohne Warenlager und Personal) auf Grund eines Rückstellungsverfahrens zurückerhalten und an ein Warenhausunternehmen verkauft, so lag naturgemäß die Veräußerung eines Gewerbebetriebes gemäß § 16 EStG (1953) vor, auch wenn das Lokal vorübergehend von einer Besatzungsmacht in Anspruch genommen war.¹²⁹ Dem anders lautenden Begehren

127 VwGH 26. 6. 1953, ZI 55/51, Slg 791 F.

128 VwGH 28. 6. 1955, ZI 325/53, Observer 1955, 294.

129 VwGH 7. 10. 1955, ZI 1471/53, Slg 1257 F.

des Beschwerdeführers wurde somit nicht entsprochen. Allerdings wurde der Bescheid dennoch aufgehoben, weil die belangte Behörde bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht den Wert des durch die Rückstellung erloschenen Rückstellungsanspruchs als Gegenleistung und damit als Anschaffungskosten des Beschwerdeführers berücksichtigt hatte.¹³⁰ Auch in einem weiteren Verfahren stellte der VwGH fest, dass zu den Anschaffungskosten, die bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen wären, auch der Wert des Rückstellungsanspruches gehöre.¹³¹ Stille Reserven konnten so nur insoweit besteuert werden, als sie tatsächlich nach erfolgter Rückstellung beim Rücknehmer entstanden waren.

Waren die Anteile an einer GmbH den Gesellschaftern während der deutschen Herrschaft entzogen und nach deren Sturz zurückgestellt worden und leistete die Gesellschaft unter dem Titel ihrer Haftung für schlechte Geschäftsführung der Entzieher aus den nach der Rückstellung erzielten Erträgen an die rücknehmenden Gesellschafter Schadenersatzzahlungen, so wurden diese als verdeckte Gewinnausschüttungen eingestuft.¹³² Die Rückstellungsberechtigten verzichteten wegen Vermögenslosigkeit der Entzieher und Bewirtschafter in der NS-Zeit auf die während der Dauer der Entziehung diesen zugeflossenen Gewinne und Vergütungen, behielten sich aber vor, diese Ansprüche gegen die Gesellschaft geltend zu machen. Diese Zahlungen hätten bei der Gesellschaft Betriebsausgaben sein sollen, was aber das Finanzamt verweigerte. Dies steht durchaus im Einklang mit „zeitlosen“ Lehren zur verdeckten Gewinnausschüttung: Wer Verbindlichkeiten einseitig seiner Gesellschaft aufbürdet, entreichert sie in der Art eines Vertrages zu Lasten Dritter, den ein ordentlicher Geschäftsführer mit Fremden so niemals geschlossen hätte. Die Rechtspersönlichkeit der (Kapital-)gesellschaft war und ist auch steuerrechtlich als solche unbedingt zu beachten. So konnte es nicht angehen, ein mögliches Fehlverhalten der zwischenzeitigen Geschäftsführer „auf kurzem Wege“ der Gesellschaft selbst anzulasten. Nur die Letztere war dadurch überhaupt und vorrangig in ihren Rechten verletztbar; der so bewirkte Eingriff in die Sphäre der rückstellungsberechtigt gewesenen Gesellschafter konnte

130 Vgl wiederum und grundlegend, VwGH Slg 696 F; gewürdigt um die FN 81.

131 VwGH 29. 6. 1956, ZI 1519/53, Slg 1453 F; besprochen in Observer 1956, 316.

132 VwGH 4. 11. 1955, ZI 2779/53, Slg 1289 F.

steuerrechtlich nur über die Gesellschaft, nicht aber – geradezu umgekehrt – zu deren Lasten, verfolgt werden.

Wenn im Zuge der Rückstellung einer entzogenen Liegenschaft der geschädigte Eigentümer dem Rückgeber den von diesem während seiner Besitzzeit getragenen Erhaltungsaufwand ersetzte, gehörte dieser Ersatzbetrag bei den Einkünften des Rücknehmers aus Vermietung und Verpachtung nicht zu den Werbungskosten; denn zu diesen zählten gemäß § 9 EStG nur laufende Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des jeweiligen Steuerjahres. Ersatzzahlungen für von anderen Personen gemachte Aufwendungen fielen nicht darunter, denn solche Aufwendungen belasteten das Steuerjahr, in dem sie getätigt würden.¹³³ Diese, in die Rechtsproblematik des bis dato nicht befriedigend gelösten, „Drittaufwandes“ hineinreichende, Entscheidung hält sich gleichermaßen im Rahmen des Herkömmlichen. Dennoch wäre auch der, um die Fußnote 89 angesprochene, Weg „negativer Werbungskosten“ gangbar gewesen. Dies hätte bedeutet, den, seitens des Rücknehmers geleisteten, Ersatz der Erhaltungsaufwendungen bei ihm als abzugsfähige Werbungskosten zuzulassen, um sie beim Rücksteller als „rückfließende“ („negative“) Werbungskosten als (nachträgliche) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Wendete der Rückstellungspflichtige die Rückstellung des entzogenen Vermögens dadurch ab, dass er im Vergleichsweg eine Abstandssumme versprach, und wurde ein Teil dieser Abstandssumme gegen Verzinsung gestundet, dann konnte der Eingang der Zinsen für diesen gestundeten Teil der Abstandssumme beim seinerzeitigen Rückstellungswerber nicht von der Einkommensteuer befreit sein, die Abstandssumme dagegen schon.¹³⁴ Diese Entscheidung fügt sich nur in das damalige Rechtsverständnis, demzufolge ein Unternehmenskaufpreis und dessen Verzinsung ein steuerrechtlich getrenntes Schicksal haben sollten. Nach der gegenwärtigen Rechtsauffassung sind Wertsicherungsbeträge und Zinsen für einen gestundeten Kaufpreis einheitlich diesem zuzuordnen. Die Befreiungen zumal nach § 29 des dritten RStG wären aber wohl so weit tragfähig gewesen, auch diese Nebenleistungen zu erfassen.

¹³³ VwGH 18. 3. 1960, ZI 2424/56, Slg 2186 F.

¹³⁴ VwGH 3. 5. 1960, ZI 294/62, Slg 2858 F.

Auslagen, die dem Rückstellungswerber im Zuge des Rückstellungsstreites und der Auseinandersetzung mit dem Rückgeber erwachsen, stellen zwar rechtmöglicherweise außergewöhnliche Belastungen dar. Außergewöhnliche Belastungen waren und sind höchstpersönliche, also mit der Einkommenserzielung in keinem Zusammenhang stehende, Ausgaben, die zufolge ihrer Unvergleichbarkeit mit den Lebenshaltungskosten der Bevölkerungsmehrheit („Außergewöhnlichkeit“) und Unvermeidbarkeit („Zwangsläufigkeit“) zum Abzug vom sonst steuerpflichtigen Einkommen zugelassen werden. In Rückstellungsfällen wäre allerdings die Zwangsläufigkeit gesondert zu prüfen:¹³⁵ Dem Ausgangsverfahren lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Ehefrau des Beschwerdeführers hatte ein 1942 im Erbweg erworbenes Haus um RM 130.000 verkauft, um seiner Entziehung zu entgehen. Durch einen Bombenschaden war zwischenzeitig nach Angaben der Partei eine Wertminderung auf unter ATS 50.000 eingetreten. Nach dem Krieg beehrte die Steuerpflichtige die Rückstellung, um mit Teilerkenntnissen der Rückstellungskommission aus 1947 und aus 1948 ihr Eigentum grundbücherlich einverleibt wiederzuerlangen. Mit Enderkenntnis wurde der Ehefrau des Beschwerdeführers allerdings die Rückzahlung des seinerzeitigen Kaufpreises an den Rückstellungspflichtigen aufgetragen. Im Zusammenhang mit dieser Zahlung musste sie 1952 einen Betrag von ATS 20.000 bei einer Kreditgenossenschaft erlegen. Diesen Betrag wollte sie als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen. Die Behörde versagte diesen Abzug mangels Zwangsläufigkeit, schließlich hätte die Zahlung unterbleiben können, wenn der Rückstellungsantrag gegen Anspruchsverzicht zurückgezogen worden wäre. Dem hielt der Beschwerdeführer entgegen, dass während des Rückstellungsverfahrens die Zahlungspflicht nicht absehbar gewesen und nach Rechtskraft der Teilerkenntnisse der Rückstellungskommission eine Zurücknahme des Antrages nur mehr mit dem Einverständnis der Gegenseite möglich gewesen wäre. Der VwGH stützte die These der Verwaltung: Die Ehefrau des Beschwerdeführers habe aus freien Stücken die Rückstellung betrieben, der behauptete Bombenschaden musste ihr schon ursprünglich bekannt gewesen sein; auch musste sie mit der Möglichkeit rechnen, zur Kaufpreisrückzahlung verhalten zu werden. Im Übrigen könne auch eine Wertminderung unter den seinerzeitigen Kaufpreis nicht behauptet werden, weil

¹³⁵ VwGH 3. 2. 1956, ZI 1224/54, Slg 1353 F.

die Mieteinnahmen aus dem Haus laut Erklärung für das Jahr 1952 ATS 39.000 betragen hätten. Absehbare Sonderkosten aus Rückstellungsverfahren sollten so nicht über die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastungen in dem damit verbundenen staatlichen Einnahmenverzicht auf die Allgemeinheit überwältzt werden können. Wer sohin Kosten in einem Rückstellungsverfahren auf sich genommen hatte, wiewohl er hätte wissen müssen, dass diesen Aufwendungen der Erfolg letztlich versagt bleiben muss, sollte diese aus eigenem tragen und nicht durch den steuerlichen Abzug als „Außergewöhnliche Belastungen“ durch den damit verbundenen staatlichen Einnahmefall „auf die Allgemeinheit überwälzen können“. Diese, zur Slg 1353 F ergangene, Entscheidung liegt auf der Linie sonstiger, zumal zeitgenössischer, Erkenntnisse, den Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung eher eng auszulegen.

Im Zusammenhang mit den Rückstellungen tauchten auch lohnsteuerrechtliche Probleme auf. Schon während der Beratungen über den Entwurf des siebenten RStG tätigten Dienstgeber Akonto-Zahlungen auf in der NS-Zeit vorenthaltene Arbeitslöhne, zu deren Leistung sie nach dem Gesetz verpflichtet werden sollten. Nach Ansicht des BMF unterlagen derartigen Zahlungen als einmalige Zuwendungen den festen Steuersätzen nach § 40 EStG (§ 35 LStDB), und sollten somit nicht der allgemeinen Progression unterworfen sein.¹³⁶ Ein politisch Verfolgter erhielt 1947 eine Pensionsnachzahlung für die Zeit vom 1. September 1938 bis zum 31. März 1945 und machte dafür Steuerfreiheit nach dem siebenten RStG geltend. Dies wurde von der FLD verweigert, weil die Nachzahlung nicht auf Grund des – damals noch nicht ergangenen – siebenten RStG erfolgt sei. Der VwGH lehnte diese Ansicht mit der Begründung ab, dass das fragliche Gesetz nur solche Bezüge von der Befreiung ausschließe, die erst nach seiner Veröffentlichung anfielen und daher eben keine Wiedergutmachung sein könnten, nicht aber solche, die schon vor seinem Inkrafttreten vereinbart worden wären.¹³⁷ Auch nach dem Inkrafttreten des siebenten RStG vereinbarte Entschädigungen mussten naturgemäß steuerbefreit sein, wenn und soweit sie sich nur auf den gesetzlich maßgebenden Zeitraum der NS-Herrschaft bezogen. Nur danach *entstandene* Lohnforderungen konnten sinn- und sachgerecht nicht (mehr) begünstigt sein.

¹³⁶ BMF 10. 9. 1948, ZI 66.718-9/48, AÖF 1948, Nr 283.

¹³⁷ VwGH 9. 3. 1951, ZI 40/50, Slg 355 F; SWK 1950/51, A IX, 234.

Auch wenn nach den Materialien ursprünglich anderes beabsichtigt gewesen sein sollte,¹³⁸ so ging nach Meinung des VwGH aus § 2 Abs 2 des zweiten Rückstellungsanspruchsgesetzes (RAG) dennoch hervor, dass auf Pensionsnachzahlungen für frühere Dienstnehmer einer Körperschaft öffentlichen Rechts die Steuerbefreiung des § 18 des siebenten RStG¹³⁹ nicht anwendbar wäre. Letztere sei eine Sondernorm für nicht öffentlich-rechtlich geprägte Dienstverhältnisse, die mit dem allgemeinen steuerlichen Grundsatz in Rückstellungssachen, geschädigte Personen weder schlechter noch günstiger zu stellen, nicht recht im Einklang stünde.¹⁴⁰ Der Gerichtshof lehnte eine begünstigende Analogie diesfalls ohne weitere Sachgesetzlichkeits- und Gleichbehandlungsprüfung ab. Ein bemerkenswert engherziges Rechtsverständnis, das nach heutigem Rechtsempfinden unbedingt den Gang zum Verfassungsgerichtshof nahe gelegt hätte. Ansonsten finden sich für den Bereich zu entschädigender Dienstbezüge nach dem siebenten RStG keine weiteren Quellen, die Problemlagen aufzeigen würden.

138 Vgl die Stenographischen Protokolle der 58. Sitzung des NR in der VI. GP.

139 § 18. (1) Leistungen auf Grund dieses Bundesgesetzes, die mit seinem Inkrafttreten „fällig sind, sind steuerfrei.

(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 finden auch auf Leistungen Anwendung, die auf Grund von Vergleichen oder Anerkenntnissen im Sinne der Bestimmungen des § 12 gebühren, soweit diese Leistungen das in diesem Bundesgesetz vorgesehene Höchstausmaß nicht überschreiten.“ Dieses Höchstausmaß betrug ATS 1.000,- monatlich, für höchstens 12 Monate (bei unbefristet gewesenen Dienstverhältnissen) oder höchstens 18 Monate (für befristet oder unkündbar gewesene Dienstverhältnisse).

140 VwGH 15. 3. 1957, ZI 166/55, Slg 1611 F; Observer 1957, 206.

IV. RESTITUTIONEN IM VERKEHRS- UND VERMÖGENSSTEUERRECHT

Neben allgemeinen, die Steuerbefreiungen und das Verfahren sowie die Betriebs- und Ertragsbesteuerung betreffenden, Rechtsfragen bei Rückstellungssachverhalten, tauchen auch im Bereich der Verkehrs- und Vermögensbesteuerung Besonderheiten auf, deren Erörterung zur Abrundung des Steuerrechtsbildes von Rückübertragungen und Entschädigungen an Opfer des nationalsozialistischen Regimes unerlässlich ist. Die auffälligsten Steuerarten sind dabei die Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie die Vermögensabgabe und die Vermögenszuwachsabgabe. Doch auch andere Steuern treten in das Blickfeld der themenbezogenen Rechtsbetrachtung und sollen zumindest kurze Erwähnung finden.

A. Erbschafts- und Schenkungssteuer

1. Keine Steuerfreiheit nach Opfern der NS-Herrschaft!

Praxis der Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern war es, den Nachlass von im „Dritten Reich“ verstorbenen Juden bei der Rückstellung an die Erben mit Erbschaftssteuer zu belasten.¹⁴¹ Diesen Standpunkt teilte in weiterer Folge auch der VwGH mit dem Argument, das Eigentum sei rückwirkend wiederhergestellt worden: „Wird ein entzogenes Vermögen auf Grund des ersten RStG nach dem Tod des geschädigten Eigentümers an dessen Erben zurückgestellt, so hat dieser hievon die Erbschaftssteuer zu entrichten“.¹⁴² Ausgangspunkt dafür war die allgemeine Rechtsprechung des VwGH, dass es für Abgabenansprüche der Republik Österreich ohne Belang sei, ob der anspruchsbegründende Tatbestand vor oder nach dem Sturz der deutschen Herrschaft eingetreten wäre; dies wurde aus dem Steuerübergangsgesetz (StGBI 1945/38) abgeleitet.¹⁴³ Heftig kritisiert wurde diese Vorgangsweise in der Literatur: Zunächst wäre ein offener Widerspruch gegenüber dem System der Erbschaftsbesteuerung auszuma-

141 SWK 1948/49, A IX, 108.

142 VwGH 24. 5. 1949, ZI 945/48, Slg 108 F.

143 VwGH 17. 9. 1947, ZI 505/46, Slg 23 F.

chen, das die Bewertung des Nachlasses zum Todestag vorsehe. Zu diesem Zeitpunkt sei aber kein Vermögen und auch kein Rückstellungsanspruch vorhanden gewesen.¹⁴⁴ Außerdem gehe das Steuerrecht sonst und hierin vom Zivilrecht abweichend davon aus, dass die Rückstellung nicht auf den Entziehungszeitpunkt zurückwirke. In konsequenter Argumentation der Rückwirkung der Entziehung müssten auch all jene Gebühren erstattet werden, die beim Entzieher für zwischenzeitliche Vermögensübergänge erhoben worden wären.¹⁴⁵ Überdies sei eine Rechtsnachfolge Österreichs nach dem Deutschen Reich nicht gegeben. Würde Österreich diesfalls die Erbschaftssteuer nach Opfern der politisch-rassistischen Verfolgung einheben, mache sich die wieder erstandene Republik ganz entgegen dem Sinn und Zweck der Rückstellungsgesetze zum Nutznießer der Nazimorde.¹⁴⁶ Erschwerend komme hinzu, dass für den Fall der Ausrottung der gesamten näheren Verwandtschaft des Erblassers die Steuerbelastung besonders hoch sein müsse. Die Erbschaftssteuerprogression nach der Entfernung in der Verwandtschaft und nicht nur nach dem Wert des Erwerbes mache solches unumgänglich. Abschließend wird in dieser Quelle darauf hingewiesen, dass das Deutsche Reich nach allen im Krieg Umgekommenen seit jeher vollkommene Erbschaftssteuerfreiheit gewährt habe.¹⁴⁷

