jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1997/1/24 G388/96, G389/96, G390/96, G391/96

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.01.1997

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs1 / Gegenstandslosigkeit
B-VG Art140 Abs5 dritter Satz
B-VG Art140 Abs6
B-VG Art140 Abs7 zweiter Satz
KStG 1988 §24 Abs4
VfGHGO §38 Abs1
StrukturanpassungsG 1996 Art41 Z12

Leitsatz

Verletzung des Gleichheitsrechtes durch die Neuregelung der Mindestkörperschaftsteuer im StrukturanpassungsG 1996 wegen überproportionaler Belastung von Kapitalgesellschaften mit einem durchschnittlichen Mindesteinkommen unter S 147.000,--p.a.; keine sachliche Rechtfertigung aufgrund der rechtspolitisch legitimen Zielsetzung der Verhinderung von Mißbräuchen; Ausdehnung der Anlaßfallwirkung auf alle Bescheide betreffend Festsetzung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung aufgrund des KStG 1988 idF des StrukturanpassungsG 1996

Spruch

I. §24 Abs4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 - KStG 1988,BGBl. Nr. 401/1988, idF des Art41 Z12 des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die aufgehobene Bestimmung ist nicht mehr anzuwenden und verliert ihre normative Kraft nicht nur in den beim Verfassungsgerichtshof zu B2909/96, B2947/96, B2959/96 und B2962/96 anhängigen Anlaßfällen, sondern auch hinsichtlich aller anderen schon rechtskräftig gewordenen Bescheide. Diese anderen Bescheide verlieren ihre Wirkung; die beim Verfassungsgerichtshof gegen solche Bescheide anhängigen Beschwerdeverfahren gelten als beendet, ohne daß über die darin gestellten Anträge einschließlich jener auf Kostenersatz abzusprechen ist.

§24 Abs4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 - KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, tritt mit Wirkung ab 1. Jänner 1996 in jener Fassung wieder in Kraft, die diese Bestimmung durch ArtIV Z4 des Abgabenänderungsgesetzes 1994, BGBl. Nr. 680/1994, erhalten hat.

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

II. Im übrigen wird das Verfahren eingestellt.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof sind mehr als 11.000 Beschwerden gegen Bescheide von Finanzlandesdirektionen anhängig, mit denen für die beschwerdeführende Gesellschaften unter Anwendung des §24 Abs4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 - KStG 1988, BGBl. 401/1988 idF des Art41 Z12 des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201/1996 (im folgenden: KStG idF 1996) Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 1996 und die Folgejahre in der Höhe von je

S 50.000,-- p.a. vorgeschrieben wurde.

Aus Anlaß von vier bis dahin beratungsreif gewordenen Beschwerdefällen hat der Verfassungsgerichtshof am 27. November 1996 beschlossen, von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §24 Abs4 und der ersten beiden Sätze des §26a Abs5 des KStG idF 1996 einzuleiten.

2. Die in Prüfung genommenen Bestimmungen stehen im folgenden normativen und entstehungsgeschichtlichen Zusammenhang:

Nach §1 Abs1 und 2 KStG 1988 sind juristische Personen des Privatrechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie unter bestimmten, in §3 leg.cit. genannten Voraussetzungen auch andere Einrichtungen körperschaftsteuerpflichtig. Sie sind, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Bei solchen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personen wird die Körperschaftsteuer nach dem Einkommen bemessen; sie beträgt seit 1. Jänner 1994 gemäß §22 Abs1 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. 818/1993, 34 %.

Seit Beginn des Kalenderjahres 1994 haben alle unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme von Organgesellschaften iSd §9 Abs2 KStG 1988) eine Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten. Diese betrug für die Kalenderjahre 1994 und 1995 gemäß §24 Abs4 KStG 1988 idF des ArtIV Z4 und 5 des Abgabenänderungsgesetzes 1994, BGBl. 680/1994, jährlich S 15.000.--, seit der durch die Z12 des Art41 des Strukturanpassungsgesetzes 1996ÞBGBl. 201/1996, erfolgten Novellierung dieser Bestimmung jährlich S 50.000,--.

