jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 2004/3/9 G217/03

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.03.2004

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art18 Abs1
EStG 1988 §24 Abs4 und Abs7, §37, §124a Z4, §124b Z25 idF StrukturanpassungsG 1996

Leitsatz

Verfassungswidrigkeit einer einfachgesetzlichen Übergangsbestimmung im Einkommensteuergesetz betreffend die Einschränkung des Geltungsbereiches einer Verfassungsbestimmung hinsichtlich der Anwendbarkeit der Neuregelung der Versteuerung von Veräußerungsgewinnen im Strukturanpassungsgesetz 1996 wegen Widerspruchs zum Stufenbau der Rechtsordnung; keine Ermächtigung zu einer weiteren zeitlichen Beschränkung der Wirksamkeit der alten begünstigenden Regelung durch den einfachen Gesetzgeber in der Verfassungsbestimmung

Spruch

§124b Z25 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die aufgehobene Bestimmung ist nicht mehr anzuwenden.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1.1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu Zl. B1773/02 eine auf Art144 Abs1 B-VG gestützte Beschwerde gegen einen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 11. Oktober 2002 anhängig. Mit diesem Bescheid wurde dem Beschwerdeführer die beantragte Anwendung des Hälftesteuersatzes auf den Veräußerungsgewinn aus der Abtretung von Gesellschaftsanteilen an einer Rechtsanwaltsgemeinschaft versagt.

1.2. Bei der Behandlung der Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des §124b Z25 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. 797/1996, entstanden. Der Gerichtshof hat daher mit Beschluß vom 2. Oktober 2003 von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der eben genannten Bestimmung eingeleitet.

2. Zur Rechtslage:

Das EStG 1988 sah vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201, für Veräußerungsgewinne iSd §24 EStG 1988

(Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben bzw. Mitunternehmeranteilen) verschiedene Begünstigungen, darunter die Tarifbegünstigung des halben Durchschnittssteuersatzes vor. Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurden diese Begünstigungen eingeschränkt. Der Hälftesteuersatz ist seither nur mehr unter qualifizierten Voraussetzungen erlangbar.

§37 Abs5 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, lautet folgendermaßen:

"Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

-

gestorben ist,

-

erwerbsunfähig ist oder

-

das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind."

Gemäß der durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 eingefügten Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988 sind §24 Abs4 und 6 sowie §37 EStG 1988, jeweils in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Ist aber das dem Vorgang zugrundeliegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden, so sind die vorgenannten Bestimmungen noch nicht in der (ungünstigeren) Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, sondern in der günstigeren Fassung des früheren Rechts anzuwenden.

Wörtlich lautet die Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, wie folgt:

"§24 Abs4 und Abs6 und §37, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996, sind erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zugrunde, so sind die vorgenannten Bestimmungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996 noch nicht anzuwenden, wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist."

Durch BGBl. 797/1996 wurde dem EStG 1988 der in Prüfung gezogene (nicht im Verfassungsrang stehende) §124b Z25 angefügt, der folgenden Wortlaut hat:

"§124a Z4 zweiter Satz gilt nur für Vorgänge, deren steuerliche Erfassung in die Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 fällt."

3. Die Erwägungen, die den Verfassungsgerichtshof zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens veranlaßt hatten, legte er in seinem Prüfungsbeschluß wie folgt dar:

"3.1. Wurde das dem Veräußerungsvorgang zugrundeliegende Rechtsgeschäft - wie im konkreten Fall unstrittig - vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen, so ist gemäß der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201, der die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes einschränkende §37 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, noch nicht anzuwenden. Nach§124b Z25 EStG 1988, idF BGBl. 797/1996, gilt §124a Z4 zweiter Satz EStG 1988 aber nur für Vorgänge, deren steuerliche Erfassung in die Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 fällt.

3.2. Der Gerichtshof hegt - vorläufig - das Bedenken, daß die einfachgesetzliche Bestimmung des §124b Z25 EStG 1988, idF BGBl. 797/1996, mit dem im Verfassungsrang stehenden §124a Z4 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, in verfassungswidriger Weise in Widerspruch steht.