In die selbe Richtung wies das Fachgutachten Nr. 1 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder:¹⁴⁸ Die Rückstellungsgesetze legten keine absolut rückwirkende Nichtigkeit fest, der Rückstellungsberechtigte erwerbe vielmehr nicht auf Grund des erloschenen Eigentumsrechtes oder auf Grund des Erbrechtes Eigentum, sondern auf Grund des ihm durch die gesetzlich ausgesprochene Novation zugestandenen Rückstellungsanspruches. Dafür spreche auch die Tatsache, dass der Gesetzgeber überhaupt eine besondere Rückstellungsgesetzgebung für erforderlich gehalten und der OGH die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts für unzureichend befunden habe.¹⁴⁹ Es könne demnach rechtens gar keine Erbschaftssteuer anfallen. Im Übrigen teilte dieses Gutachten die Bedenken des Schrift-

144 SWK 1948/49, A IX, 108.

145 SWK 1948/49, A IX, 144.

146 SWK 1948/49, A IX, 134.

147 SWK 1948/49, A IX, 144, vgl FN 150.

148 ABl WTHK 1950, 48.

149 Unter Berufung auf OGH 9. 11. 1946, 1 Ob 279, ÖJZ 1947, 27.

tums; in Sonderheit müsse die Erbschaftssteuerbefreiung nach Kriegsopfern beachtet werden, die in einem Billigkeitserlass aus reichsdeutscher Zeit geregelt sei und auch in Österreich weiter gelte und hierzulande nach österreichischer Auslegung zu handhaben wäre.¹⁵⁰ Eben diese Weitergeltung muss aber vor dem Hintergrund des zeitgenössischen Verständnisses zumal des VwGH von der Rechtsüberleitung bezweifelt werden: Erlässe des seinerzeitigen deutschen Reichsministers der Finanzen (RdF) wurden nach einer Entscheidung des VwGH schon im Selbstverständnis der Reichsfinanzverwaltung nicht ohne weiteres als (allgemein übergeleitete) Rechtsverordnungen gewertet.¹⁵¹ Der VwGH verweist hier – sehr zu Recht – auf ein Schreiben des RdF an den Reichsfinanzhof (RFH), in dem dieser darauf hinwies, dass so genannte Runderlässe, die sich lediglich auf § 17 Abs 2 der Reichsabgabenordnung (RAO) stützten (allgemeine und oberste Leitungsgewalt des RdF), keinerlei Außenwirkungen für und gegen die Abgabepflichtigen hervorzubringen im Stande wären, also als rein interne Dienstanweisungen aufzufassen seien.¹⁵² Um eben einen solchen Runderlass hatte es sich aber bei der oben stehend erwähnten Verfügung vom 23. Februar 1942 gehandelt. Schon die Textierung lässt erkennen, dass damit keine Weisung im eigentlichen Sinne einer, noch dazu allgemein verbindlichen, Anordnung, gemeint gewesen sein kann. Der Erlass beginnt nämlich mit den Worten: „Ich erkläre mich (§ 17 Absatz 2 Satz 1 AO gemäß) damit einverstanden (sic!), dass die Finanzämter Erbschaftssteueransprüche in Erbfällen von Wehrmachtsangehörigen, die in dem gegenwärtigen Krieg gefallen sind, nicht geltend machen“. Ein wahrhaft seltsames, weil „von unten nach oben wachsendes, Führerprinzip“.

Obzwar seine Rechtsprechung so vehement und auch weiterhin kritisiert wurde,¹⁵³ setzte sie der Gerichtshof in noch zugespitzter Weise fort: Ein Jude, der am 17. Jänner 1943 in Holland verstorben war, besaß in Wien „arisierte“ Liegenschaften. Am 13. Mai 1947 hatte die zuständige FLD den Anspruch der Erben auf Rückstellung der Liegenschaften auf

150 Bezugnehmend auf den Erlass des RdF vom 23. 2. 1942, RStBl 1942 Nr. 16/141 auf Seite 273.

151 Vgl VwGH 6. 4. 1951, Zl. 644/50, Slg 380 F.

152 Vgl dieses Schreiben des RdF vom 10. 6. 1940, RStBl 1940/657.

153 SWK 1949/50, A IX, 29.

Grund des ersten RStG anerkannt, doch könne die Rückstellung erst nach Abhandlung der Verlassenschaft erfolgen; der Nachlass wurde seitens des BG-Innere Stadt in Wien mit 2. Juli 1947 eingewortet. Mit Bescheid vom 13. September 1947 setzte das FA für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien die Erbschaftssteuer unter Einbeziehung der Liegenschaften fest. Die Beschwerde an den VwGH wurde abgewiesen. Zum einen geschah dies unter Berufung auf das hier bereits erwähnte Vorerkenntnis Slg 108 F; es könne nicht in der Absicht der Rückstellungsgesetzgebung gelegen sein, den Erben der geschädigten Eigentümer Abgaben zu ersparen, die sie auch dann zu leisten gehabt hätten, wenn das Vermögen dem Erblasser nie entzogen worden wäre.¹⁵⁴ Zum Anderen führte der Gerichtshof aus, dass es nur auf die Geltendmachung der Rückstellungsansprüche anzukommen habe, nicht aber auf deren Erfüllung. Die „Rückerstattung“ habe vielmehr umgekehrt gemäß § 2 Abs 3 der VO vom 15. September 1946¹⁵⁵ die Einantwortung des Nachlasses zur Voraussetzung, während die Steuerschuld nach § 14 Abs 1 Z 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen regelmäßig schon mit dem Tode des Erblassers entstünde.¹⁵⁶

An dieser Rechtsprechung fällt auf, dass im umgekehrten Fall, wenn etwa Vermögen durch unfähige Verwaltung oder auch zufällig zwischen dem Zeitpunkt des Anfalles der Erbschaft und deren Einantwortung veräußert oder sogar vernichtet wird, dennoch Erbschaftssteuer zu entrichten ist.¹⁵⁷ Hier sollte das Stichtagsprinzip offenbar einseitig für zu diesem Zeitpunkt (Tod unter der NS-Herrschaft) gar nicht gegeben gewesenes Vermögen nur deshalb gelten, weil die Rückstellungsgesetze auf dem Konstrukt einer Anfechtungslosigkeit (Anfechtung mit Wirkung ex tunc) und keiner bloßen Anfechtbarkeit (ex nunc) aufbauten. Die beharrliche Weigerung (schon) der Verwaltung, den diesbezüglichen Billigkeitserlass aus reichsdeutscher Zeit nicht entsprechend ausdehnend anzuwenden, verwundert jedenfalls. Die rechtliche Handhabe dazu hätte allerdings der Gesetzgeber nachreichen müssen, da eine entsprechende Verordnung schwerlich in Betracht gekommen wäre. So läuft die nachfolgende Würdigung Gefahr, das zweifellos aufkommende und sehr schwer wiegende Un-

¹⁵⁴ Vgl VwGH 24. 5. 1949, Zl. 945/48, Slg 108 F; zitiert in FN 142.

¹⁵⁵ BGBl 1946/167.

¹⁵⁶ VwGH 11. 10. 1949, Zl 275/48, Slg 132 F.

¹⁵⁷ Vgl § 21 des damaligen ErbStG sowie § 18 ErbStG idgF.

behagen letztlich unzutreffend bei dem VwGH festzumachen. Belegstellen dafür, dass die Finanzämter der Zweiten Republik die wahrhaft nicht zwingende „Einverständniserklärung“ des RdF aus dem Jahre 1942 als gelebtes Recht (weiterhin) praktiziert hätten, sind nicht mehr auffindbar. Aber auch für das Gegenteil im Sinne einer strengen Handhabung des Erbschaftssteuerrechts gegenüber Hinterbliebenen nach Kriegsopfern lässt sich nichts beibringen. Ein einziges Erkenntnis des VwGH erging zu dem Fall eines Opfers der Wirren der unmittelbaren *Nachkriegszeit*. Der Gerichtshof vertrat hier durchaus entwicklungsgerecht seine Rechtsprechungslinie der Nichtanerkennung irgendwelcher Erbschaftssteuerbefreiungen.¹⁵⁸ Im Übrigen mag die – naturgemäß unwissenschaftliche – Schlussfolgerung angestellt werden, die sich aus der Sentenz „Wo kein Kläger, da kein Richter“ ergibt.

2. Weitere Fälle aus Rechtsprechung und Verwaltung

Rückstellungsansprüche betreffend Grundstücke, die auf Grund eines mit den Rückstellungsgegnern geschlossenen Vergleiches gegen Zahlung eines Entfertigungsbetrages im Eigentum der Rückstellungsgegner verblieben, sollten bei der Bemessung der Erbschaftssteuer der geschädigten Eigentümer nicht mit ihrem gemeinen Wert (etwa in Höhe des Entfertigungsbetrages), sondern mit dem am Stichtag geltenden Einheitswert der Grundstücke anzusetzen sein.¹⁵⁹ Diese Rechtsmeinung des BMF überzeugt wiederum und nur vor dem einheitlichen Hintergrund einer rückwirkenden Restitution oder auch und ebenso rückwirkenden Sanierung der seinerzeitigen Entziehung zu Gunsten des Erwerbers: Gab sich der Rückstellungsberechtigte mit einer Entschädigung zufrieden, so war vorerst der Erbanfall bei ihm zu unterstellen und der Vorgang wie ein Erbrechtsverkauf auf die Erbschaft und deren Zusammensetzung, nicht aber auf das Entgelt für die (nachfolgende) Veräußerung, zu beziehen. Ob das Abstellen auf die Einheitswerte an Stelle der Verkehrswerte damals als allgemeine und wesentliche Erleichterung für die Steuerpflichtigen aufzufassen gewesen ist, muss vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Unsicherheit der frühen Nachkriegsjahre, zumal in der sowjetischen Besatzungszone, bezweifelt

¹⁵⁸ VwGH 22. 2. 1956, Zl. 3296/54, Slg 1368 F.

¹⁵⁹ BMF 9. 10. 1950, Zl 68.711-11/50, AÖF 1950, Nr 202.

werden; vielmehr dürfte in dieser Anordnung eine Verwaltungsvereinfachung zu erblicken sein.

Nach Meinung des VwGH bestanden auch keine Sondervorschriften, die Personen, die ihre Inländereigenschaft durch Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes aus politischen Gründen und zweijährigen Auslandsaufenthalt verloren hatten, einen Anspruch auf die Inländern vorbehaltenen Begünstigungen bei der Erbschaftssteuer eingeräumt hätten. Die Anhaltung in einem deutschen Konzentrationslager im Ausland könne eine bereits verlorene Inländereigenschaft nicht wiederherstellen.¹⁶⁰ Im Beschwerdefall hatte die Erblasserin Österreich 1939 in Richtung Jugoslawien verlassen, von wo aus sie nach dem Einmarsch deutscher Truppen in ein jugoslawisches KZ verbracht worden war, in dem sie laut Todeserklärung bis zum 8. Mai 1945 verstorben war. Der Beschwerdeführer begehrte die Berücksichtigung der nach verstorbenen Inländern zukommenden Freigrenze von ATS 30.000,—, weil die Erblasserin nur auf Grund nationalsozialistischer Zwangsmaßnahmen das Staatsgebiet verlassen hätte. Auf die Freiwilligkeit eines Auslandsaufenthaltes kam es jedoch nach der Auffassung der belangt gewesenen Behörde nicht an; die Eigenschaft eines Steuerinländers sollte jedenfalls verloren gehen.¹⁶¹ Der Beschwerdeführer wandte vor dem VwGH weiter ein, dass ein unter deutscher Herrschaft stehendes KZ im Ausland als Inland aufgefasst werden müsse und somit einen gewöhnlichen Aufenthalt (im Inland) begründe. Auch seien die Ausnahmestimmungen des Erbgebührengesetzes für Dienstverpflichtete im Ausland anzuwenden, weil KZ-Insassen körperliche Schwerstarbeit für das Deutsche Reich verrichten hätten müssen. Der VwGH nahm dazu wie folgt Stellung: Die Inländereigenschaft wäre bereits *vor* der Einlieferung in das KZ verloren gegangen und konnte auch danach nicht zurückgewonnen werden, weil Zweck der Einlieferung nicht war, einen Aufenthalt im Inland zu begründen. Auch die Anwendung der Ausnahmestimmungen des Erbgebührengesetzes (§ 8 Abs 1 Z 1 ErbStG) sei ausgeschlossen, weil diese (nur) für Beamte und Militärpersonen gälten. Die Inländereigenschaft werde auch nicht dadurch wiederhergestellt, dass der Gesetzgeber seit 1945 Sonderregeln erlassen habe,

¹⁶⁰ VwGH 3. 7. 1951, Zl 55/50, Slg 434 F.

¹⁶¹ Die FLD stützte diese Meinung auf § 8 Abs 1 Z I 1 ErbStG, § 14 StAnpG und ein Gutachten des RFH vom 19. 10. 1940, RStBl 1940, 925.

die den durch den Nationalsozialismus Vertriebenen die Rechte des Inländers wahrten. Diese Bestimmungen seien in Sondergesetzen verankert und könnten nicht in analoger Anwendung zur allgemeinen Norm gemacht werden. Eine „strenge“ Rechtsbetrachtung leuchtet somit auch aus dieser Entscheidung Slg 434 F, wobei die Frage einer begünstigenden Analogiefähigkeit ausdrücklich und so nicht überzeugend verneint wurde.

Der ausländische Erbe eines ausländischen Erblassers war von einem inländischen Betriebsvermögen, dessen Rückstellung nach dem dritten RStG der Erblasser vor seinem Tode beantragt hatte, erbschaftssteuerpflichtig, auch wenn das Rückstellungsverfahren am Todestag noch nicht abgeschlossen war.¹⁶² Bemessungsgrundlage musste der Wert zum Zeitpunkt des Entstehens der Erbschaftssteuerschuld, also am Todestag, sein. Die Bewertung habe nach den Bestimmungen des ersten Teils des BewG (allgemeine Bewertungsvorschriften) zu erfolgen.

Verpflichtete sich der Erbe des geschädigten Eigentümers in einem Rückstellungsvergleich, ein in die Scheinform einer Erbeinsetzung gekleidetes Vermächtnis zu erfüllen, so hatte der Vermächtnisnehmer vom Vermächtnis die Erbschaftsteuer nach seinem persönlichen Verhältnis zum Erblasser – nicht zum Erben – zu entrichten. Die Befreiungsbestimmung des § 29 des dritten RStG konnte nicht eingreifen.¹⁶³ Verglichen wurde diesfalls auch kein Rückstellungs-, sondern ein Erbanspruch. Durch einen vor der Rückstellungskommission abgeschlossenen Vergleich, mit dem die ausländischen Erben eines im Ausland gestorbenen Eigentümers eines inländischen Gewerbebetriebes auf die Rückstellung des entzogenen Betriebes gegen einen Abfindungsbetrag verzichteten, wurden sie im Inland beschränkt erbschaftssteuerpflichtig.¹⁶⁴ Hatte der Erblasser Rückstellungsansprüche hinterlassen und wurde seitens der Erben das Rückstellungsverfahren angestrengt und mit einem Vergleich abgeschlossen, dann war der Erbschaftsteuer der Wert des in der Rückstellung verfangenen Vermögens im Zeitpunkt des Todes des Erblassers zu Grunde zu legen. Daher konnten allfällige in der Vergleichssumme enthaltene Aufwertungen, die der Geldentwertung zwischen dem Todestag des Erblassers und dem Ab-

162 VwGH 2. 3. 1955, ZI 496/54, Slg 1114 F, vgl. FN 36.

163 VwGH 28. 9. 1955, ZI 2116/53, Slg 1247 F.

164 VwGH 26. 10. 1955, ZI 911/54, Slg 1283 F.

schlusszeitpunkt des Vergleiches Rechnung tragen sollten, nicht berücksichtigt werden.¹⁶⁵ Hier schlug das (rückwirkende) Stichtagsprinzip zu Gunsten der überlebt habenden Angehörigen der Opfer aus.

B. Grunderwerbsteuer

1. Allgemeines zu Rückabwicklungen

Der Erwerber einer vom Deutschen Reich entzogenen Liegenschaft konnte daraus, dass er nach Einverleibung seines Eigentums auf der Liegenschaft nach dem dritten RStG zur Rückstellung der Liegenschaft verpflichtet wurde, rechtens keinen Anspruch auf Erstattung der beim Erwerb der Liegenschaft entrichteten Grunderwerbsteuer geltend machen.¹⁶⁶ Die Nichtigkeit bezog sich so gesehen nur auf den Entzugsakt, bewirkt durch das Deutsche Reich, nicht aber auch auf weitere Veräußerungsvorgänge, wie eben auf den Verkauf an den nunmehr Rückstellungspflichtigen.¹⁶⁷ Dem Konzept einer, an sich absolut rückwirkenden, Anfechtungsnichtigkeit nach den Rückstellungsgesetzen wurde so wiederum nicht entsprochen. Dies obzwar gerade die grundsätzlich rechtsformal geleitete Anknüpfung der besonderen Verkehrsteuern solches nahe gelegt hätte. Zu der diesbezüglichen Kritik sei auf die Ausführungen nach der Fußnote 24 verwiesen.

Wurde das Eigentum an einer entzogenen Liegenschaft auf Grund eines Rückstellungsvergleiches zu Gunsten der Erben des geschädigten Eigentümers einverleibt, so lag darin auch dann ein grunderwerbsteuerpflichtiger Eigentumsübergang, wenn zugleich eine Beschränkung der privatrechtlichen Befugnisse der neuen Eigentümer auf die eines öffentlichen Verwalters angemerkt wurde und die Erben die Liegenschaft mit Zustimmung des Rückstellungspflichtigen an einen Dritten verkauft und dessen Eigentum hatten einverleiben lassen, ohne dass die Anmerkung der Verfügungsbeschränkung vorher gelöscht worden war. Daneben unterlag auch der Erwerb der Liegenschaft durch den Dritten der Grunder-

¹⁶⁵ VwGH 22. 10. 1958, ZI 2561/56, Slg 1897 F.

¹⁶⁶ VwGH 21. 11. 1951, ZI 1249/51, Slg 496 F.