Die in Prüfung stehende Bestimmung des §24 Abs4 KStG 1996 hat folgenden Wortlaut:

"(4) Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften - ausgenommen Organgesellschaften im Sinne des §9 Abs2 - haben für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer von 12 500 S zu entrichten. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des §45 des Einkommensteuergesetzes 1988 im Ausmaß einer im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld insoweit anzurechnen, als die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich nach dem ersten Satz für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt."

Hinsichtlich des Wirksamkeitsbeginns dieser Bestimmung normieren die ersten beiden Sätze des Abs5 des §26a KStG idF 1996:

"§24 Abs4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996 ist erstmals für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1995 anzuwenden. Die am 1. Jänner 1996 bestehenden der Mindeststeuer unterliegenden unbeschränkt Steuerpflichtigen haben die für das erste und zweite Quartal maßgebenden Beträge am 15. August 1996 nachzuentrichten."

Das Strukturanpassungsgesetz 1996, mit dessen Art41 Z12 und 13 die in Prüfung genommenen Bestimmungen diese Fassung erhalten haben, wurde mit dem am 30. April 1996 ausgegebenen 63. Stück des Bundesgesetzblattes kundgemacht. (Die während des Gesetzesprüfungsverfahrens ergangene Novelle zum KStG 1988 (ArtII des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. 797/1996) ließ die hier maßgeblichen Bestimmungen unberührt.)

3. a) Der Verfassungsgerichtshof nahm an, daß die Beschwerden zulässig sind und daß er die in Prüfung genommenen Bestimmungen, auf die sich die angefochtenen wie auch die erstinstanzlichen Bescheide explizit und der Sache nach stützen, bei ihrer Behandlung anzuwenden hätte.

b) Der Gerichtshof hatte das Bedenken, daß die Bestimmung des §24 Abs4 KStG idF 1996 den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz verletze.

Er schloß sich vorläufig der Darlegung in den Beschwerden an, die die Wirkung der Vorschrift über die Mindestkörperschaftsteuer folgendermaßen beschrieben:

"Mit dieser Neuregelung werden unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften einer Mindeststeuer von S 12.500,-- pro Kalendervierteljahr unterworfen. Bei ununterbrochener unbeschränkter Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraumes beträgt die Mindeststeuer somit S 50.000,-- p.a. (gegenüber S 15.000,-- p.a. gem. §24 Abs4 KStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996).

Diese 'Mindestkörperschaftsteuer' bewirkt, daß Kapitalgesellschaften, deren Einkommen nicht den Betrag von 147.000,-- (exakt: S 147.058,82) übersteigt, eine Steuerbelastung zu tragen haben, die über dem sonstigen Proportionaltarif von 34 % (§22 Abs1 KStG) liegt. Die prozentuelle Steuerbelastung des Einkommens ist hiebei umso höher, je niedriger das steuerpflichtige Einkommen ist. Beträgt der steuerpflichtige Gewinn etwa zwischen S 147.000,-- und S 50.000,-- so hat die Mindeststeuer progressiv ansteigende Steuersätze bis 100 % zur Folge. Liegt das Einkommen unter S 50.000,-- p.a., so muß die Mindeststeuer sogar aus der Vermögenssubstanz des Steuerpflichtigen bestritten werden. In beiden Fällen wird mit der Mindeststeuer das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen. Nicht mehr der steuerpflichtige Gewinn als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern ein fiktives Mindesteinkommen von S 147.000,-- p.a. wird der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt. ...

Die Mindeststeuer ist rechtstechnisch wie eine Vorauszahlung iS des §45 EStG ausgestaltet, die auf die tatsächliche Steuerschuld des Veranlagungszeitraumes und der folgenden Veranlagungszeiträume angerechnet wird: Nach §24 Abs4 zweiter Satz KStG ist die Mindeststeuer in jenem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Ausmaß einer im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehenden tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld insoweit anzurechnen, als die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld (des jeweiligen späteren Veranlagungszeitraumes) den sich nach dem ersten Satz für diesen (späteren) Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt. ...