§124a Z4 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, dürfte für Veräußerungsvorgänge, denen ein vor dem 15. Februar 1996 geschlossenes Rechtsgeschäft zugrundeliegt, auf der Stufe eines Verfassungsgesetzes ein Recht auf Anwendung des §24 Abs4 und 6 bzw. des §37 EStG 1988, jeweils idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996,

einräumen. Der mit der Novelle BGBl. 797/1996 dem EStG 1988 angefügte, auf einfachgesetzlicher Ebene stehende §124b Z25 schränkt nun anscheinend die soeben erörterte Verfassungsbestimmung dahingehend ein, daß die weitere Anwendung der früheren (für die Steuerpflichtigen günstigeren) Rechtslage nur dann gilt, wenn die steuerliche Erfassung dieser Vorgänge in die Veranlagung für das Kalenderjahr 1996 fällt. Sie schließt damit von der Anwendung der günstigeren Bestimmung all jene Vorgänge aus, die zwar die Voraussetzung des §124a Z4 EStG 1988 (Abschluß des Rechtsgeschäftes vor dem 15. Februar 1996) erfüllen, deren Veranlagung aber nicht in das Kalenderjahr 1996 fällt.

Wenn die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift vorbringt, die nunmehr in Prüfung gezogene einfachgesetzliche Bestimmung stünde mit der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF BGBl. 201/1996, in Einklang, weil der Verfassungsgesetzgeber im zweiten Satz des §124a Z4 leg.cit. mit der Wortfolge 'noch nicht anzuwenden' zum Ausdruck gebracht habe, daß die Anwendung des §37 EStG 1988, idF vor der Novelle BGBl. 201/1996, nicht zeitlich unbegrenzt gelten solle und die nunmehr in Prüfung gezogene Bestimmung lediglich eine (offenbar vom Verfassungsgesetzgeber immer schon vor Augen gehabte) zeitliche Begrenzung enthalte, so kann der Gerichtshof dem - zumindest vorderhand - nicht folgen. Da die Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF BGBl. 201/1996, als einzige Voraussetzung für die weitere Anwendbarkeit u.a. des §37 EStG 1988, idF vor der Novelle BGBl. 201/1996, ein bestimmtes Abschlußdatum des zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes vorsieht, scheint §124b Z25 EStG 1988, idF BGBl. 797/1996, - auf einfachgesetzlicher Ebene - eine Einschränkung des Anwendungsbereiches der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF BGBl. 201/1996, zu verfügen, die in dieser Vorschrift weder ausdrücklich noch implizit enthalten sein dürfte.

Kommt der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF BGBl. 201/1996, aber der dargelegte Inhalt zu, so dürfte die in Prüfung gezogene (einfachgesetzliche) Bestimmung zu ihr in Widerspruch stehen und sich schon deshalb als verfassungswidrig erweisen."

4. Die Bundesregierung erstattete auf Grund ihres Beschlusses vom 8. Jänner 2004 eine Äußerung, in der sie den Antrag stellt, der Verfassungsgerichtshof wolle aussprechen, daß die in Prüfung gezogene Bestimmung nicht als verfassungswidrig aufgehoben wird, und den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes folgendermaßen entgegentritt:

Die vom Verfassungsgerichtshof in seinem Prüfungsbeschluß vertretene Auffassung sei nicht zwingend. Wie aus dem Wortlaut des §124a Z4 EStG 1988 erkennbar sei, sei die Verwirklichung des Tatbestandes (nachweislicher Abschluß des Rechtsgeschäftes vor dem 15. Februar 1996) mit der Rechtsfolge verknüpft, daß die geänderte Rechtslage "noch nicht anzuwenden" sei. Diese Rechtsfolgenanordnung bringe nach Ansicht der Bundesregierung zum Ausdruck, daß nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers die Weitergeltung der alten Rechtslage nicht unbegrenzt, sondern vielmehr zeitlich begrenzt erfolgen solle. Damit sei dem einfachen Gesetzgeber vom Verfassungsgesetzgeber ein Spielraum eingeräumt, der ihm im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes zur Disposition stehe. Dem Verfassungsgesetzgeber sei im Zweifel nicht zu unterstellen, daß er überflüssige Worte verwende. Hätte er vor Augen gehabt, die alte Rechtslage bei Tatbestandsverwirklichung (nachweislicher Abschluß des Rechtsgeschäftes vor dem 15. Februar 1996) zeitlich unbegrenzt weiter wirken zu lassen, wäre dies wohl in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise zum Ausdruck gebracht worden und hätte die Rechtsfolgenanordnung schlicht lauten müssen, daß die geänderte Rechtslage "nicht anzuwenden" ist.

Nach Ansicht der Bundesregierung bringe der Verfassungsgesetzgeber mit der verwendeten Formulierung ("noch nicht anzuwenden") mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, daß die Bestimmungen vor Inkrafttreten des Strukturanpassungsgesetzes 1996 nur noch über einen zeitlich begrenzten Zeitraum anwendbar sein sollen. Der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988 sei eine zeitliche Begrenzung der Wirksamkeit dieser Rechtslage inhärent. Damit erweise sich der Vorwurf, die diese Verfassungsnorm konkretisierende einfachgesetzliche Bestimmung des §124b Z25 EStG 1988 laufe übergeordnetem Verfassungsrecht zuwider, als nicht gerechtfertigt.

§124a Z4 EStG 1988 schütze das Vertrauen auf den (Fort-)Bestand einer bestehenden Rechtslage, allerdings - wie schon die Verfassungsbestimmung zum Ausdruck bringe - nicht schrankenlos, sondern zeitlich begrenzt. Diese zeitliche Begrenzung auf einfachgesetzlicher Ebene sei auch sachlich gerechtfertigt. Da die steuerlichen (tariflichen) Folgen an die Verwirklichung des Tatbestandes der Veräußerung bzw. Aufgabe anknüpften, müsse ein Veräußerer, der sich der Rechtslage bewußt sei, gewärtigen, daß in Fällen des späteren Abschlusses des Verfügungsgeschäftes die zum

Zeitpunkt der Verpflichtung bestehende Rechtlage nicht mehr bestehen könne. Den Parteien des Verpflichtungsgeschäftes sei aber zumutbar, diesen Umstand im Rahmen ihres Geschäftsabschlusses (konkret: der Kaufpreisfindung) zu berücksichtigen.

Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand einer bestehenden Rechtslage sei zudem um so weniger schützenswert, je ferner die Auswirkungen rechtsgeschäftlicher Verpflichtung einträten.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Das Gesetzesprüfungsverfahren hat nicht ergeben, daß die vorläufige Annahme des Gerichtshofes, er habe die in Prüfung gezogene Bestimmung anzuwenden, unzutreffend wäre. Da auch sonst keine Prozeßhindernisse hervorgekommen sind, ist das Gesetzesprüfungsverfahren zulässig.

2. Der Verfassungsgerichtshof bleibt bei seiner im Prüfungsbeschluß vorläufig getroffenen (und ausführlich begründeten) Annahme, daß §124b Z25 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. 797/1996, wegen Verstoßes gegen den Stufenbau der Rechtsordnung verfassungswidrig ist. Die Argumentation der Bundesregierung ist nicht geeignet, diese Bedenken zu zerstreuen.