¹⁶⁷ VwGH 1. 12. 1954, ZI 2081/54, Slg 1061 F; allgemein hierzu schon VwGH 26. 5. 1954, ZI 22/54, Slg 957 F.

werbsteuer.¹⁶⁸ So, wie der VwGH die Erbschaftssteuerpflicht nach ermordeten Juden bejaht hatte, erkannte er auch in Übereinstimmung mit der Verwaltung in dem Erwerb einer Liegenschaft im Erbwege einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang. In der diesbezüglichen Würdigung kann auf die Besprechung der Erkenntnisse zur Erbschaftssteuer verwiesen werden. Im Entscheidungssachverhalt war die rückstellungsberechtigt gewesene Erblasserin erst im Jahre 1948 verstorben, sodass der Rückstellungsanspruch betreffend das Grundstück nach der damaligen Rechtslage sowohl der Erbschaftssteuer als auch der Grunderwerbsteuer unterliegen musste.

Die einverständliche Abstandnahme von der grundbücherlichen Durchführung eines Erkenntnisses der Rückstellungskommission war als solche kein steuerbarer Vorgang im Sinne des § 1 Abs 2 GrEStG. Die Rückgängigmachung eines Liegenschaftserwerbes *vor* dem Übergang des Liegenschaftseigentums auf den Erwerber unterlag (und unterliegt) eben nicht der Grunderwerbsteuer. Da die rückstellungspflichtigen Beschwerdeführer, denen das Finanzamt Grunderwerbsteuer vorgeschrieben hatte, ohne den anspruchsbegründenden Tatbestand zu nennen, das Eigentum an der Liegenschaft nie verloren hatten, (rückwirkende Sanierung kraft Rückstellungsrechtes), käme nur § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG (Abtretung eines Übereignungsanspruches) als steuerschuld begründender Tatbestand in Betracht. Doch sei dieser Tatbestand nur für Abtretungen an *andere* Personen als den Übereignungsschuldner gedacht, der eben und rückwirkend Eigentümer bliebe, nicht aber erst werde.¹⁶⁹ Wer auf die Geltendmachung seines Rückstellungsanspruches gegen eine Entfertigung verzichtete, sanktionierte so – ebenso rückwirkend wie es die Rückstellung selbst gewesen wäre – den bisherigen Rechtszustand. Der an sich Rückstellungsverpflichtete konnte daher aus dieser zutreffend formalrechtlich geleiteten Sicht der speziellen Verkehrsteuern nicht etwas erwerben, was ihm bereits zu Eigen war.

Wurde ein Unternehmen zurückgestellt und lief daneben noch ein Rückstellungsverfahren nur über vorenthaltene Erträgnisse und über die Vergütung von Aufwendungen sowie der Arbeitstätigkeit des Rückstellungsgegners und übertrugen zum Ausgleich all dieser gegenseitigen For-

168 VwGH 6. 10. 1954, ZI 1094/52, Slg 1011 F.

169 VwGH 9. 11. 1955, ZI 1512/53, Slg 1294 F.

derungen der Rückstellungsgegner und sein Ehegatte dem Rückstellungsberechtigten eine Liegenschaft, auf der das entzogene Unternehmen betrieben wurde und wird, die aber im Zeitpunkt der Entziehung nicht dem geschädigten Eigentümer gehört hatte, dann sollte die Übertragung dieser Liegenschaft zur Gänze, und nicht nur die Übertragung der dem Rückstellungsgegner gehörigen Hälfte, von der Grunderwerbsteuer befreit sein.¹⁷⁰ Dieses Judikat ist ein Beispiel für die wohl zutreffend wahrgenommene Weite der diesbezüglichen Steuerbefreiungen, die eben Transaktionen auf Grund von Rückstellungsvergleichen insgesamt erfasst hatten und erfassen.

2. Die Abtretung des Anspruches auf Rückstellung einer entzogenen Liegenschaft

Die Abtretung des Anspruches auf Rückstellung einer entzogenen Liegenschaft an einen beliebigen Dritten begründete aber jedenfalls eine Grunderwerbsteuerpflicht. Die Bemessungsgrundlage wurde durch die Summe der Beträge bestimmt, die der Empfänger dem Rückstellungsberechtigten für die Abtretung seines Anspruches und dem Rückstellungspflichtigen als Rückgewähr der Gegenleistung für die Entziehung zu bezahlen hatte. Die Steuerbefreiung nach § 29 des dritten RStG sollte nur dazu dienen, dem Rückstellungswerber die Abgaben zu ersparen, die ihn nicht getroffen hätten, wenn es nicht zur Entziehung und nachher zur Rückstellung gekommen wäre.¹⁷¹ Wurde in einem Erkenntnis der Rückstellungskommission die Rückstellung einer Liegenschaft angeordnet, und war vor der grundbücherlichen Durchführung ein Vergleich vor der Rückstellungskommission dahingehend geschlossen worden, dass die Liegenschaft im Besitz des Verpflichteten verbleiben sollte, konnte darin – wie geschildert – keine (steuerpflichtige) Abtretung von Übereignungsansprüchen gesehen werden; eine solche müsste andere Personen als den Übereignungsschuldner zum Adressaten haben.¹⁷² Der Vorstellung von einer rückwirkenden Verzichtung der „Arisierung“, aber auch ihrer gleichermaßen rückwirkenden Sanierung via Rückstellungsvergleich, wird hier folgerichtig entsprochen.

170 VwGH 14. 10. 1963, ZI 1027/53, Slg 2952 F.

171 VwGH 1. 6. 1955, ZI 2144/53, Slg 1173 F.

172 Observer 1956, 19 zu VwGH 9. 11. 1955, ZI 1512/53, Slg 1294 F.

Die Abtretung des Anspruches auf Rückstellung einer entzogenen Liegenschaft an einen Dritten unterlag hingegen auch dann der Grunderwerbsteuer, wenn zwar mit Teilerkenntnis der Rückstellungskommission das seinerzeitige Entziehungsgeschäft für nichtig erklärt wurde, der Anspruch über die Rückstellung aber einem Enderkenntnis dem Grunde nach vorbehalten worden war, weil der Rückstellungsgegner eine wesentliche Umgestaltung der entzogenen Sache eingewendet hatte. In diesen Fällen stünde die Abtretung unter der auflösenden Bedingung, dass es die Rückstellungskommission in der Folge wegen wesentlicher Umgestaltung der Sache ablehnen sollte, dem Rückstellungsgegner die Rückstellung aufzutragen. Trat diese auflösende Bedingung ein, dann wäre allerdings die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer aufzulassen.¹⁷³ Veräußerte der Rückstellungswerber den Anspruch auf Rückstellung einer Liegenschaft und übernahm es der Käufer, allfällige Ansprüche der Sammelstelle für entzogenes jüdisches Vermögen zu befriedigen, dann gehörte auch der Betrag, den der Käufer dieser Sammelstelle gegenüber in einem Vergleich zur Zahlung übernahm, zur Gegenleistung und damit zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Dies entsprach und entspricht durchaus geläufigen Vorstellungen von der Weite des grunderwerbsteuerrechtlichen Entgeltsbegriffs. Der Erwerb der Liegenschaft oder der Rückstellungsansprüche vom Rückstellungswerber war auch nicht steuerfrei.¹⁷⁴ Sobald Dritte ins Spiel kamen, konnte die Befreiung für Rückstellungen ihrer Natur entsprechend nicht mehr betätigt werden.

C. Gebühren und Kapitalverkehrsteuern

1. Die nur unmittelbare Reichweite der diesbezüglichen Befreiungen

Die Befreiung von jenen öffentlichen Abgaben, die durch Amtshandlungen in Vollziehung des dritten RStG veranlasst wurden, erstreckte sich nicht auf die Pauschalgebühr für Verlassenschaftsabhandlungen über ein nach diesem Gesetz zurückgestelltes Vermögen. Für die Bemessung dieser Pauschalgebühr durfte auch der Wert des den Erben zurückzustellenden Vermögens nicht deshalb mit Null angenommen werden, weil das dritte

¹⁷³ VwGH 3. 10. 1961, ZI 11/61, Slg 2503 F.

¹⁷⁴ VwGH 5. 11. 1962, ZI 1331/61, Slg 2733 F.

RStG am Todestag des Erblassers noch nicht in Geltung gestanden war.¹⁷⁵ In einem anderen Fall war die Mutter der Beschwerdeführerin am 12. September 1947 für tot erklärt und ausgesprochen worden, dass sie den 8. Mai 1945 nicht überlebt habe. Die Abgabefreiheit nach § 29 des dritten RStG sollte ebenso wenig die grundbücherliche Anschreibung der Erben des seinerzeitigen Eigentümers erfassen.¹⁷⁶ Der Präsident des Landesgerichts für Zivilrechtssachen in Wien hatte mit Bescheid den Berichtigungsantrag abgewiesen und dies damit begründet, dass die Gerichtsgebührenbefreiung nur für Rückstellungsverfahren gelte, nicht auch für Schriften und Amtshandlungen außerhalb des Rückstellungsverfahrens; dies auch dann, wenn erst durch den Ausweis der Erbeneigenschaft die Befugnis zur Geltendmachung von Rückstellungsansprüchen gegeben wäre. Dies wurde durch den VwGH bestätigt und muss – sofern es Personen betraf, die durch die NS-Herrschaft gewaltsam zu Tode gekommen waren – als durchaus vermeidbar-engherzige Rechtsauslegung bezeichnet werden.

Die Gebührenbefreiung nach dem dritten RStG kam überhaupt nur Vergleichen zu, die ein Verfahren vor der Rückstellungskommission zur Gänze oder wenigstens eine endgültige Entscheidung einer Kommission entbehrlich machten. Ein Vergleich, der eine rechtskräftige Entscheidung der Rückstellungskommission rückgängig machte, konnte demgegenüber die Gebührenbefreiung nicht beanspruchen.¹⁷⁷ Die Tatsache, dass ein Anspruch, der auf Grund des ABGB eingeklagt wurde, auch auf ein RStG hätte gestützt werden können, machte das Verfahren ebenso wenig gebührenfrei.¹⁷⁸ Die Gebührenbefreiung nach § 14 Abs 1 des fünften RStG zwecks Wiederherstellung juristischer Personen konnte naturgemäß nicht rechtens für die Errichtung einer OHG beansprucht werden, die von den als anteilsberechtigten erkannten vormaligen Gesellschaftern einer während der NS-Herrschaft aufgelösten GmbH zur Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes mit dem rückgestellten Vermögen eingegangen worden war.¹⁷⁹ Das Umfeld der Rückstellungen sah sich so nicht hinlänglich in die diesbezüglichen Befreiungen eingebettet, wenngleich das zuletzt zitierte

175 VwGH 9. 1. 1950, ZI 1717/48, Slg 174 F.

176 VwGH 19. 6. 1951, ZI 2564/50, Slg 426 F.

177 VwGH 25. 9. 1951, ZI 112/51, Slg 460 F.

178 VwGH 25. 9. 1951, ZI 2263/50, Slg 461 F.

179 VwGH 23. 11. 1955, ZI 3012/54, Slg 1307 F.

Erkenntnis im Entscheidungssachverhalt kein rechtspolitisches Bedürfnis nach einer noch weiter gehenden Abgabenfreistellung aufkommen lässt: Offensichtlich völlig außerhalb des eigentlichen Rückstellungsgeschehens gelegene Umgründungen nach erfolgter Restitution nicht zu begünstigen, war und ist durchaus einsehbar. Die Beschwerdeführer hätten es in der Hand gehabt, die untergegangene GmbH wieder aufleben zu lassen. Hätten sie sich stattdessen dazu entschlossen, von Anfang an den betreffenden Betrieb in einer OHG aufzunehmen, so mussten sie sich an dieser, mit der Verwirklichung des Rückstellungsanspruches nicht mehr zusammenhängenden, Entscheidung festhalten lassen. Denn ganz abgesehen von den bedeutenden Unterschieden im Gesellschaftsrecht ist eine OHG auch verkehrssteuerrechtlich mit einer GmbH nicht zu vergleichen: Die Gründung einer OHG hatte damals eine Belastung mit Rechtsgeschäftsgebühren zur Folge, wogegen die Errichtung einer (inländischen) GmbH nach wie vor gesellschaftsteuerpflichtig macht. Bemessungsgrundlagen und Schuldentstehungszeitpunkte sind bei beiden Abgabenarten durchaus verschieden (gewesen).

2. Gebührenbefreiungen und Restitutionsgedanke

Ein vor der Rückstellungskommission abgeschlossener Vergleich, wonach der geschädigte Eigentümer auf die Rückstellung des entzogenen Unternehmens gegen eine Abfindungssumme verzichtet hatte, unterlag auch dann keiner Gebühr, wenn darin vereinbart wurde, dass die Hälfte der Abfindungssumme dem Erwerber auf ein Jahr als verzinsliches „Darlehen“ belassen werden sollte.¹⁸⁰ In seiner Begründung führte der VwGH hier aus, dass der Gebührenbefreiung nach § 29 des dritten RStG all jene Rechtsakte zugänglich wären, die zur Erfüllung des Rückstellungsanspruches erforderlich seien. Im Rückstellungsvergleich hatten die geschädigten Eigentümer auf die Rückstellung gegen eine Abfindungssumme verzichtet. Diese wurde in zwei Teilbeträgen entrichtet, von denen der eine binnen acht Tagen, der andere nach einem Jahr fällig werden sollte; daher wäre unzweifelhaft, dass es sich lediglich um Zahlungsmodalitäten handelte, die nicht allein im Interesse des Zahlungsverpflichteten gelegen wären, sondern vornehmlich die Regelung der Rückstellungsansprüche selbst

¹⁸⁰ VwGH 5. 5. 1954, ZI 965/53, Slg 944 F.

zum Ziel gehabt hätten. Eine Verzinsung und Sicherheitsleistung änderte daran nichts. Der später fällig werdende Teil war damit nicht als (gebührenpflichtig beurkundetes) Darlehen einzustufen (auch wenn er so benannt wurde), sondern, wie auch vom Beschwerdeführer eingewandt, als (schlichte) Stundung. Nur vordergründig widersprüchlich an dieser Entscheidung ist der Gegensatz zu dem Erkenntnis betreffend die verzinste Stundung einer Abfindung für das Unterbleiben der Rückstellung, wie es zur Fußnote 134 besprochen wurde. Die ertragsteuerrechtlichen Folgen derartiger Zahlungsaufschübe waren und sind eben nicht mit ihren gebührenrechtlichen Auswirkungen gleichzusetzen.

Wurde eine Beschwerde gegen ein Erkenntnis der Rückstellungskommission zurückgezogen und daraufhin ein Vergleich geschlossen, so sollte der formalistische Standpunkt abzulehnen sein, dass der nachfolgende Vergleich außerhalb des Rückstellungsverfahrens gelegen wäre. Eine Vergleichsgebühr sollte somit nicht anfallen, der Rechtsakt vielmehr selbst als (gebührenbefreiter) Rückstellungsvergleich gelten.¹⁸¹ Die Befreiung von Gerichtsgebühren nach § 6 des ersten Rückstellungsgesetzes war eine *sachliche* Gebührenbefreiung. Wurde ein, zu Gunsten von Gegenforderungen des Rückstellungspflichtigen auf der rückgestellten Liegenschaft einverleibt gewesenes, Pfandrecht gelöscht, so unterlag die Löschung auch dann keiner Eintragungsgebühr, wenn die Liegenschaft inzwischen unter Mitübertragung des Pfandrechtes vom Rückstellungswerber an einen anderen veräußert worden war.¹⁸² Es sollte laut Auffassung des VwGH somit nur auf den ursprünglichen Eintragungsgrund, nicht aber auf die Person ankommen, die letztlich die Löschung begehrte.

Waren die Erben eines ehemaligen Geschäftsinhabers, dessen Unternehmen im Zuge der NS-Machtergreifung entzogen worden war, nicht im Stande, die Rückgabe des Vermögens von der Republik Österreich, auf die dieses Vermögen inzwischen durch einen gegenüber dem Entzieher ausgesprochenen Vermögensverfall übergegangen war, durchzusetzen und schlossen sie über die Fortführung des Unternehmens mit einer im Staatsbesitz befindlichen Kapitalgesellschaft, welche die Vermögenswerte des entzogenen Unternehmens inzwischen übernommen hatte, einen Gesellschaftsvertrag, dann war auch dieser von den Gebühren befreit; denn es läge auch

181 VwGH 5. 12. 1956, ZI 1409/56, Observer 1957, 65.

182 VwGH 7. 12. 1959, ZI 1690/57, Slg 2128 F.

hierin ein Vorgang, wie ihn das zweite RStG im Verein mit dem dritten RStG zur Bereinigung von Rückstellungsansprüchen vorsehe.¹⁸³ Die Eintragung des Eigentumsrechtes an Liegenschaften, die einer im Zuge der „Arisierung“ aufgelösten OHG entzogen, auf Grund eines Rückstellungsvergleiches aber den Erben der früheren Gesellschafter zurückgestellt worden waren, war von den Gerichtsgebühren auch dann befreit, wenn dies zu Gunsten der wiedererrichteten OHG erfolgte.¹⁸⁴ Dieses Urteil ist ein gutes Beispiel für den – auch steuerrechtlich verfolgten – Restitutionsgedanken: All jene Vorgänge, die Rückstellungsberechtigte oder auch deren Rechtsnachfolger letztlich an ihrem „Ausgangspunkt“ ankommen ließen, sollten der entsprechenden Steuerbefreiungen teilhaftig werden. Störend wirkt diesbezüglich nur die eingangs zu dem voranstehenden Kapitel IV.C.1. angemerkte Einengung bei Erbgängen nach Opfern der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft.