Tatsächlich handelt es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer jedoch um keine Vorauszahlung an Körperschaftsteuer iS des §45 EStG iVm §24 Abs3 KStG, sondern um eine Mindeststeuer, die nur dann und nur insoweit auf die Steuerschuld eines späteren Veranlagungszeitraumes angerechnet wird, als die betreffende Kapitalgesellschaft wieder in späteren Veranlagungsjahren ein Einkommen erwirtschaftet, das über dem Betrag von S 147.000,-- p. a. liegt. Eine Anrechnung der Mindeststeuer unterbleibt jedoch, wenn der Steuerpflichtige in den Folgeperioden kein Einkommen über S 147.000,-- p.a. erzielt. ..."

Bei Darlegung seiner Bedenken ging der Verfassungsgerichtshof davon aus, daß

"Kapitalgesellschaften, die einen Gewinn von über rund S 147.000,-- erwirtschaften, proportional zur Steuer herangezogen werden, wohingegen bei Kapitalgesellschaften, die einen geringeren Gewinn erwirtschaften, die prozentuelle Belastung größer ist: Sie scheint bei einem Gewinn in der Höhe von weniger als S 50.000,-- im Jahr sogar höher als 100 % zu sein und sodann zwischen einem Gewinn von S 50.000,-- und rund S 147.000,-- degressiv von 100 % bis 34 % abzufallen. Es dürften also Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher und solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert werden. Dies scheint bei einer Ertragsteuer wie der Körperschaftsteuer sachlich nicht rechtfertigbar zu sein: Derartige Steuern knüpfen an die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte an und es bedürfte einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich des Ertragsteuerrechts vom Grundsatz der Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit abgegangen wird (vgl. VfSlg. 3334/1958, 5740/1968, 12940/1991 u.a.). Auch für den Bereich der Vermögensteuer hat es der Verfassungsgerichtshof in VfSlg. 8233/1978 als verfassungswidrig angesehen, wenn Gesellschaften geringeren Vermögenstandes im Ergebnis mit einem höheren Satz besteuert werden.

Eine besondere sachliche Rechtfertigung für die Mindestkörperschaftsteuer, die den beschriebenen Effekt rechtfertigen könnte, kann der Verfassungsgerichtshof vorerst nicht erkennen: Der Versuch, diese Steuer damit zu rechtfertigen, daß es sich um eine besondere Besteuerung von Kapitalgesellschaften handle, der auch Vorteile dieser Gesellschaftsform gegenüberstehen, scheitert schon daran, daß die vorläufig für gleichheitswidrig erachteten Konsequenzen ja innerhalb der Gruppe der Kapitalgesellschaften auftreten.