Der Gerichtshof kann der Bundesregierung zwar darin folgen, daß der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988 eine zeitliche Begrenzung der Wirksamkeit der alten (begünstigenden) Rechtslage inhärent ist. Diese zeitliche Begrenzung ergibt sich schon daraus, daß nur bei Rechtsgeschäften, die vor dem Stichtag 15. Februar 1996 abgeschlossen worden sind, eine Weitergeltung der alten Rechtslage in Betracht kommt. Der Gerichtshof kann der Bundesregierung aber insbesondere nicht darin folgen, daß der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, auf Grund der im 2. Satz dieser Bestimmung verwendeten Wortfolge "noch nicht anzuwenden" die Möglichkeit einer (weiteren) zeitlichen Beschränkung ihres Anwendungsbereiches durch den einfachen Gesetzgeber inhärent sei und die einfachgesetzliche Vorschrift der Z25 des §124b EStG 1988, idF BGBl. 797/1996, eine verfassungskonforme Konkretisierung dieser Ermächtigung darstelle. Wenn der Gesetzgeber zunächst (im Satz 1 des §124a Z4 EStG 1988) anordnet, daß die neue Rechtslage (das heißt die Einschränkung der Begünstigungen) "erstmalig" auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden ist, und im Satz 2 dann einschränkt, daß die neue (ungünstigere) Rechtslage auf Vorgänge "noch nicht anzuwenden" ist, die auf einem vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossenen Rechtsgeschäft beruhen, so wird damit der sachliche Anwendungsbereich der neuen und der alten Rechtslage in besonderer, vom Zeitpunkt des Inkrafttretens abweichender Weise abgegrenzt. Es mag sein, daß der Gesetzgeber diese Abgrenzung auch mit den Worten "nicht anzuwenden" hätte erreichen können. Es ist aber gewiß nicht ungewöhnlich, sondern dient wohl der Hervorhebung der Rechtsänderung, wenn der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der gravierenden Einschränkung von Steuerbegünstigungen eine Wendung gebraucht, wonach diese Einschränkungen (auf bestimmte, vor einem Stichtag liegende Rechtsgeschäfte) "noch nicht anzuwenden" seien - ebenso wie er im vorherigen Satz derselben Bestimmung ohne sprachliche Notwendigkeit von der "erstmalig[en]" Anwendung der neuen Regelung spricht. Keinesfalls erlaubt die Verwendung des Wortes "noch" den Schluß, daß der Verfassungsgesetzgeber damit dem einfachen Gesetzgeber die - nicht näher determinierte - Ermächtigung erteilen wollte, eine in der Verfassungsbestimmung des §124a Z4 EStG 1988 selbst nicht explizit zum Ausdruck gekommene, somit zusätzliche zeitliche Begrenzung der Anwendung des alten Rechts zu verfügen, zumal auch den Materialien die von der Bundesregierung dem Verfassungsgesetzgeber unterstellte Absicht in keiner Weise entnehmbar ist.

Der Gerichtshof hat in seinem Prüfungsbeschluß nicht die Auffassung vertreten, eine Regelung des Inhaltes, wie sie in §124a Z4, 2. Satz, EStG 1988 getroffen worden ist, sei verfassungsrechtlich (aus Gründen des Vertrauensschutzes) geboten gewesen. Es mag auch sein, daß keine verfassungsrechtliche Notwendigkeit bestanden hätte, den zweiten Satz des §124a Z4 leg.cit. im Verfassungsrang zu erlassen. Wenn der Gesetzgeber es aber für richtig erachtet, daß die neue, ungünstigere Rechtslage auf bestimmte, vor einem Stichtag abgeschlossene Rechtsgeschäfte "noch nicht anzuwenden" ist, und diese Regelung im Rang einer Verfassungsbestimmung verabschiedet, dann verstößt der einfache Gesetzgeber gegen die Verfassung, wenn er die getroffene Rechtsfolgenanordnung modifiziert.

3. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes haben sich daher als zutreffend erwiesen, weshalb §124b Z25 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. 797/1996, als verfassungswidrig aufzuheben war.

4. Der Ausspruch, daß die als verfassungswidrig erkannte Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, stützt sich auf Art140 Abs7 zweiter Satz B-VG.

5. Der Ausspruch, daß frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art140 Abs6 erster Satz B-VG.

6. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG.

III. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG in nichtöffentlicher Sitzung ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Gewinn, Geltungsbereich (zeitlicher) eines Gesetzes, Rechtsquellensystem, Übergangsbestimmung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2004:G217.2003

Dokumentnummer

JFT_09959691_03G00217_00

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at