Im Sinne einer an sich umfassenden Restitutionsbefreiung urteilte der VwGH aber auch zur Wiedererrichtung einer Kapitalgesellschaft wie folgt: Würde eine, in der NS-Zeit untergegangene, Kapitalgesellschaft nach den Vorschriften des fünften RStG wieder ins Leben gerufen, dann sei dieser Vorgang insoweit von der Gesellschaftsteuer befreit, als nicht mehr eingebracht würde, als das rückgestellte Vermögen. Wie dieses wieder eingebrachte rückgestellte Vermögen in weiterer Folge auf (nominelles) Kapital und Rücklagen aufgeteilt werde, müsse hingegen für die Steuerfreiheit des Vorganges ebenso ohne Bedeutung bleiben, wie die Höhe des seinerzeitigen Grund- oder Stammkapitals vor der Entziehung der Anteile.¹⁸⁵

D. Vermögensbesteuerung

1. „Arisiert“ gewesenes Vermögen und Sondervermögenssteuern

Mit dem „Vermögensabgabegesetz“ (VAG) und dem „Vermögenszuwachsabgabegesetz“ (VZAG) schuf die wiedererstandene Republik Österreich im Jahre 1948 zwei Sondervermögensteuergesetze, die zu

183 VwGH 10. 12. 1962, ZI 356/62, Slg 2760 F.

184 VwGH 19. 11. 1964, ZI 1224/64, Slg 3178 F.

185 VwGH 28. 11. 1956, ZI 3368/54, Slg 1539 F.

der übergeleiteten normalen Vermögensteuer nach dem VStG reichsdeutscher Prägung hinzutretend, weitere Belastungen verfügten.¹⁸⁶ Das VAG belegte neben dem, regulär der Vermögensteuer unterliegenden, Vermögen nach dem Tag des „Anschlusses“, also dem 12. März 1938, neu angeschaffte Luxusgüter (zumal Schmuck, Gegenstände aus Edelmetallen, Yachten, Kunstgegenstände, Sammlungen) mit einer einmaligen Abgabe, die in Raten und abhängig von dem jeweiligen Gesamtwert zu entrichten war. Nach dem Anschluss entzogenes und späterhin rückgestelltes Vermögen dieser Art war dem Rückstellungsberechtigten zuzurechnen.¹⁸⁷ Das VZAG wiederum besteuerte den, zwischen dem 1. Jänner 1940 und dem Jahresbeginn 1948 erwirtschafteten, Vermögenszuwachs. Rückgestelltes Vermögen war so dem Endvermögen des Rückstellungsempfängers zuzurechnen, wie auch dessen (fiktives) Anfangsvermögen zum 1. Jänner 1940.¹⁸⁸ Diese gesetzliche Zuordnung muss von Anfang an verwundern: Gerade in Ansehung von einmaligen Vermögensabgaben, die Kriegs- und NS-Begünstigte eigens belasten sollten, eine gleichermaßen „erzieherische“ wie fiskalbetonte Maßnahme, wäre es nur sachgerecht gewesen, rückzustellende Vermögensschaften überhaupt auszunehmen. Den Rücknehmer nachträglich und rückwirkend (!) für solche Zuwächse verantwortlich zu machen, hält einer Sachlichkeitsprüfung im Sinne des derzeit gelebten Verständnisses vom Gleichheitsgrundsatz wohl nicht stand. Tiefergehende Literatur zu diesen beiden „Gelegenheitsgesetzen“ ist allerdings nicht mehr auffindbar und wird auch kaum jemals existiert haben. Die Motive des damaligen Gesetzgebers in dieser, geradezu anrühigen, Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen dürften im schlicht fiskalischen Bereich angesiedelt gewesen sein. § 1 der beiden Gesetze offenbart die Notwendigkeit, Bundesschuldverschreibungen solcherart einlösbar zu machen, und die restlichen Einnahmen aus diesen beiden Sondervermögenssteuern „für Währungszwecke zu verwenden“.

Das BMF erließ rund ein Jahr nach dem Inkrafttreten dieser einmaligen Sonderabgaben „Richtlinien zur Entscheidung von Zweifelsfragen zur

186 VAG BGBl 1948/165 und VZAG BGBl 1948/166.

187 So § 4 Abs 3 VAG.

188 Vgl § 7 Abs 1 VZAG betreffend das Anfangsvermögen und § 8 Abs 1 leg cit zum Endvermögen.

Vermögens- und Vermögenszuwachsabgabe“, die hier in ihrem wesentlichen Gehalt wiedergegeben sein sollen:¹⁸⁹

a) Wurden entzogene Vermögensschaften *vor* dem Endstichtag rückgestellt oder waren sie bei späterer Rückstellung gemäß § 8 Abs 1 VZAG dem Endvermögen zuzurechnen (jedenfalls der 1. Jänner 1948), so wurden diese Vermögensschaften, wenn sie sich am Anfangsstichtag (1. Jänner 1940) – wohl als bereits „arisiert“ gewesen – nicht mehr im Vermögen des geschädigten Eigentümers befanden, gemäß § 7 Abs 1 VZAG mit dem Wert und Stand vom 1. Jänner 1940 dem Anfangsvermögen des geschädigten Eigentümers zugerechnet. Gleichzeitig waren hierbei jedoch diejenigen Vermögenswerte aus dem Anfangsvermögen auszuscheiden, die aus einer allfälligen, anlässlich der Entziehung erhaltenen Gegenleistung des Entziehers stammend, im Anfangsvermögen noch vorhanden waren. Das Anfangsvermögen sollte so nicht doppelt erhöht werden, nämlich einerseits um die, zu dem fraglichen Zeitpunkt 1. Jänner 1940 gar nicht mehr in dem Vermögen des Arisierungsofopfers befindlichen Werte und um die dafür anlässlich der Entziehung erhaltene Abfindung.

Gegebenenfalls sollte auch das Anfangsvermögen des Entziehers entsprechend zu berichtigen sein (§ 2 Abs 1 letzter Satz der DVO zum VZAG). Auch diesbezüglich waren eben Doppelerfassungen zu vermeiden. Ein Anspruch auf Erstattung der Gegenleistung (des Kaufpreises) oder von Aufwendungen minderte als Schuld das Endvermögen des geschädigten Eigentümers und erhöhte als Forderung das Endvermögen des Entziehers. Entsprechendes galt auch für den Anspruch auf die Erträgnisse aus dem entzogenen Vermögen, sofern diese nicht schon mit allfälligen Gegenleistungen und Aufwendungen des Entziehers verrechnet worden waren. Gleichermassen wurde gemäß § 4 Abs 3 VAG hinsichtlich des der Vermögensabgabe unterliegenden Vermögens verfahren.

b) Wurden entzogene Vermögensschaften *nach* dem Endstichtag (1. Jänner 1948) vom geschädigten Eigentümer unter Verzicht auf Rückstellung gegen Vereinbarung eines Entfertigungsbetrages oder einer sonstigen Ersatzleistung als Eigentum des Entziehers anerkannt, so war der Rückstellungsanspruch mit dem Wert des Entfertigungsbetrages (der Ersatzleistung) dem Endvermögen (Vermögen) des geschädigten Eigentümers zuzurechnen. Im Endvermögen (Vermögen) des Entziehers erschie-

¹⁸⁹ BMF 30. 7. 1949, ZI 7238-10/49, AÖF 1949, Nr 177.

nen die entzogenen Vermögensschaften mit ihrem Stand und Wert zum Jahresbeginn 1948 auf. Die Entfertigung (Ersatzleistung) minderte als Schuld das Endvermögen (Vermögen) des, nunmehr gerechtfertigten, Entziehers. Bestand das entzogene Vermögen aus Grundbesitz, der nach dem Anfangsstichtag (1. Jänner 1940) erworben worden war, so erhöhte sich der nach § 16 Abs 1 VZAG oder § 12 Abs 1 VAG maßgebliche Wert um den Wert der nachträglichen Ersatzleistung. Ein Beispiel möge diesen Wirkmechanismus verdeutlichen: Das Grundstück sollte um den Betrag von „x“ seinerzeit, also nach dem Anfangsstichtag, „arisiert“ worden sein. Nicht dessen seinerzeitiger Einheitswert, als vielmehr die Anschaffungskosten des Nutznießers der Arisierung waren in diesen Fällen maßgebend und wurden um die spätere, an den Enteigneten zu leistende, Entfertigung erhöht, nur um diesen Betrag wiederum als Schuld des, nunmehr rechtmäßig das Grundstück zu seinem Eigentum behalten könnenden, Entziehers abzuziehen.

Dieses „Null-Summen-Spiel“ sollte den Anschaffungswert des Grundstücks unabhängig von jeglichen Entschädigungen zum Endzeitpunkt (Jahresbeginn 1948) maßgebend werden lassen. Die Eigenartigkeit dieses Vorgehens bestand darin, dass der Vermögenszuwachs auf Seiten des Entziehers so nur in Gestalt des Einheitswertes (Arisierung vor dem Jahresbeginn 1940) oder durch den tatsächlich aufgewandten, vielfach unter dem damaligen Verkehrswert der Liegenschaft gelegenen, „Kaufpreis“ fassbar gemacht wurde (Erwerb nach dem Jahresbeginn 1940). War der seinerzeitige Entzieher im Stande, die Rückstellung eines Grundstücks (nur) gegen eine Entschädigung abzuwenden, so musste dies allgemein bedeuten, dass der, anlässlich der Arisierung geflossene, „Kaufpreis“ eben unzulänglich gewesen sein musste. Ansonsten, also bei einer vollpreisigen Aneignung zum Verkehrswert, waren derartige Nachzahlungen auf die so erworbene Liegenschaft ad substantiam regelmäßig nicht vonnöten.

c) War das Vermögen bereits *vor* dem Anfangsstichtag (1. Jänner 1940) entzogen worden und daher im Anfangsvermögen des geschädigten Eigentümers nicht mehr enthalten gewesen, so sollte das zum Anfangsstichtag ausgewiesene Vermögen gemäß § 7 Abs 1 unter sinngemäßer Anwendung des § 14 Abs 2 VZAG oder des § 2 Abs 1 der DVO zu berichtigen und der nachträglich bekannt gewordene Entfertigungsbetrag (Wert der Ersatzleistung) zuzuzählen sein. Erfolgte die Entziehung erst *nach* dem Anfangsstichtag, so erschien das entzogene Vermögen mit dem Wert und

Stand vom 1. Jänner 1940 noch im Anfangsvermögen ausgewiesen auf. Durch die spätere Entziehung und nachträgliche Sanierung der Nichtigkeit dieser Übertragung durch eine gegenüber dem Einheitswert (infolge der Geldwertänderung) höhere Entfertigung (Ersatzleistung) konnte ein Vermögenszuwachs entstehen. Da jedoch diese Umschichtung von Sachwerten in Geldwerte nicht ausschließlich ein auf freier Entschließung beruhendes geschäftliches Ergebnis dargestellt hätte, wurde das Anfangsvermögen auch in diesem Fall durch Zurechnung der Entfertigung (Ersatzleistung) – allerdings nur insoweit – berichtet, als die Entfertigung (Ersatzleistung) den zum Anfangsstichtag ausgewiesenen Wert des entzogenen Vermögens überstiegen hatte.

Es bleibt insgesamt der Eindruck, dass das BMF offenbar bemüht gewesen ist, die betreffenden Sondervermögenssteuern gegenüber NS-Opfern doch nicht fühlbar werden zu lassen. Denn der einzig gravierende Fall, nämlich die Entfertigung einer Rückstellungsverpflichtung betreffend Liegenschaften mit Bargeld, wurde dahingehend unterdrückt, dass die fraglichen Beträge bereits dem Anfangsvermögen zugerechnet wurden und damit nicht zuwachswirksam (nur) das Endvermögen zu erhöhen vermochten. Bedenkt man nämlich, dass schon dazumal die Einheitswerte für den (inländischen) Grundbesitz dessen tatsächliche Verkehrswerte beträchtlich zu unterschreiten vermochten, hätte jede, auch nur verkehrswertnähere, Ablöse eines diesbezüglichen Rückstellungsanspruchs sogleich einen, regelmäßig erheblichen und steuerpflichtigen, „Vermögenszuwachs“ gegenüber dem Einheitswert des Anfangsvermögens ergeben können. Dies wurde, wiederum rechtswidrig, wenngleich zu Gunsten der Rückstellungsberechtigten, „umschiff“. Ansonsten hätte sich eine besondere Besteuerung nach dem VAG oder eine Zuwachsbesteuerung gemäß dem VZAG nur insofern einstellen können, als ein NS-Opfer noch *nach* (!) den maßgebenden Anfangszeitpunkten (VAG 12. März 1938 und VZAG 1. Jänner 1940) Luxusgüter angeschafft oder sonst nennenswerte Vermögenszuwächse zu verzeichnen gehabt hätte. Ein wohl atypischer Fall; Als ebenso atypisch wird ein Vermögenszuwachs kraft Rückstellung oder sonstiger Entschädigung einzustufen sein. Allerdings war sehr wohl ein „papierener“, das heißt nur auf der Währungsumstellung beruhender, „Vermögensgewinn“ bei einem seinerzeitigen Opfer der „Arisierung“ vorstellbar. Dies traf zwar auch andere Steuerpflichtige, doch hatten sich diese immerhin der fraglichen Werte und Zuwächse in der maßgeblichen Zeitspanne erfreuen können.

Einzig sachrichtig wäre es gewesen, späterhin arisierte Vermögenswerte ebenso aus dem (Anfangs-)Vermögen im Sinne des VAG und des VZAG auszuschneiden, wie Rückstellungen, diesbezügliche Entschädigungen, aber auch zum Endstichtag 1. Jänner 1948 noch nicht erfüllte Ansprüche dieser Art aus dem Endvermögen des Rückstellungsberechtigten herauszunehmen. Arisiertes und später der Rückstellung unterliegendes Vermögen war nämlich per se nicht geeignet, bei dem seiner Habe beraubt Gewesenen einer regime- beziehungsweise kriegsbedingten Wertvermehrung teilhaftig zu werden oder sonst eine Sonderbesteuerung zu rechtfertigen. Zu den Spekulationsgewinnern der unmittelbaren Nachkriegsjahre konnten die vordem politisch und rassistisch Verfolgten ebenso wenig zählen. So wurde ein Weg beschritten, der einerseits dem Arisierungsoffer keine zusätzlichen Lasten auferlegen sollte, andererseits aber nicht geeignet sein konnte, den tatsächlichen Vermögenszuwachs beim Nutznießer der Arisierung zu treffen. Die Anerkennung der Entfertigung als abzugsfähige Last musste vielfach Arisierungsgewinne zum Verschwinden bringen. Zumal die Sondersteuer nach dem VZAG hatte aber das erklärte Ziel, „die politischen, die Kriegs- und Nachkriegsgewinne zu erfassen“.¹⁹⁰ In Anbetracht der Tatsache, dass die meisten „Arisierungsgewinne“ zum Anfangstichtag für die VZAG (1. Jänner 1940) bereits erzielt waren, wurden so nur nachfolgende Kriegs- und Nachkriegsgewinne in Gestalt besonderer Vermögenszuwächse in außergewöhnlichen Notzeiten zusätzlich besteuert; von einer Belastung auch (!) der „politischen“ Gewinne konnte so regelmäßig keine Rede sein.

2. Die Rechtspraxis zur Vermögensteuer und zur Vermögensabgabe

Der VwGH hatte sich in einer Reihe von Entscheidungen mit der vermögenssteuerlichen Behandlung von Forderungen und Lasten zu befassen, die entzogenes Vermögen betrafen oder aus dem Vorgang der „Arisierung“ beziehungsweise der Rückstellung erwachsen waren. So sollte etwa der Eigentümer einer in Österreich gelegenen Liegenschaft, der nunmehr vermöge seines Wohnsitzes im Ausland beschränkt vermögenssteuerpflichtig war, Hypothekarschulden, die auf seinem inländischen Grundbesitz aushafteten, bei der Veranlagung zur Vermögensteuer und zur Vermögensab-

¹⁹⁰ So die Erläuternden Bemerkungen, V. GP, 560 BlgNR auf Seite 10.

gabe absetzen können, wenn er seinerzeit die Schulden aufgenommen hatte, um die ihm von seinem Inlandsvermögen vorgeschriebene Judenvermögensabgabe (JUVA) entrichten zu können; diesfalls wurde ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Vermögen und Last gemäß § 77 des Bewertungsgesetzes (BewG) anerkannt.¹⁹¹ Eine auf der inländischen Liegenschaft eines Ausländers aushaftende Hypothekarschuld war hingegen und allgemein bei der Ausmessung der beschränkten Vermögensteuerpflicht nur dann absetzbar, wenn ihre Entstehung ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückging, welche die Liegenschaft selbst betrafen. Auch wenn das belastete Grundstück dem Eigentümer im Zusammenhang mit der NS-Machtergreifung entzogen und in der Folge auf Grund des dritten RStG zurückgestellt worden war, sollte nichts anderes gelten.¹⁹² Die fragliche Schuld war bereits 1935 ganz allgemein für Zwecke der damals vom Beschwerdeführer betriebenen inländischen Metallwarenfabrik aufgenommen worden. Auf Grund dieses Sachverhalts muss diese Entscheidung außerhalb des kritischen Zusammenhanges mit der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft gesehen und gewürdigt werden.

Forderungen, die dem geschädigten Eigentümer aus einem Rückstellungsvergleich erwachsen, waren ihm für die Veranlagung der Vermögensabgabe zum 1. Jänner 1948 zuzurechnen.¹⁹³ Der Rückstellungsantrag war im Jahr 1948 gestellt worden, worauf ein Rückstellungsvergleich im Juli 1949 abgeschlossen wurde, in dem die Rückstellungswerberin gegen Entfertigung auf die Rückstellung einer Liegenschaft verzichtete. Von der Entfertigung schrieb das FA die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe vor. Dagegen wandte die Beschwerdeführerin ein, dass sie als Ausländerin gar kein Inlandsvermögen im Sinne des § 77 BewG gehabt hätte: Denn der Rückstellungsantrag sei erst *nach* dem 1. Jänner 1948 eingebracht worden, und weder die Anmerkung des Rückstellungsverfahrens noch der Rangordnung als bücherliche Sicherstellung seien von § 77 BewG als Inlandsvermögen erfassbar. Auch könne von einer Rückstellung des 1938 entzogenen Vermögens gar nicht gesprochen werden. Diese Sichtweise der Beschwerdeführerin wurde vom Gerichtshof als „zu eng“ verworfen.¹⁹⁴ Außerdem wäre

191 VwGH 16. 5. 1952, ZI 1284/50, Slg 582 F.

192 VwGH 17. 6. 1955, ZI 962/53, Slg 1189 F.

193 VwGH 18. 2. 1955, ZI 2845/52, Slg 1108 F.

194 Siehe die voranstehende FN.

der Entfertigungsanspruch als rückgestelltes Vermögen gemäß § 4 Abs 3 VAG anzusehen, wie unter Verweis auf das Erkenntnis Slg 621 F vermerkt wurde.¹⁹⁵ Dies ist wiederum ein Beispiel für eine an sich folgerichtige, wenngleich dem zivilrechtlichen Verständnis verpflichtete, Judikaturlinie, der zufolge Rückstellungen wie auch rückstellungsvergleichende Sanierungen von Entziehungen zurückwirkten. In § 18 VAG fand diese Auffassung zusätzlich eine ausdrückliche sowie gesetzeskräftige Deckung.