Auch scheint es dem Verfassungsgerichtshof nicht zulässig zu sein, davon auszugehen, daß Kapitalgesellschaften im Durchschnitt einen Gewinn von rund S 147.000,-- p.a. erwirtschaften, bzw. anzunehmen, daß es dem Gesetzgeber freistehe, mit Hilfe steuerlicher Instrumente darauf hinzuwirken, daß Kapitalgesellschaften mit geringerem Gewinn finanziell so getroffen werden, daß die Gesellschafter bzw. Aktionäre bewogen werden, ihre Entscheidung für diese Gesellschaftsform zu revidieren. Dieses Argument hat den Verfassungsgerichtshof bei Beurteilung der Chancen einer Beschwerde gegen einen die Mindestkörperschaftsteuer gemäß §24 Abs4 KStG 1988 idF BGBl. 818/1993 vorschreibenden Bescheid bewogen, die Behandlung der Beschwerde wegen Aussichtslosigkeit abzulehnen (vgl. VfGH vom 29.8.1994, B1386/94, ÖStZ 1994, 352 f.). Angesichts der damals normierten Höhe der Mindestkörperschaftsteuer war es etwa einer GmbH mit voll eingezahltem Mindestgesellschaftskapital bei einer Rendite von rund 10 % vor Steuer (also rund 7 % nach Steuer) möglich, jenen Gewinn zu erwirtschaften, ab dem die Körperschaftsteuer proportional zu entrichten ist, was anzustreben dem Gesetzgeber im Rahmen seiner rechtspolitischen Entscheidungsfreiheit nach Ansicht des Gerichtshofes möglich sein muß. Die Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer auf S 50.000,-- p. a. bewirkt freilich im Effekt, daß im Beispielsfall die Steuer erst ab einer Rendite von fast 30 % vor Steuer proportional, darunter aber überproportional eingehoben wird. Es dürfte sachlich nicht gerechtfertigt sein, Unternehmungen, die eine derart hohe Rendite nicht erwirtschaften, überproportional zu besteuern. Denn - anders als bei der früheren Rechtslage - kann der Gesetzgeber nicht davon ausgehen, daß die Erwirtschaftung einer solch hohen Rendite einen Durchschnittsfall oder auch nur den vom Gesetzgeber zulässigerweise angestrebten Normalfall darstellt.

Sollte mit der Regelung das rechtspolitische Ziel verfolgt werden, die Zahl ertragsschwacher Kapitalgesellschaften zu verringern, so dürfte das Mittel, derartige Gesellschaften mit höheren Steuern zu belasten, wie sich aus VfSlg. 8233/1978 ergibt, hiefür nicht geeignet sein.

Da dem Verfassungsgerichtshof somit vorerst keine Rechtfertigungsgründe für die vom Leistungsfähigkeitsprinzip gravierend abweichende Ertragsbesteuerung durch die Mindestkörperschaftsteuer und die überproportionale Belastung von körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen erkennbar sind, hält er im Rahmen seiner vorläufigen Beurteilung die diese Konsequenz bewirkende Regelung für gleichheitswidrig. Er hat daher beschlossen, §24 Abs4 KStG idF 1996 auf seine Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen."

c) Bedenken hegte der Verfassungsgerichtshof auch gegen die beiden ersten Sätze des §26a Abs5 KStG idF 1996, in denen er die Anordnung einer Rückwirkung der Inkraftsetzung des §24 Abs4 KStG idF 1996 zu erkennen glaubte, und führte dazu aus:

"Denn nach dieser Bestimmung werden Kapitalgesellschaften auch schon für die Zeit vor dem 1. Mai 1996 (d.i. der erste Tag nach Publikation des mit seinem Art41 Z12 die Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer bewirkenden Strukturanpassungsgesetzes 1996 im Bundesgesetzblatt) zur Mindestkörperschaftsteuer herangezogen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes verletzen nämlich gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, im allgemeinen den Gleichheitsgrundsatz, wenn der Eingriff von erheblichem Gewicht ist und der Steuerpflichtige in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde (vgl. etwa VfSlg. 12186/1989, 12416/1990, 13020/1992).

Der Verfassungsgerichtshof nimmt vorläufig an, daß der durch §24 Abs4 KStG idF 1996 bewirkte, in seinen Konsequenzen oben näher geschilderte Eingriff ein solcher von erheblichem Gewicht ist, führt er doch zu einer bis zu einer Gewinnhöhe von S 147.000,-

- überproportionalen Steuerbelastung und kann er in einer nicht vernachlässigbaren Zahl der Fälle sogar zu einer Ertragsbesteuerung von 100 % oder mehr des Gewinns von Kapitalgesellschaften führen, was nach der früheren Rechtslage nur in Fällen eintreten konnte, in denen der Gewinn S 15.000,-- p.a. nicht überschritt (ein Betrag, der im Falle einer GesmbH mit voll eingezahltem Gesellschaftskapital einer Rendite von 3 % vor Steuer entspricht).