Im Falle eines nach dem Stichtag 1. Jänner 1948 abgeschlossenen Rückstellungsvergleiches waren bei der Veranlagung zur Vermögensabgabe nicht nur der vereinbarte Abfindungsbetrag dem geschädigten Eigentümer zuzurechnen, sondern auch die Kosten für die Durchsetzung des Rückstellungsanspruches vermögensmindernd in Rechnung zu stellen, wenn sie zur Zeit des Vergleichsabschlusses bereits feststanden, gleichviel, ob deren Ersatz im Vergleichsbetrag enthalten war oder nicht.¹⁹⁶ Als „rückgestelltes Vermögen“ könne nur der Saldo zwischen Besitz- und Schuldposten verstanden werden. Dieser Saldo dürfe für Zwecke der Vermögensbesteuerung nicht wieder in seine Bestandteile aufgelöst und in einen abgabepflichtigen und einen abgabefreien Teil aufgespalten werden. Wurden in einem Rückstellungsverfahren eine Kaufpreiserstattungsschuld des Rücknehmers gegen eine, diesem zustehende, Schadenersatzforderung wegen verfehlter Bauführung des Rückgebers aufgerechnet, dann konnte die Kaufpreiserstattungsschuld, soweit sie durch die Aufrechnung erloschen war, nicht bei der Vermögensbesteuerung als Schuldpost geltend gemacht werden.¹⁹⁷ War eine entzogene gewesene und rückgestellte Liegenschaft gemäß § 4 Abs 3 des Vermögensabgabegesetzes dem Vermögen des geschädigten Eigentümers schon für den 1. Jänner 1948 zuzurechnen, dann mussten auch Schulden, die mit dieser Liegenschaft wirtschaftlich zusammenhingen, vom Vermögen des geschädigten Eigentümers zu diesem Stichtag abgezogen werden, wenn sie vor der Rückstellung entstanden waren. Der Umstand, dass sie erst nach dem Stichtag begründet worden waren, hinderte dagegen ihre Berücksichtigung nicht.¹⁹⁸ Der Rückwirkungsfiction wurde so auch hinsichtlich allfälliger Lasten schlüssig entsprochen.

195 VwGH 12. 9. 1952, Zl. 2522/50, Slg 621 F; zitiert in den FN 51 und 52 und .

196 VwGH 9. 12. 1955, Zl. 1764/1766/55, Slg 1329 F.

197 VwGH 9. 3. 1956, Zl 2503/54, Slg 1383 F.

198 VwGH 7. 12. 1956, Zl 128/55, Slg 1550 F.

Die Rückstellung entzogenen Vermögens wirkte allerdings für den Rücksteller nicht in vollem Umfang auf den 1. Jänner 1948 zurück: Wurde erst nach dem genannten Stichtag ein Rückstellungsvergleich geschlossen, demzufolge auch die geschädigten Eigentümer dem Rückstellungspflichtigen etwas zu leisten hatten, dann konnte die Forderung des Rückstellungspflichtigen auf Erbringung dieser Leistung erst für einen nach dem Vergleichsabschluss liegenden Stichtag dem Vermögen des Rückstellungspflichtigen zugerechnet werden.¹⁹⁹ Dies sollte daran gelegen gewesen sein, dass sich im VAG keine Bestimmung fand, der zufolge die Rückstellung entzogenen Vermögens auch für den Rücksteller auf den fraglichen Stichtag zurückwirken sollte. Forderungen des Rückstellungsverpflichteten könnten diesem daher erst mit dem Vergleichszeitpunkt zugerechnet werden. Die Wiedereinsetzung des Rückstellungsberechtigten in sein Vermögen war somit auf den 1. Jänner 1948 zurückzubeziehen, soweit es die Vermögensbesteuerung betraf. Daraus erfließende Gegenansprüche des Rückstellungsverpflichteten durften jedoch gesetzeskräftig erst ab dem Zeitpunkt ihrer rechtssicheren Begründung dessen Vermögen erhöhen. Ein „schiefer“ Wirkmechanismus, dem so die Sachgerechtigkeit abzusprechen ist.

Wurde einer beschränkt vermögensteuerpflichtigen Person an Stelle der Rückübertragung entzogener Betriebsanlagegüter vom Rückstellungsgegner ein Geldbetrag überlassen, dann gehörte dieser Betrag nicht zum steuerpflichtigen Inlandsvermögen des Rückstellungsberechtigten im Sinne von § 77 BewG.²⁰⁰ In dieser Entscheidung wird kein Spannungsverhältnis gegenüber dem Erkenntnis vom 18. Februar 1955 sichtbar:²⁰¹ Dort war vom Gerichtshof der Entfertigungsanspruch als durch inländischen Grundbesitz besicherte Forderung dem Inlandsvermögen zuzurechnen gewesen, wogegen in dem, mit 26. September 1958 beurteilten, Fall eine schlichte Geldforderung vorlag.

Die Verjährung des Rechtes, dem geschädigten Eigentümer die Vermögensteuer und die Vermögensabgabe von dem ihm rückgestellten Vermögen vorzuschreiben, begann überdies erst mit Ablauf jenes Jahres, in dem das Vermögen zurückgestellt wurde oder der Anspruch auf Zurückstellung entstanden war.²⁰²

199 VwGH 17. 12. 1957, ZI 924/56, Slg 1740 F.

200 VwGH 26. 9. 1958, ZI 2006/55, Slg 1879 F.

201 Siehe die FN 193.

202 VwGH 20. 5. 1960, ZI 878/57, Slg 2236 F.

3. Rechtsfragen betreffend die Vermögenszuwachsabgabe, die Grundsteuer, die Sühneabgabe, die Judenvermögensabgabe und die Reichsfluchtsteuer

Wie einleitend ausgeführt wurde, erfasste die Vermögenszuwachsabgabe den Zuwachs, der sich zwischen dem Anfangstichtag zum Jahresbeginn 1940 und dem Beginn des Jahres 1948 ergeben hatte. Dabei fingierte das VZAG die Zurechnung von Rückstellungsvermögen beim Rückstellungsberechtigten zum Anfangs-, wie auch zum Endstichtag, auch wenn es dem Berechtigten zu diesen Zeitpunkten nicht gehörte (gleichwohl aber auf Grund der zivilrechtlichen Nichtigkeit kraft Rückstellungsgesetzgebung durchaus zugerechnet werden konnte). Obwohl der klare Wortlaut des Gesetzes geböte, nur den tatsächlichen Zuwachs am zurückgestellten Vermögen zu besteuern,²⁰³ ging die Finanzverwaltung davon aus, dass auch jedes andere Mehr, das überhaupt und rein rechnerisch einem Vermögen entsprang, als Vermögenszuwachs zu besteuern sein sollte. Aus dem Gesetz ließ sich nach dieser Meinung im Schrifttum eine solche allgemeine Belegung des Rückstellungsgewinns mit VZA nicht erschließen.²⁰⁴ Bedenkt man jedoch, dass auch sonst Vermögenserhöhungen, die sich nur „auf dem Papier“ im Sinne einer RM (Anfangstichtag) zu ATS (Endstichtag) Umrechnung ergeben hatten, der VZA unterlagen, war dies keine besondere, nur auf Rückstellungsfälle beschränkte, Härte dieses Gesetzes. Sie wurde nur dort besonders sichtbar, wo eben die Nutznießung des Vermögens nicht beim nachmals Steuerpflichtigen gelegen war, und eben dieser Umstand hätte abermals für die generelle Befreiung rückgestellter Vermögenswerte von den Sondervermögenssteuern, wie sie oben bereits vertreten wurde, gesprochen.

Im Falle der Rückstellung entzogenen Vermögens gehörte zu dem Einkommen, das bei der Bemessung der Vermögenszuwachsabgabe des Rückstellungsberechtigten zu einem Viertel vom Vermögenszuwachs abzusetzen war, auch das Einkommen, das der Rückstellungspflichtige aus dem entzogenen Vermögen bezogen und zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer erklärt hatte, wenn und soweit die Erträge dem Rückstellungs-

203 § 7 Abs 1 VZAG: „sind die [zurückgestellten] Vermögensschaften mit dem Wert und Stand vom 1. 1. 1940 auch dem Anfangsvermögen zuzurechnen.“

204 Observer 1956, 7, gezeichnet mit „V. Z.“

berechtigten zurückgestellt worden waren.²⁰⁵ Solcherart wurde auch bei der VZA eine Doppelbesteuerung vermieden und in eine Einfachbesteuerung (beim Rückstellungsempfänger) umgewandelt, wie wir sie vordem in der Ertragsbesteuerung (hier allerdings beim Rücksteller) ausmachen konnten.

Entzogenes Vermögen war zur Berechnung der VZA für die Rücknehmer jedoch nicht mit jenem Anfangswert anzusetzen, den es gehabt hätte, wenn es nicht entzogen worden wäre, sondern mit jenem Wert, der ihm am 1. Jänner 1940 tatsächlich zugekommen war. Hatte es sich von da ab bis zum Jahresbeginn 1948 vermehrt gehabt, entstand für den Rücknehmer eine VZA-Pflicht.²⁰⁶ Die Sachwidrigkeit in der Erfassung eines Vermögenszuwachses (!), der so in der fraglichen Zeitspanne dem Rückstellungsberechtigten gar nicht zugute gekommen sein konnte, wird hier wiederum besonders augenfällig. Bei der Veranlagung eines rückstellungspflichtigen Vermögenserwerbes zur Vermögenszuwachsabgabe war das zurückgestellte Vermögen nicht nur aus dem Endvermögen, sondern auch aus dem Anfangsvermögen auszuschneiden, denn nach den §§ 7 und 8 VZAG sollte entzogenes Vermögen für den Anfang- wie den Endstichtag dem Rückstellungsberechtigten zuzurechnen sein, was im Umkehrschluss die Ausscheidung beim Verpflichteten nach sich ziehen musste.²⁰⁷ Ein allfälliger „Arisierungsgewinn“ war so bei dem Rückstellungsverpflichteten nicht festzumachen, mochte dieser auch zwischenzeitig noch so sehr begünstigt gewesen sein. Der umgekehrte Weg der gänzlichen Ausscheidung von „arisiert“ gewesenem Vermögen bei dem Beraubten und der Zurechnung des verbliebenen Restwertes bei dem Nutznießer wäre so viel nahe liegender gewesen.

§ 7 des dritten RStG ging (und geht) dem § 9 Grundsteuergesetz (GrundStG) vor.²⁰⁸ Der geschädigte Eigentümer konnte sohin, wenn ihm die entzogene Liegenschaft mit Rückstellungsbescheid ohne Erträge zurückgestellt worden war, für Grundsteuerrückstände aus der Zeit der Entziehung nicht auf Grund der dinglichen Haftung der Liegenschaft herangezogen werden.²⁰⁹

205 VwGH 25. 11. 1952, ZI 2824/51, Slg 674 F.

206 VwGH 20. 3. 1953, 712, 713/52, in SWK 1953, A IX, 67.

207 VwGH 9. 3. 1956, ZI 470/55, Slg 1384 F.

208 VwGH 20. 6. 1950, ZI 2105/50, Slg 243 F.

209 VwGH 19. 10. 1955, ZI 844/54, Slg 1272 F.

Bei der Bemessung der einmaligen Sühneabgabe für Täter und Mitläufer des NS-Regimes war ein Ablösebetrag, den der Sühnepflichtige zu zahlen hatte, um die Rückstellung „arisiert“ gewesenen Vermögens abzuwehren, insoweit auszuschneiden, als dieses Vermögen (ohnedies) der Vermögensbesteuerung laut dem, zum 1. Jänner 1944 geltenden, Bescheid unterlegen war.²¹⁰

In allen Rückstellungsgesetzen, in denen Grundvermögen eine Rolle spielte, wurde ferner ausgesprochen, dass grundbücherlich eingetragene dingliche Rechte zur Sicherstellung für Rückstände an Reichsfluchtsteuer (RFSt) und Judenvermögensabgabe (JUVA) von Amts wegen oder auf Antrag zu löschen sein sollten.²¹¹ Der VwGH hatte schließlich zu entscheiden, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen Hypothekarschulden bei der Veranlagung zur Vermögensteuer und Vermögensabgabe absetzbar sein müssten, wenn sie auf einer inländischen Liegenschaft für ein Darlehen aushafteten, das zur damaligen Begleichung der JUVA aufgenommen wurde. Das Finanzamt versagte dies nämlich mit der Begründung, abzugsfähig seien nur Lasten, die unmittelbar und ursächlich auf Vorgänge zurückzuführen wären, die das Wirtschaftsgut selbst betreffen; ein Darlehen zur Begleichung der JUVA sei hingegen eine private Schuld. Das so ausgemachte Fehlen eines Zusammenhangs mit im Inland steuerpflichtigem Grundbesitz verneinte der VwGH mit dem Hinweis, dass die JUVA vom *gesamten* Vermögen zu entrichten gewesen wäre, somit durchaus auch von der inländischen Liegenschaft, die Hypothek also absetzbar sein müsse.²¹² Diese Entscheidung mag als Beispiel für eine eher großzügige Rechtsauslegung angehen. Der Standpunkt einer Aufteilung der fraglichen Grundschuld nach Maßgabe des Vermögens, auf das sie tatsächlich entfiel, wäre zumindest ebenso vertretbar gewesen. Allerdings bleibt der Eindruck, dass die Republik Österreich an sich nicht bemüht gewesen ist, durch die Vorschreibung der JUVA oder der RFSt eingetretene und andauernde Vermögensschäden zu lindern oder gar zu beseitigen. Waren die, zumindest in ihren Wirkungen rassistisch diskriminierenden, Abgaben nicht entrichtet worden, so war das rückzustellende Vermögen von etwa darauf aushaftenden

210 VwGH 11. 7. 1952, ZI 903, 904/51, Slg 615 F.

211 § 1 Abs 5 1.RStG, § 1 Abs 6 2.RStG, § 3 3.RStG; teilw. iVm den Subsidiaritätsklauseln.

212 VwGH 16. 5. 1952, ZI 1284/50, Slg 582 F

diesbezüglichen Sicherheiten zu befreien, derartige Hypotheken also zu löschen. Bereits getilgte Steuerschuldigkeiten lebten dagegen in dem Korrelat der dafür erforderlich gewesenen Mittelaufbringung in Gestalt hypothekarischer Belastungen fort.

V. PUNKTATION DER ERGEBNISSE

1. Ein, die Opfer der rassistischen Verfolgung aus der NS-Zeit begünstigendes, steuerliches Sonderrecht ist, abgesehen von dem, mit dem Opferfürsorgegesetz ab dem Jahre 1948 eingefügten und bis dato noch vorhandenen, Veranlagungsfreibetrag bei der Einkommensteuer, nicht nachweisbar.

2. Die Rückstellungsgesetzgebung war – zumal in ihrem Kernbereich des dritten RStG – von einer allgemeinen Steuerbefreiung begleitet, die, zumindest in ihrer Wortbedeutung, nicht nur die Restitution als solche betraf, sondern sämtliche Vergleiche, Verzichte oder Anerkenntnisse umfasste, die einem Rückstellungsverfahren entsprangen.

3. Hinsichtlich rückstellungspflichtiger Erträge aus „arisiert“ gewesenen Vermögenswerten verfügte das dritte RStG die Einmalbesteuerung bei dem Entzieher. War der Rücknehmer auch diesbezüglich ersatzberechtigt, so konnte er sie daher bei sich steuerfrei, wenngleich vermindert um die Steuerlast des Nutznießers der seinerzeitigen „Arisierung“, vereinnahmen. Bei dem Letzteren waren diese Rückführungen zwar ihrer Natur nach Betriebsausgaben oder Werbungskosten, aber steuerlich ohne Auswirkungen, das heißt sie konnten seine Ertragsteuerbemessungsgrundlagen nicht mindern.

4. Hinsichtlich jener Steuerschuldigkeiten, die zwischenzeitig entstanden waren, haftete der Rücknehmer persönlich und solidarisch mit dem Entzieher bis zum Wert der rückgestellten Erträge (Stichtag 27. April 1945) oder bis zu dem gesamten rückgestellten Vermögen (nach dem 27. April 1945).

5. Für Entschädigungen, die privatrechtliche Entgeltsansprüche (Löhne, Gehälter, Abfertigungen, Pensionen) zum Gegenstand hatten, gewährte das siebente RStG eine, betragsmäßig begrenzte, Steuerbefreiung.

6. In der maßgebenden Rechtspraxis jener Zeit wurden Rückstellungen schließlich als entgeltliche Veräußerungsvorgänge eingestuft. Der Rückstellungsberechtigte „veräußerte“ seinen höchstpersönlichen Rückstellungsanspruch dementsprechend steuerlich unwirksam in der Art eines Tauschvorganges entweder gegen das rückgestellte Vermögen oder gegen eine Abfindung, mit der er auf eine Naturalrestitution verzichtete. Jedenfalls konnten bei ihm weder Ertrags-, noch auch Umsatzsteuer(n) anfallen.

7. Da es sich jedoch um einen (entgeltlichen) Anschaffungsvorgang gehandelt haben sollte, war der Rücknehmer nicht an die Buchwerte des Rückstellers gebunden, sondern konnte das an ihn rückfallende Vermögen

zu Tageswerten ansetzen (aufwerten). Die Ausübung dieses Wahlrechts durch eine, an sich steuerunbeachtliche, Aufwertung entzog die bisherigen stillen Reserven jeder weiteren Besteuerung.

8. Dementsprechend entstand beim Rücksteller ein steuerwirksamer Verlust in Höhe der bei ihm abgehenden Buchwerte. In eben dieser Höhe nahm die Rechtspraxis einen steuerlich geltend zu machenden Verlust an, wenn vermittelt einer Abstandszahlung auf die Rückstellung verzichtet wurde. Nur soweit diese Abstandszahlung die Buchwerte überstieg oder vorenthalten gewesene Erträge betraf, war sie zu aktivieren oder steuerlich unbeachtlich.

9. Bis zum tatsächlichen Vollzug der Rückstellung blieb der Entzieher bei den Ertragssteuern, der Gewerbesteuer, und für Zwecke der Umsatzsteuer das Zurechnungssubjekt, sofern sich nicht die Parteien der Rückstellung auf einen früheren, jedenfalls ab dem 27. April 1945 gelegenen, Zeitpunkt einigten. Bei den Vermögenssteuern wurden jedoch sämtliche Rückstellungen von Gesetzes wegen auf den Beginn des Jahres 1948 zurückbezogen, falls sie nicht schon zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt waren.

10. Die Einmalbesteuerung der Erträge beim Rücksteller und die diesbezügliche Haftung des Rücknehmers wurden gesetzeskräftig ohne Rücksicht darauf gehandhabt, ob der Letztere steuerlich günstiger gestellt gewesen wäre als der Entzieher. Auch Verfahrenswiederaufnahmen oder Billigkeitsmaßnahmen wurden aus diesem Titel einer „inkongruenten“ steuerlichen Belastung nicht gewährt.

11. Die Steuerbefreiung nach dem siebenten RStG (für entschädigte Dienstbezüge) wurde auch nicht per analogiam auf dementsprechende Ansprüche aus öffentlich-rechtlich geprägt gewesenen Dienstverhältnissen angewandt.

12. Im Recht der besonderen Verkehrssteuern fällt auf, dass für Erbginge nach Opfern der rassistischen Gewaltherrschaft des NS-Regimes keinerlei Erbschaftssteuerbefreiungen oder auch nur Ermäßigungen zuerkannt wurden. Dies obzwar ein, nicht in die österreichische Rechtsordnung überleiteter, Erlass des seinerzeitigen deutschen Reichsministers der Finanzen eine allgemeine Steuerfreiheit nach Kriegsoffern verheißen hatte und im Österreich der Nachkriegszeit weiterhin angewandt worden sein soll.

13. Rückabwicklungen von Zwischenerwerben wurden grunderwerbsteuerlich ebenso wenig befreit, wie das Behaltenkönnen einer „arisiert“ gewesenen Liegenschaft gegen Leistung einer Abstandszahlung als steuerbares „Anschaffungsgeschäft“ angesehen wurde. Nur wenn der Rückstellungsberechtigte seinen diesbezüglichen Anspruch an beliebige dritte Personen abtrat, sollte die Grunderwerbsteuer eingreifen.

14. Im Bereich der Gebühren und Kapitalverkehrsteuern wurde seitens des VwGH einer eher engen Auslegung der diesbezüglichen Befreiungsbestimmungen in den Rückstellungsgesetzen das Wort geredet. Dennoch wurde der Grundgedanke verfolgt, all jene Rechtsakte zu befreien, die den Rückstellungswerber letztlich an seinem Ausgangspunkt ankommen ließen, ihn also so stellten, wie es seiner Vermögenslage vor der Entziehung entsprach. Nur bei zwischenzeitigen Erbgängen sollten Begünstigungen an sich versagt bleiben.

15. Im Jahre 1948 wurden in Österreich zwei Sondervermögenssteuern eingeführt. Neben der eigentlichen Vermögensteuer belastete die Vermögensabgabe zusätzlich bestimmte Luxusgüter, die nach dem Tag des „Anschlusses“, also dem 12. März 1938, und bis zum 1. Jänner 1948 erworben worden waren. Zeitgleich trat die Vermögenszuwachsabgabe in Kraft. Sie erfasste alle, zwischen dem 1. Jänner 1940 und dem Jahresbeginn 1948 eingetretenen, Vermögensmehrungen. Bei beiden, zeitlich befristeten sowie einmaligen, Sonderabgaben wurde Rückstellungsberechtigten das rückzustellende Vermögen oder der dafür geschuldete Entfertigungsbetrag sowohl zum Anfangsstichtag, als auch zum Endzeitpunkt zugerechnet. Solcherart konnte es zu rein rechnerischen, das heißt nur aus der Währungsumstellung von Reichsmark auf Schilling resultierenden, Bemessungsgrundlagen auch bei Opfern der „Arisierung“ kommen.

16. Die, allgemein für die Vermögensbesteuerung gesetzlich verfügte, Rückwirkung einer Rückstellung oder Entfertigung auf den Jahresbeginn 1948 ließ für die betroffenen Rückstellungswerber fallweise steuerpflichtiges Vermögen zu einem Zeitpunkt entstehen, zu dem sie noch gar nicht wirtschaftlich entschädigt waren. Entfertigungsberechtigte Rückstellungsgegner erwarben diesbezügliche Ansprüche jedoch erst mit ihrer tatsächlichen und rechtssicheren Begründung.

17. Hypotheken, die seinerzeit zwangsweise intabuliert worden waren, um Rückstände an nicht entrichteter Reichsfluchtsteuer oder Judenvermögensabgabe zu sichern, waren zu löschen. Andererseits konnten solche Belastungen für bereits bezahlte Steuerschuldigkeiten der genannten Art nur vom (Inlands-)vermögen in Abzug gebracht werden. Eine restitutio in integrum erfolgte so nicht; es wurden weder die genannten diskriminierenden Abgaben aus der NS-Zeit erstattet, noch auch Lasten beseitigt, die zu ihrer Aufbringung begründet worden waren. Das „offizielle“ Österreich wies eben jede derartige Rechtsnachfolge nach dem Deutschen Reich von sich.

VI. ZUSAMMENFASSENDE SCHLUSSBETRACHTUNG

Am Anfang der zu beobachten gewesenen Misshelligkeiten und Absonderlichkeiten betreffend die Steuerfolgen von Rückstellungen und von ersatzweise an ihre Stelle tretenden Entschädigungen steht eine nur unzulängliche Begleitung der Restitution durch den Steuergesetzgeber. Zumal im dritten Rückstellungsgesetz machte dieser es sich verhältnismäßig einfach: Die Rückstellung sollte für den Rückstellungsberechtigten vollkommen steuerbefreit sein. Sehr im Gegensatz zu der verhältnismäßig eindeutigen Regelung betreffend rückzustellende Erträge und den detaillierten Haftungsvorschriften für Steuerschulden des Rückstellers, wurde über die steuerliche Rechtsnatur von Rückstellungen der Substanz oder auch von substanzenerschädigenden Rückstellungsvergleichen nicht abgesprochen. Den Rücknehmer von Gesetzes wegen in eine Haftung für ganz persönlich auszumessende Steuerschulden des Rückgebers zu zwingen, kann schließlich auch nur als „technisch saubere“ Lösung im Sinne fiskalischer Belange angehen. So wurden nämlich oftmals Steuern wirtschaftlich überwälzt und bei dem Opfer einer „Arisierung“ einbringlich gemacht, die in dieser Höhe bei ihm gar nicht angefallen wären.

Letztlich waren Verwaltung und Rechtsprechung aufgerufen, eine diesbezügliche Einordnung des Rückstellungs- und Ersatzleistungsgeschehens vorzunehmen. Sie taten dies in steter Wechselwirkung und in einer, vorerst der Rechtssicherheit abträglichen, Art und Weise, indem vom vorgegebenen System „rechtsfrei“ abgewichen wurde. Hätte man nämlich auch nach dem zeitgenössischen Rechtsverständnis unbedingt erwarten müssen, dass Rückstellungen und Entschädigungen für unterbliebene Restitutionen zwar keine unentgeltlichen, aber entgeltsfremde, Vorgänge sein müssten, wurde der Weg in ein „Sonderrecht“ eingeschlagen: Anstatt den Rückstellungsberechtigten (nur) steuerfrei zu stellen und den Rückstellungsverpflichteten ebenso steuerunwirksam rückstellen oder entschädigen zu lassen, kam der Gedanke an einen „Tauschvorgang“ betreffend Rückstellungen und Rückstellungsvergleiche auf: Der Berechtigte sollte *entgeltlich* (wenn auch steuerfrei) seinen höchstpersönlichen Anspruch entweder gegen das tatsächlich zurückerhaltene Vermögen oder gegen eine

entsprechende Entschädigung getauscht haben. Dem Verpflichteten wurde dementsprechend ein steuerwirksamer Verlust in Höhe der bei ihm abgehenden Buchwerte oder bis zu einer buchwertgleichen Entschädigung zwecks Erhalt des entzogenen Vermögens zugestanden. Der Rücknehmer konnte hingegen die zurückerhaltenen Vermögensschaften außerhalb jeglicher Regeln über eine begünstigte Eröffnungsbilanz steuerfrei bis zu ihren betriebsspezifischen Tageswerten ansetzen; er ersparte sich so die spätere Versteuerung all jener stillen Reserven, die bis zur Rückstellung an ihn entstanden waren.

Dieser, rechtlich nicht gedeckte, Bruch mit dem Zwang zur Buchwertfortführung kam aber nicht nur dem Rücknehmer zugute. Spiegelbildlich ermöglichte diese Sichtweise erst die steuerliche Anerkennung von Rückstellungsverlusten beim Rückstellungsverpflichteten. Ansonsten hätte der Rücknehmer in die Buchwerte des Rückstellers einzutreten gehabt und der Letztere den Buchwertabgang bei sich steuerlich nicht verwerten können. Bemerkenswerterweise wurde dieses „Sonderrecht“ auf Seiten des Rückstellungsverpflichteten noch dadurch vertieft, dass diesem ein steuerwirksamer Buchverlust auch für den Fall des Behaltenkönnens des entzogenen Vermögens zugestanden wurde. Die Entschädigung an den Rückstellungsberechtigten wurde nämlich bis zur Höhe der zeitgleich vorhandenen Buchwerte als nicht zu aktivierende Schadenersatzleistung anerkannt, gleichviel, ob sie in den, nunmehr rückwirkend rechtens angeeigneten, Tageswerten Deckung fand oder nicht. Mag diese Auffassung nicht mehr unbedingt aus dem „selbstgewählten System“ einer Entgeltlichkeit des Rückstellungsgeschehens erfließen, so kann der steuerlichen Behandlung der Rückstellung als solcher bei aller und schon damals zu beobachten gewesener Rechtsferne die innere Schlüssigkeit nicht abgesprochen werden: „Tauscht“ der Rücknehmer entgeltlich seinen Rückstellungsanspruch gegen das ihm so zustehende Betriebsvermögen, so schafft er eben mit einer entsprechenden Aufwertungsmöglichkeit an. Gegenläufig „veräußert“ der Rücksteller den ihm bis dato zuzurechnen gewesenen Betrieb gegen einen Anspruch, der für ihn nichts wert sein kann: Wer „verkauft“, dafür aber nichts bekommt, erleidet einen dementsprechenden, der Verursachung durch eine „Naturkatastrophe“ gleichstehenden, Verlust in Höhe der bei ihm abgehenden Buchwerte.

Solcherart war ein in der Tat merkwürdiges Sonderrecht „geschaffen“ worden, dem eben auf Grund seiner Folgerichtigkeit auch der Vorteil der

Rechtssicherheit zugekommen ist. Während aber im Bereich der Ertragsbesteuerung Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bereit gewesen sind, weit über den tatbestandlich und steuersystematisch vorgegebenen Rahmen hinauszugehen, lässt sich in der Handhabung der speziellen Verkehrssteuern in Bezug auf Rückstellungs- und Entschädigungssachverhalte eine „Kleinräumigkeit“ des Denkens nicht leugnen. In der Erbschaftsbesteuerung für Rechtsnachfolger nach Opfern der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft nicht einmal Milderungen vorgesehen zu haben, kann angesichts der möglichen exorbitanten Belastungswirkung gerade dieser Abgabe nur verblüffen. Sollte die zeitgenössische Feststellung zutreffen, dass demgegenüber Hinterbliebene nach „normalen“ Kriegsoptionen in den Genuss einer – sodann rechtswidrigen, weil nicht übergeleiteten – vollkommenen Steuerbefreiung aus der NS-Zeit gekommen sind, so stellt sich einmal mehr das Problem einer „Gleichstellung im Unrecht“.

Die Vermögensbesteuerung ist schließlich von keinen gewichtigen Auffälligkeiten gekennzeichnet, sofern sie sich auf rückzustellende Werte bezogen hat. Befremdend wirkt nur zum einen die Rückwirkung auf einen Stichtag, zu dem der Rückstellungsberechtigte noch gar nicht wirtschaftlich (rück-)bereichert sein musste. Zum anderen mag die Entscheidung des Gesetzgebers zu hinterfragen sein, warum er in den Sondersteuern, nämlich der Vermögens- und der Vermögenszuwachsabgabe, Rückstellungsberechtigte nicht ausgenommen, sondern gegenteilig ihnen Vermögen zugerechnet hat, das sie zu den fraglichen Zeitpunkten gar nicht besitzen konnten. Doch dürfte auch dies eine fiskalisch-technische Maßnahme gewesen sein, wie auch die Einmalbesteuerung der entzogenen Gewinne beim Nutznießer des „arisieren“ Vermögens. Das Vermögen selbst wollte man bei demjenigen „festmachen“, der es letztlich zurückerhielt, wogegen die ihrer Natur nach viel „flüchtigeren“ Erträge daraus in der steuerlichen Verantwortung des Entziehers verbleiben sollten. Dennoch dürfte es zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Aufkommenserfolgen an Vermögens- und an Vermögenszuwachsabgabe auch bei Opfern der seinerzeitigen „Arisierungen“ gekommen sein. Die rein rechnerische Gegenüberstellung von End- und Anfangsvermögen hat vielfach nämlich nur Mehrbeträge aus der Währungsumstellung sichtbar gemacht. Von der Zwecksetzung der Vermögens- und der Vermögenszuwachsabgabe her gesehen, war es überhaupt völlig unerfindlich, Verfolgte für ein „Übervermögen“ heranzuziehen, das sich *bei ihnen* in dem, die

grundlegenden Rechtswertungen bestimmenden, Zeitraum der NS-Herrschaft gar nicht gebildet haben konnte. Diese Überlegung bleibt selbst dann beachtlich, wenn die Opfer nachträglich, aber eben erst danach (!), daraus begünstigt gewesen sein mochten.

All diese Kritik muss allerdings ihren Platz vor einem besonderen Hintergrund finden: Das Rückstellungsgeschehen war gleichermaßen volkswirtschaftlich – und damit budgetär (!) – schwerstgewichtig, wie vielfältig, sodass ihm steuerrechtlich niemals allseits befriedigend begegnet werden konnte. Das Abgabenrecht hatte und hat zumindest in den Grundtatbeständen die Aufgabe, wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten zu folgen, nicht aber diese beeinflussend umzuformen. Aus dieser Sicht konnte das Steuerrecht auch nichts Besseres leisten, als das Rückstellungsrecht selbst. Ertragsteuerrechtlich gelang es Rechtsprechung und Verwaltung, einen für beide Seiten erträglichen Weg zu beschreiten, indem prae-ter, ja sogar contra legem, Rücksteller wie Rücknehmer oder auch derjenige, der „arisiert“ gewesenes Vermögen nunmehr rechtmäßig behalten konnte, mit einem „Sonderrecht“ bedacht wurden, das rechtspolitisch vielfach wünschenswert gewesen sein mag. Es hätte eine systemwidrige Überforderung bedeutet, das Steuerrecht in die eine Richtung hin zu Wiedergutmachungszwecken und in die andere Richtung für „Zusatzstrafen“ zu missbrauchen. Die entscheidenden Problemlagen wurzeln vielmehr darin, dass der Gesetzgeber der beginnenden Zweiten Republik auf die, im heutigen Sprachgebrauch zumindest „faktische Amtshandlungen“ darstellenden, „Arisierungen“ keine angemessene Antwort gefunden hat: Der überbordenden Zwangsgewalt der Enteignungen kraft öffentlichem Recht stellte er ein singuläres Parteienverhältnis privatrechtlichen Zuschnitts in Gestalt der Rückstellungsgesetze gegenüber. Das öffentliche Recht hat sich so insgesamt aus seiner Verantwortung gestohlen.

Im Bereich der besonderen Verkehrssteuern muss die Hartherzigkeit des Gesetzgebers gegenüber Hinterbliebenen von Ermordeten nochmals und bedauernd hervorgehoben werden. Eine völlig ungemilderte Erbschaftssteuerbelastung war in diesen Fällen schlechthin untragbar. Das, dem Vorgehen in der Ertragsbesteuerung zuzubilligende, Bemühen von Rechtsprechung und Verwaltung, halbwegs ausgewogene Lösungen zu finden, ist hier weithin nicht auszumachen. Ob darüber hinaus der Verwaltungsgerichtshof Unsachgerechtigkeiten in den steuerlichen Rahmenbedingungen der Rückstellungen und Entschädigungen für NS-Opfer hätte

abstellen können, muss zeitgenössisch gesehen und gewürdigt werden. Das Grundrechtsverständnis jener Zeit war bei weitem nicht derart entwickelt, wie wir es heutzutage beobachten können. So fällt zwar auf, dass keinerlei diesbezügliche Normprüfungsanträge des Verwaltungs- an den Verfassungsgerichtshof auffindbar sind. Gleichermaßen ist aber zu bedenken, dass auch keine Individualbeschwerden an den Verfassungsgerichtshof herangetragen wurden, obzwar Parallelverfahren gegen ein- und denselben Bescheid bei beiden Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts auch damals schon (und wieder) rechtmöglich waren; ein Beschwerdeführer hätte sich also mit einem Rechtsgang zum Verfassungsgerichtshof den Weg zum Verwaltungsgerichtshof nicht verbaut. Trotzdem ist dies – soweit nachweisbar – nicht erfolgt.

Wien, im September 2003

GLOSSAR DER FACHAUSDRÜCKE UND -BEGRIFFE

§ 6 EStG enthält Bewertungsvorschriften, die festlegen, welche Werte in welchem Fall steuermaßgeblich sind.

Abnutzbares Anlagevermögen ist Anlagevermögen, das durch Zeitverlauf oder Gebrauch an Wert verliert (zB Maschinen, Gebäude; nicht abnutzbar dagegen ist zB Grund und Boden).

Absetzbarkeit, Abzugsfähigkeit bedeutet, dass ein bestimmter Wertabgang den steuerlichen Gewinn (und damit die Bemessungsgrundlage) zu mindern geeignet ist.

Absetzbeträge mindern die Steuerschuld, nicht aber die Bemessungsgrundlage (vgl. dazu Freibeträge).

AfA, Abschreibung für Abnutzung. Die Anschaffung von Anlagevermögen ist erfolgsneutral (Tausch Geld gegen Gut, keine Auswirkung auf den Gewinn). Der Wertverlust, der durch die gewöhnliche Nutzung entsteht, ist aber verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben (AfA). So verringert sich der Buchwert jährlich zu Lasten des Gewinnes.

Aktivieren ist die Aufnahme eines Wirtschaftsgutes in die Bilanz. Dieser Vorgang ist erfolgsneutral, das heißt, er beeinflusst den Gewinn nicht (weil lediglich ein Austausch von Geld oder Kaufpreisschuld gegen den dafür angeschafften Vermögenswert stattfindet).

Anlagevermögen ist jenes Vermögen, das auf Dauer dazu bestimmt ist, dem Betrieb durch Gebrauch und nicht durch Verbrauch zu dienen.

Anschaffungskosten umfassen die Aufwendungen, die notwendig sind, um ein Wirtschaftsgut anzuschaffen.

Aufwertung ist die Anpassung eines zu niedrigen Buchwertes an den höheren Teilwert oder Verkehrswert, insb. bei entgeltlichen Geschäften. Der Veräußerer hat dadurch einen Veräußerungsgewinn, für den Erwerber ist der neue steuermaßgebliche Wert in die Bilanz aufzunehmen und Basis für die AfA. Grundsätzlich mit dem Teilwert sind Einlagen in ein Einzelunternehmen oder in eine Personengesellschaft anzusetzen, mit dem Verkehrswert Einlagen in eine Kapitalgesellschaft (gilt als Tauschvorgang).

Außergewöhnliche Belastungen liegen vor, wenn der Steuerpflichtige in seiner Privatsphäre Aufwendungen tätigt, die außergewöhnlich sind, ihm zwangsläufig erwachsen und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (vor allem Krankheitskosten wie Behandlungen, Diäten, Spitalsaufenthalte).

Bemessungsgrundlage ist jener Wert, der für die Berechnung des Steuersatzes und der Steuer maßgeblich ist.

- Beschränkte Steuerpflicht** liegt vor, wenn eine Person im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat. Sie führt dazu, dass die betreffende Person nur mit den im Inland erzielten Einkünften und mit dem im Inland gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist (siehe auch Steuerinländer). Dafür gehen auch bestimmte Steuerbegünstigungen, etwa bei der Erbschaftsteuer, verloren.
- Betriebsausgaben** sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Der Gegensatz dazu sind die steuerunbeachtlichen, das heißt nicht gewinnmindernden Privatentnahmen.
- Betriebseinnahmen** sind betrieblich veranlasste Wertzuflüsse. Ihr Gegenstück stellen die wiederum steuerunerheblichen, das heißt den Gewinn nicht erhöhenden, Privateinlagen dar.
- Betriebsprüfung** ist die von der Abgabenbehörde durchgeführte Überprüfung, ob die Bücher oder Aufzeichnungen eines Betriebes formell sowie inhaltlich ordnungsgemäß geführt werden.
- Bilanz** ist die zu einem Stichtag erstellte Übersicht über das Vermögen eines doppelte Buchführung betreibenden Unternehmens. Die Bilanz ist wie ein Konto aufgebaut, wobei die linke Seite „Soll“ genannt wird (Aktivseite), die rechte „Haben“ (Passivseite). Unter den Aktiva befinden sich Anlage- und Umlaufvermögen sowie ein allfällig ausgewiesener Firmenwert; auf der Passivseite werden Eigen- und Fremdkapital sowie das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung gebucht.
- Bilanzierung** ist die Gewinnermittlung auf Grund doppelter Buchführung. Dabei werden Geschäftsvorgänge in jener Periode erfasst, zu der sie wirtschaftlich gehören (vgl. dagegen Einnahmen-/Ausgabenrechnung).
- Bücherlich erfassen** bedeutet, in die Bilanz aufnehmen.
- Buchwert** ist jener Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut in der Bilanz angesetzt ist. Durch das gesetzliche Festgehaltenensein an den ursprünglichen („historischen“) Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aber auch durch ebenso gesetzlich erlaubte oder sogar gebotene zu hohe Abschreibungen liegen die Buchwerte regelmäßig weit unter den Realwerten. Diese Differenz wird als „Stille Reserven“ bezeichnet.
- Buchwertabgang** ist ein Wirtschaftsgut aus der Bilanz auszuscheiden (zB wegen Verkaufs, Totalschadens oder – gegenstandsbezogen – wegen einer Rückstellungsverpflichtung), ist auch der Buchwert des Wirtschaftsgutes aus der Bilanz zu nehmen. Dies erfolgt aufwandswirksam, das heißt, in Höhe des abgehenden Buchwertes wird der Gewinn gemindert. Wird dafür eine Gegenleistung erbracht, so vermehrt diese den Ertrag; die *positive* Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwertabgang bezeichnet den „Gewinn“ aus dem Vorgang, eine *negative* Differenz dagegen (etwa bei Fehlen einer Gegenleistung) den „Verlust“.

Buchwertbindung – siehe Buchwertfortführung.

Buchwertfortführung bedeutet, dass der Erwerber eines Wirtschaftsgutes den Buchwert des Vorgängers beibehält; bei unentgeltlichem Erwerb ist eine Buchwertfortführung zwingend geboten. Auch die Basis für die AfA bleibt damit unverändert.

Dreifache AfA. Diese erhöhte AfA war eine Vorläuferin der zwischenzeitlich für Neubauten wiederbelebten vorzeitigen AfA und diente dazu, übermäßige Abnutzung in einer Periode zu erfassen. Sie war vor allem im nicht bilanzierenden und außerbetrieblichen Bereich bedeutsam, weil dort keine Teilwertabschreibungen zulässig waren und sind.

Einheitswert, Einheitsbewertung. Für bestimmte Vermögenswerte, die laufend mit mehreren Steuern belastet werden, wird in einem eigenen Feststellungsverfahren für einen längeren Zeitraum ein steuermaßgeblicher Wert ermittelt. Der Einheitswert ist vor allem bedeutend für die Erbschaftsteuer und für den Grundbesitz.

Einkommen ist der Gesamtbetrag aller Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten in den einzelnen Einkunftsarten und nach Abzug der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Einkommensteuer ist die Ertragsteuer (nur) der natürlichen Personen.

Einkunftsarten. Das Einkommensteuerrecht kannte und kennt sieben Einkunftsarten, wobei die ersten drei betriebliche sind (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit, Gewerbebetrieb), die übrigen außerbetriebliche (nicht-selbständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte).

Einkünfte sind die Einnahmen aus einer Einkunftsart abzüglich der Ausgaben aus jener Einkunftsart.

Einlagen sind nicht betrieblich verursachte Wertzugänge im Betrieb. Sie erhöhen nicht den Gewinn.

Einnahmen sind die Zuflüsse innerhalb einer Einkunftsart.

Einnahmen-/Ausgabenrechnung. Bei dieser Gewinnermittlungsart ist nur ein Verzeichnis aller Einnahmen und Ausgaben einer Periode zu führen, das am Ende zu saldieren ist; es entsteht kein kontinuierliches Rechenwerk. Geschäftsvorgänge werden in jener Periode erfasst, in der das Entgelt empfangen bzw. gezahlt wurde (Zufluss-/Abflussprinzip; vgl dagegen Bilanzierung).

Entnahmen sind nicht betrieblich verursachte Wertabgänge aus einem Betrieb. Sie vermindern den Gewinn nicht.

Erbschaftsteuer ist die Steuer, die bei einer bewusst unentgeltlichen Vermögensübertragung (Schenkung, Erwerb von Todes wegen) anfällt.

Erläss ist eine interne Verwaltungsanweisung, der außerhalb des Adressatenkreises keine Rechtsfolgenwirkung zukommt. Siehe auch Rechtswirkung von Erlässen.

- Ermessen** ist im Steuerrecht nach Billigkeit (Berücksichtigung der Interessen des Abgabepflichtigen) und Zweckmäßigkeit (Berücksichtigung der Interessen des Fiskus) auszuüben. Es ist nur dort gestattet, dann aber auch gleichzeitig geboten, wo das Gesetz dem Anwender einen entsprechenden Spielraum einräumt. Wann dies der Fall ist, muss aus der betreffenden Norm auf interpretativem Weg erschlossen werden.
- Eröffnungsbilanz** ist die Vermögensgegenüberstellung der Aktiva und Passiva am Anfang einer Rechnungsperiode; sie hat der Schlussbilanz der Vorperiode zu entsprechen (Grundsatz der Bilanzidentität).
- Ertragsteuern** knüpfen an Erträge an (ESt, KSt und seinerzeit die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag).
- Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder** waren und sind an sich unverbindliche Richtlinien für die Rechtshandhabung in der Ausübung des Berufes eines Wirtschaftsprüfers, Buchprüfers oder Steuerberaters. Sie können mittelbare Bedeutsamkeit dahingehend erlangen, dass ein, zumal unbegründbarer, Verstoß gegen ihre Aussagen die Annahme einer Berufspflichtverletzung nahe legen könnte.
- Firmenwert** ist der Unterschied zwischen dem (höheren) Kaufpreis und der (niedrigeren) Summe der Teilwerte eines Unternehmens. Er wächst als stille Reserve und ist nur im Fall der Veräußerung beim Käufer steuerrechtlich zu aktivieren.
- Freibeträge** mindern die Bemessungsgrundlage (vgl. auch Absetzbeträge).
- Gemeiner Wert** – siehe Verkehrswert.
- Gewinnermittlung.** Im Bereich der betrieblichen Einkünfte unterscheidet man grundsätzlich zwei Gewinnermittlungsarten: Bilanzierung (für Kaufleute laut Firmenbuch [seinerzeit Handelsregister] und ab einer gewissen Gewinnhöhe verpflichtend) und Einnahmen-/Ausgabenrechnung (für alle, die nicht bilanzieren müssen oder wollen).
- Gewöhnlicher Aufenthalt** einer Person ist dort, wo sie sich unter Umständen aufhält, die auf ein nicht bloß vorübergehendes Verweilen schließen lassen.
- Grundbesitz.** Er umfasst das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das Grundvermögen und die Betriebsgrundstücke.
- Grunderwerbsteuer.** Sie belastet im Wesentlichen den entgeltlichen Erwerb von inländischen Grundstücken. Für den unentgeltlichen Erwerb gab es seit dem Beginn der Zweiten Republik ebenfalls eine Steuerpflicht, die heute allerdings im Rahmen des Erbschaftssteuergesetzes als Grunderwerbsteueräquivalent eingehoben wird.
- Grundsteuer.** Sie ist eine Vermögenssteuer auf den inländischen Grundbesitz und in ihrer Ausprägung eine ausschließlich den Gemeinden zufließende Abgabe.

Herstellungskosten umfassen die Aufwendungen, die notwendig sind, um ein Wirtschaftsgut herzustellen (Materialkosten, Fertigungskosten, Sonderkosten; auch Gemeinkosten, Fremdkapitalzinsen, Sozialkosten).

Imparitätsprinzip ist ein Ausfluss der kaufmännischen Vorsicht (siehe Vorsichtsprinzip). Demnach müssen Verbindlichkeiten in voller Höhe bilanziert werden, sobald sie wahrscheinlich sind, Gewinne dürfen erst gebucht werden, wenn sie realisiert wurden.

Kapitalherabsetzung. Vermindert eine Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital (sei es effektiv, also unter Rückzahlung an die Gesellschafter, sei es nominell, also durch Verrechnung mit Verlusten), so beeinflusst das nicht den Gewinn oder Verlust der Gesellschaft, weil derartige Vorgänge genauso wie Einlagen oder Gewinnausschüttungen nicht betrieblich sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst sind.

Kapitalkonto. Auf ihm ist die Einlage des Gesellschafters verbucht; es vermittelt den Anteil des Gesellschafters am Buchwert des Betriebsvermögens der Gesellschaft. Der Wert der Einlage des Gesellschafters gehört zum Eigenkapital der Gesellschaft. Auch bei einem Einzelunternehmen ist ein „Kapitalkonto“ dergestalt denkbar, dass es die Summe des Eigenmitteleinsatzes samt Einlagen des Betriebsinhabers isoliert wiedergibt. Gewinne und Verluste, sowie private Entnahmen, sind sodann auf dem Privatkonto zu erfassen (siehe dort).

Konto ist ein zweigliedriges Rechnungsfeld, dessen linke Seite „Soll“ und dessen rechte Seite „Haben“ genannt wird. Bei Bestandskonten (diese geben eben einen Bestand an, zB an Geld in der Kassa, Waren, Betriebsmitteln, etc.) werden im Soll die Zugänge, im Haben die Abgänge gebucht, bei Erfolgskonten (diese beeinflussen den Gewinn) ist es umgekehrt. Die Saldi der einzelnen Konten (= Differenz zwischen Soll und Haben) finden in die Jahresbilanz Eingang: die Bestandskonten auf der Aktivseite (links, sie bilden Anlage- und Umlaufvermögen), die Erfolgskonten über die Gewinn- und Verlustrechnung auf der Passivseite (rechts, gemeinsam mit Eigen- und Fremdkapital).

Körperschaftsteuer ist die Ertragsteuer vor allem der juristischen Personen.

Mitunternehmerschaft. Sie liegt vor, wenn mehrere Personen gemeinsam eine betriebliche Einkunftsquelle bewirtschaften, wobei die Einkünfte anteilig direkt den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden (zB Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Personengesellschaften wie OHG, KG). Die direkte Einkünftezurechnung grenzt die Mitunternehmerschaft von der Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, Genossenschaften) ab, bei der das Trennungsprinzip gilt (Zurechnung der Gewinne bei der Gesellschaft; Zurechnung erst der Ausschüttung beim Gesellschafter).

Negative Werbungskosten. Als solche können Rückempfänge früher entrichteter Werbungskosten angesehen werden; ein über die damaligen Werbungskosten hinausreichender Betrag bildete diesfalls keine steuerpflichtigen Einnahmen, weshalb der BFH derartige „negative Werbungskosten“ als Einnahmen behandelt. Den Gegenpart bilden die „negativen Einnahmen“ (die also Ausgabe darstellen): Weil die Rückerstattung rechtsgrundlos erlangter Einnahmen nicht unter den finalen Wortlaut der Werbungskosten (siehe dort) fällt, werden solche Rückzahlungen als (eben dann negative) Einnahmen behandelt, um ihre Abzugsfähigkeit nicht zu versagen.

Die österreichische Rechtsprechung, Lehre und Praxis zum Ertragsteuerrecht behandelt seit alters her „negative Werbungskosten“ – also Rückersätze von vordem verausgabten Werbungskosten, wie etwa Erhaltungsaufwendungen auf Gebäude – schlechthin als (steuerpflichtige) Einnahmen. Dem Ausdruck „negative Werbungskosten“ kommt damit eine nur erklärende, nicht aber wie in Deutschland manchmal angenommene rechtskonstitutive Bedeutung zu.

Privatkonto. Auf dieses werden Wertbewegungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter gebucht, soweit nicht die Einlage (der Gesellschaftsanteil an sich) betroffen ist (zu diesem siehe unter Kapitalkonto); also insb. Entnahmen, Gewinne und Verluste.

Privatsphäre, Privatvermögen. Sie sind der überhaupt keine Einkünfte erwirtschaftenden Privatsphäre des Steuerpflichtigen, aber auch den außerbetrieblichen Einkunftsarten (vierte bis siebente, siehe Einkunftsarten) zugrundegelegte Begriffe. Im Unterschied zu den betrieblichen gibt es bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten keinen Verlustvortrag (siehe dort); auch werden Wertzuwächse der Substanz (siehe Substanzgewinne) nur in Ausnahmefällen besteuert.

Progression bedeutet das überproportionale Anwachsen der Steuer im Verhältnis zum Anwachsen der Bemessungsgrundlage (bei Einkommensteuer und Erbschafts- und Schenkungssteuer, bis 1988 auch bei der Körperschaftsteuer).

Rechtsüberleitung von Erlässen. Mit dem Rechtsüberleitungsgesetz (BGBl 12/1945) wurden Rechtsvorschriften aus reichsdeutscher Zeit übergeleitet in das österreichische Recht. Die Überleitung von Gesetzen ist dabei unproblematisch gewesen. Schwieriger war die Einordnung von Verordnungen, weil diese bewirkt durch das „Führerprinzip“ die Rechtsetzung durch Gesetz verdrängt hatten. Deshalb wurden reichsdeutsche Verordnungen nach einem vom VfGH entwickelten Transformationsprinzip als Gesetze übergeleitet, wenn sie ihrem Inhalt nach in Österreich durch Gesetz aufzuheben wären, sonst als Verordnungen.

Noch komplizierter stellte sich die Überleitung von Erlässen dar: Ihre Weitergeltung war zwar außer Zweifel, doch war fraglich, welchen Rang sie einneh-

men sollten. Der VfGH folgte hierbei dem obigen Transformationsprinzip. Der VwGH stellte dazu fest, dass ein Erlass nur dann als Verordnung (und damit für die Allgemeinheit geltend) übergeleitet werden konnte, wenn er gehörig kundgemacht worden war. Für eine gehörige Kundmachung tauglich waren nur das Reichsgesetzblatt, das Reichsministerialblatt und der Reichsanzeiger. Eine Kundmachung im Reichssteuerblatt reichte hingegen nicht aus. Erlässe, die nur im RStBl publiziert waren, konnten daher nur mit der beschränkten Rechtswirkung von Erlässen im Sinne bloß interner Weisungen ohne jede Außenwirkung für und gegen die Steuerbürger übergeleitet werden.

Rechtswirkung von Erlässen. Nach ihrer Erzeugungsregel und ihrer Aufhebbarkeit durch andere Rechtsnormen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Gesetzen (durch den Gesetzgeber, also den Nationalrat unter Mitwirkung des Bundesrates erlassen) und Verordnungen (durch die Bundesregierung oder einzelne Minister auf Grund eines Gesetzes ergehende Normen). Diesen beiden Formen ist gemeinsam, dass sie nach außen, das heißt für die Allgemeinheit der Normunterworfenen gelten, aber auch die Gerichte binden, weshalb eine erhöhte Publizität erforderlich ist (Kundmachung im BGBl = gehörige Kundmachung). Erfolgt keine gehörige Kundmachung, ist die Norm fehlerhaft. Sie wird dann vom VwGH als im Außenverhältnis nicht existent erachtet, vom VfGH als fehlerhaft aufgehoben (unterschiedliche Judikaturlinien). Verordnungen stehen in der Rangordnung unter den Gesetzen; gesetzwidrige Verordnungen sind daher vom VfGH aufzuheben.

Erlässe hingegen können nur interne Verwaltungsanweisungen sein; sie richten sich nicht an die Allgemeinheit und entfalten daher über ihren Adressatenkreis hinaus (zB Organwalter eines Ministerialbereichs) keine Rechtswirkung. Sie werden auch nicht im BGBl kundgemacht. Dadurch aber, dass Verwaltungsorgane sie betreffende Erlässe bei der Rechtsanwendung beachten, schaffen sie mittelbar eine Außenwirkung gegenüber der Allgemeinheit, wie bei einer Verordnung. Um diesen verfassungsrechtlich bedenklichen Zustand gar nicht aufkommen zu lassen, werden die meisten finanzministeriellen Erlässe der Gegenwart von vornherein, das heißt bereits promulgatorisch, als auch für die nachgeordneten Verwaltungsdienststellen völlig unverbindliche Rechtsauslegungs- und -anwendungsbehelfe bezeichnet. In der Anfangszeit der Zweiten Republik war allerdings der Erlass als interne Dienstanweisung genereller Natur im Sinne von Art 20 B-VG wesentlich häufiger anzutreffen.

Von ihrer Wirkung her kann man drei Arten von Erlässen unterscheiden:

- Der Erlass deckt sich mit den angewendeten Gesetzen und Verordnungen inhaltlich. Die Befolgung des Erlasses hat keine abweichenden Auswirkungen.

- Der Erlass ist ungünstiger: Der Beschwerter kann die Entscheidung der Behörde im Instanzenzug bekämpfen und kommt spätestens bei den Höchstgerichten (VwGH, VfGH) zu seinem Recht.
- Der Erlass ist günstiger: Wer nach dem Erlass behandelt wird, hat keinen Grund, sich zu beschweren; wer aber nicht nach dem Erlass behandelt wird (sondern korrekt nach dem Gesetz oder nach den einschlägigen Verordnungen), kann nicht erfolgreich für sich in Anspruch nehmen, nach dem rechtswidrigen Erlass behandelt zu werden; der Gang zum VfGH bewirkte bloß die Aufhebung des Erlasses.

Rückstellung. Im Handels- und Steuerrecht wird darunter ein Passivposten in der Bilanz verstanden, der gebildet wird für Verbindlichkeiten, die am Abschlussstichtag zumindest wahrscheinlich, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder ihres Zeitpunktes unbestimmt sind, und deren wirtschaftliche Ursache in einer abgelaufenen Periode liegt (zB Pensionsrückstellung, aber auch – gegenstandsbezogen – die ernsthaft drohende Verpflichtung zur Rückstellung von arisiertem Vermögen noch vor dem eigentlichen Vollzug der Rückstellung). Im vorliegenden Gutachten wird der Begriff „Rückstellung“ jedoch meistens als die Rückgabe entzogenen Vermögens verstanden.

Rückstellungsverlust ist jener Vermögensabgang, den ein Rückstellungspflichtiger dadurch erlitten hatte, dass er einen Betrieb zurückgestellt oder stattdessen eine Abschlagszahlung geleistet hatte. Eine Gegenleistung des Rücknehmers konnte sich verlustmindernd auswirken. Ein Rückstellungsverlust sollte aber nur bis zur Höhe des Buchwertabganges steuerwirksam gewesen sein.

Salvatorische Klausel. Eine solche bewirkt, dass die Nichtigkeit einzelner Teillapakte, zumal eines Vertrages, die Geltung des Restes nicht berührt.

Schenkungssteuer – siehe Erbschaftssteuer.

Sonderausgaben. Ausgaben des Steuerpflichtigen, die nicht der Einkünfteerzielung dienen (nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind), sind grundsätzlich nicht abzugsfähig (Einkommensverwendung). Zur Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit lässt der Gesetzgeber aber auch in gewissem Rahmen Einkommensverwendungen zum Abzug zu (zB Renten, freiwillige Personenversicherungen, Kirchenbeitrag).

Sonderbetriebsprüfung ist eine sich nur auf bestimmte Abgaben oder Teilbereiche beschränkende Betriebsprüfung.

Steuerinländer ist, wer im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt hat; auf die Staatsbürgerschaft kommt es nicht an. Er ist im Inland mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig; bei ausländischen Einkünften kann einer Besteuerung in mehreren Staaten durch zwischenstaatliche Doppelbesteuerungsabkommen verhindert werden (siehe auch beschränkte Steuerpflicht).

Steuermaßgeblicher Wert. Darunter versteht man jenen Wert eines Wirtschaftsgutes, der für das Steuerrecht maßgeblich ist. Je nach zugrundeliegendem Erwerbs- bzw. Besteuerungsvorgang kann dies der Verkehrswert sein, der Teilwert, der Buchwert oder der Einheitswert (siehe jeweils dort).

Stille Reserven sind der Unterschied zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert (Teilwert, Veräußerungspreis) eines Wirtschaftsgutes. Sie entstehen durch zu hohe AfA oder durch Wertsteigerungen über die seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus (wegen des grundsätzlichen Verbotes, über diese hinaus aufzuwerten).

Substanzgewinne sind Gewinne, die nicht mit Hilfe der Einkunftsquelle erzielt werden, sondern dadurch entstehen, dass die Einkunftsquelle selbst an Wert gewinnt (umgesetzt wird). Sie sind grundsätzlich nur im betrieblichen Bereich ertragsteuerwirksam.

So ist beispielsweise bei einem Mietshaus der Mietzins (also der Ertrag aus der Quelle) laufend mit Einkommensteuer zu belegen; der beim Verkauf des Mietshauses erzielte Gewinn (die Wertsteigerung der Quelle selbst, der Substanzgewinn eben) ist jedoch grundsätzlich nur dann einkommensteuerpflichtig, wenn das Mietshaus im Betriebsvermögen gehalten wurde; war es im Privatvermögen des Steuerpflichtigen (Sechste Einkunftsart – Vermietung und Verpachtung), ist der Substanzgewinn steuerunbeachtlich (Ausnahme: letzter entgeltlicher Anschaffungsvorgang liegt nicht mehr als zehn Jahre zurück – sog. Spekulationsgeschäft oder etwa Veräußerung gegen Leibrente).

Tausch. Der Begriff betrifft im Ertragsteuerrecht die Bewertungsvorschrift für die entgeltliche Anschaffung von Wirtschaftsgütern: Als Wert des angeschafften Wirtschaftsgutes ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Teilwert ist jener Wert, den der gedachte Erwerber eines Betriebes für ein einzelnes Wirtschaftsgut im Rahmen des Gesamtaufpreises für den Betrieb ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Betrieb von dem so gedachten Erwerber wesentlich unverändert fortgeführt wird (going concern-Prinzip der Betriebswirtschaftslehre). Dieser uralte, vom preußischen Oberverwaltungsgericht in Staatssteuersachen im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts entwickelte Wertmaßstab gibt einen betriebsspezifischen gemeinen Wert wieder: Nicht der allgemeine Verkehrswert (gemeine Wert) als „Zerschlagungswert“ ist damit gefragt, als vielmehr jener Wert, der dem betreffenden Wirtschaftsgut in Anbetracht seiner Einbettung in einen betrieblichen Organismus zukommt.

Teilwertabschreibung. Ist der Teilwert eines Wirtschaftsgutes niedriger als der Buchwert, so ist der Buchwert grundsätzlich an den niedrigeren Teilwert anzupassen. Dieser Vorgang ist erfolgswirksam (mindert den Gewinn, daher Abschreibung).

- Teilwertgrenzen.** Der Teilwert darf nicht über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus zugeschrieben werden (Ausfluss der kaufmännischen Vorsicht). Davon ausgenommen sind nur Wirtschaftsgüter mit biologischem Wachstum (zB ein Ferkel, das zum Zuchtschwein herangezogen wird und als solches einen viel höheren Teilwert hat denn zum Anschaffungszeitpunkt als Ferkel).
- Umlaufvermögen** ist nicht auf Dauer dem Betrieb gewidmetes Vermögen. Es ist zum Verbrauch bzw. zum Handel bestimmt.
- Umsatzsteuer.** Sie ist eine Verkehrssteuer, die an sich nur beim Erwerb von einem Unternehmer anfällt und den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen erfassen soll.
- Unternehmer** ist (im Ertragsteuerrecht), wer eine Tätigkeit selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr betreibt. Im Umsatzsteuerrecht ist ebenso selbständige und nachhaltige Tätigkeit erforderlich, doch genügt Einnahmenerzielungsabsicht, und die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr ist nicht erforderlich.
- Veranlagung** bedeutet, dass eine Steuererklärung abzugeben ist, auf Grund derer das Finanzamt die Höhe der Abgabe mit Bescheid festsetzt. Neben der Veranlagung gibt es die Selbstbemessung und den Steuerabzug an der Quelle.
- Veräußerungsgewinn** ist der Gewinn, der sich aus der Differenz zwischen Verkaufspreis und niedrigerem Buchwert ergibt.
- Veräußerungsverlust** ist demnach der Verlust, der durch einen gegenüber dem Verkaufspreis höheren Buchwert entsteht.
- Verdeckte Gewinnausschüttung** ist die Zuwendung eines Gewinnes einer Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter in anderer Form als durch Ausschüttung (also als Geschäft getarnt, zB durch ein überhöhtes Entgelt für eine Leistung an die Gesellschaft oder sonstige Benachteiligungen der Gesellschaft).
- Verkehrssteuern** besteuern die Bewegung von Wirtschaftsgütern von einem Steuerpflichtigen zu einem anderen.
- Verkehrswert** ist der Markt- oder Börsenwert eines einzelnen Wirtschaftsgutes. Der Verkehrswert tritt steuerrechtlich als gemeiner Wert in Erscheinung. Dies ist jener Wert, der sich bei der Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielen lässt (Einzelwert; kein auf eine bestehende Sachgesamtheit bezogener Wertmaßstab wie der Teilwert).
- Verlustausgleich** ist die Verrechnung von Verlusten in einer Einkunftsart mit Gewinnen in den anderen Einkunftsarten desselben Veranlagungszeitraums.

Verlustvortrag ist der Übertrag eines (vor allem mangels anderweitiger Gewinne) nicht ausgleichsfähigen Verlustes in den nächsten Veranlagungszeitraum zwecks Verrechnung mit künftigen Gewinnen der Folgeperiode(n).

Vermögensstamm, Vermögenssubstanz – siehe Substanzgewinne.

Vermögenssteuern besteuern den Besitz eines Steuerpflichtigen.

Vorsichtsprinzip. Das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht besagt, dass sich der Kaufmann nie reicher machen darf, als er ist. Daher hat er Verbindlichkeiten möglichst hoch, Forderungen möglichst niedrig anzusetzen (Imparitätsprinzip). Dies dient dem Gläubigerschutz.

Vorzeitige AfA. Sie ist eine Investitionsbegünstigung, welche den Zeitraum für die AfA dadurch verkürzt, dass im Anschaffungsjahr ein höherer Betrag als AfA absetzbar ist, als sich bei normaler Verteilung der AfA ergäbe. Beispiel: Die Nutzungsdauer eines um 1500 € angeschafften Wirtschaftsgutes beträgt 15 Jahre, die jährliche AfA somit 6,67% (100 €). Wird im ersten Jahr eine vorzeitige AfA von 20% (300 €) zugelassen, ist im zweiten Jahr die AfA-Basis 1200 €, die jährliche AfA 6,67% der Anschaffungskosten (100 €). Damit ist das Wirtschaftsgut bereits nach 13 statt der regulären 15 Jahre auf Null abgeschrieben.

Werbungskosten werden im außerbetrieblichen Bereich (zB bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung) die Aufwendungen und Ausgaben genannt, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen (im betrieblichen Bereich: Betriebsausgaben, siehe dort).

Wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese Art der Gesetzesauslegung und -anwendung folgt dem wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes und geht nicht von einer Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform aus.

Wirtschaftliches Eigentum. Darunter versteht man eine Güterzuordnung, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erfolgt. So wird zB Treuhandgut dem Treugeber zugerechnet, nicht dem Treunehmer (der Eigentümer ist); Gesamthandeigentum ist den Eigentümern anteilig zuzurechnen.

Wirtschaftsgut ist jeder selbständig bewertbare Wertträger des Rechts- und Wirtschaftsverkehrs; eine selbständige Nutzbarkeit ist nicht erforderlich, Bewertbarkeit reicht aus (zB ein Firmenwert, der nur in Einheit mit dem betreffenden Unternehmen nutzbar ist).

Wohnsitz hat eine Person dort, wo sie eine Wohnung in der Absicht innehat, sie beizubehalten und zu benützen. Diese Definition geht auf die (nicht „regimefreundliche“) Judikatur des Reichsfinanzhofes (RFH) zur Reichsfluchtsteuer zurück: Damals war der Wohnsitz nur an die Innehabung einer Wohnung geknüpft, was den RFH veranlasste, ausgewanderte Juden nicht der Reichsfluchtsteuer zu unterwerfen, wenn sie in Deutschland noch eine

Wohnung hatten. Um diese Steuer dennoch einheben zu können, wurden dem Wohnsitzbegriff die Erfordernisse des Beibehaltens und Benützens der Wohnung hinzugefügt.

Zufluss-/Abflussprinzip (im außerbetrieblichen Bereich, vgl Einnahmen-/Ausgabenrechnung, Bilanzierung).

Zwangsläufigkeit (bei außergewöhnlicher Belastung) liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (siehe bei außergewöhnlichen Belastungen).

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

ATS	Österreichische Schilling
AbgRG	Abgabenrechtsmittelgesetz („Zwischengesetz“ bis zum Inkrafttreten der BAO)
ABl	Amtsblatt
ABl WTHK	Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhand
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
aM	anderer Meinung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
AÖFV	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesminister für Finanzen
DVO	Durchführungsverordnung
EB	Erläuternde Bemerkungen
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
Erk.	Erkenntnis
ESt-DV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESt-DVO	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
f	Folgende
FA	Finanzamt
ff	fortfolgende
FLD	Finanzlandesdirektion
FN	Fußnote
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrundStG	Grundsteuergesetz

HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idgF	in der geltenden Fassung
insb.	insbesondere
iVm	in Verbindung mit
JUVA	Judenvermögensabgabe
KZ	Konzentrationslager
leg cit	des zitierten Gesetzes
LStDB	Lohnsteuer-Durchführungsbestimmungen
NR	Nationalrat
Nr.	Nummer
Observer	Observer Steuerdienst (österreichische Fachzeitschrift, erschienen bis 1966)
OFG	Opferfürsorgegesetz
OGH	Oberster Gerichtshof
OHG	Offene Handelsgesellschaft
RAG	Rückstellungsanspruchsgesetz
RAO	(deutsche) Reichsabgabenordnung (grundsätzliche Weitergeltung in Österreich bis zum Inkrafttreten des AbgRG und der BAO)
RdA	Recht der Arbeit
RdF	(deutscher) Reichsminister der Finanzen
RFH	(deutscher) Reichsfinanzhof
RFS	Reichsfluchtsteuer
RM	(deutsche) Reichsmark
RStBl	(deutsches) Reichssteuerblatt
RStG	Rückstellungsgesetz
RV	Regierungsvorlage
Rz	Randzahl
Slg . . . F	Sammlung der finanzrechtlichen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes
StAnpG	(reichsdeutsches) Steueranpassungsgesetz (grundsätzliche Weitergeltung bis zum Inkrafttreten der BAO)
StGBI	Staatsgesetzblatt
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
teilw.	teilweise

ua	unter anderem
VAG	Vermögensabgabegesetz
VerwalterG	Verwaltergesetz
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
VStG	Vermögenssteuergesetz
VVST	Vermögensverkehrsstelle; Zentralinstanz der „Arisierung“; eingerrichtet bereits am 18. 5. 1938 in Wien.
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VZAG	Vermögenszuwachsabgabegesetz
WTHK	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Z.	Ziffer
zB	zum Beispiel
Zl.	Zahl

DER AUTOR UND SEIN MITARBEITER

Michael Tanzer, Dr. iur., Univ.-Prof. am Institut für Finanzrecht der Juristischen Fakultät der Universität Wien, geb. 1949 in Wien, absolvierte nach der Gymnasialausbildung das Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Wien. Seit 1972 als Universitätsassistent an der damaligen Lehrkanzel für Finanzrecht bei o. Univ.-Prof. Dr. Gerold Stoll beschäftigt; habilitierte sich nach praktischen Erfahrungen in der Steuerberatung 1981 in diesem Fach. 1987 Ernennung zum Universitätsprofessor für Finanzrecht. Zahlreiche Publikationen zu Fragen des Steuerrechts.

Hans Blasina, Mag. iur., geb. 1978 in Wien, Diplomstudium der Rechtswissenschaften von 1996 bis 2001, derzeit Doktorand bei Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer und Univ.-Prof. Mag. Dr. Wolfgang Mazal, war von 1999 bis 2002 Studienassistent am Institut für Finanzrecht der Universität Wien und hat bereits einige Publikationen auf dem Gebiet des Steuer- und Sozialrechts verfasst bzw. mitbearbeitet.