Da dem Verfassungsgerichtshof vorläufig auch keine Umstände erkennbar sind, die einem berechtigten Vertrauen der Steuerpflichtigen auf die bis zur rückwirkenden Inkraftsetzung der Regelung geltende Steuerrechtslage entgegenstünden, hat er beschlossen, auch die ersten beiden Sätze des §26a Abs5 KStG idF 1996 in Prüfung zu nehmen."

d) Abschließend kündigte der Verfassungsgerichtshof an, für den Fall des Zutreffens der Bedenken von der

Ermächtigung nach Art140 Abs7 B-VG Gebrauch zu machen; er beabsichtige aber die Anlaßfallwirkung nicht nur auf Fälle zu erstrecken, über die erst entschieden werden wird, sondern auch auf bereits entschiedene Verwaltungssachen.

4. Die Bundesregierung trat in einer Äußerung den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes entgegen, vertrat die Auffassung, daß die vorläufig angenommene Gleichheitswidrigkeit nicht vorliege und führte dazu im wesentlichen aus:

"Sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch die Beschwerdeführer in den dem gegenständlichen Gesetzesprüfungsverfahren zugrundliegenden Verfahren gemäß Art144 B-VG gehen bei ihrer Argumentation vom 'Leistungsfähigkeitsprinzip' aus, ohne eine verfassungsrechtliche Bestimmung zu nennen, aus der sich ein solcher Grundsatz ableiten ließe. Es wird auch kein Versuch unternommen, die verfassungsrechtliche Maßgeblichkeit eines solchen Grundsatzes nachzuweisen; er wird statt dessen offensichtlich schlicht vorausgesetzt.

Untersucht man die hier relevanten Ertragsteuerregelungen, so ist nicht zu leugnen, daß die finanzielle Leistungsfähigkeit zwar ein wichtiges, aber keineswegs das einzige Kriterium der Ertragbesteuerung ist. Durchbrechungen dieses Grundsatzes finden sich im Ertragsteuerrecht in großer Zahl und

sind verfassungsrechtlich unbedenklich. So stellen etwa steuersubventionelle Maßnahmen wie Investitionsfreibeträge gemäß §10 EStG 1988 eine solche Durchbrechung dar. Auch die Abgrenzung von Steuertatbeständen bewirkt eine Besteuerung, welche die vorhandene Leistungsfähigkeit unberücksichtigt läßt, wie dies bei Spekulationsgewinnen der Fall ist, die außerhalb der gesetzlichen Frist erzielt werden (§30 EStG 1988). Als weitere Beispiele seien im EStG 1988 §4 Abs1 (Bewertung von Grund und Boden), §4 Abs4 Z4 (Forschungsfreibeträge), §18 (Sonderausgaben) sowie §38 (auf die Hälfte ermäßigter Steuersatz auf Einkünfte aus Erfindungen) genannt.

Solche Durchbrechungen verfolgen die unterschiedlichsten sozial- , wirtschafts- und finanzpolitischen Ziele, gehört doch das (Ertrag)Steuerrecht zu den wichtigsten Steuerungsinstrumenten zur Erreichung solcher Ziele. Dies hat auch der Verfassungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen anerkannt (vgl. statt vieler VfSlg. 8457/1978).

Die Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips sind dem (Ertrag)Steuerrecht ebenso immanent wie das Prinzip selbst. Die Durchbrechungen bilden geradezu einen essentiellen Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips und müssen daher stets mitgedacht werden. Im Hinblick auf diese Durchbrechungen kann aber die Leistungsfähigkeit keineswegs alleinigen Maßstab für die verfassungsrechtliche Beurteilung der in Rede stehenden Regelung bilden. Ertragsteuerrechtliche Bestimmungen, die an feste Beträge anknüpfende Regelungen enthalten, müssen im übrigen im Rahmen des Sachlichkeitsgebotes zulässig sein, damit das Steuerrecht als Wirtschaftslenkungsinstrument eingesetzt werden kann."

Diese Äußerungen zusammenfassend hält daher die Bundesregierung das Leistungsfähigkeitsprinzip als alleinigen Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung des §24 Abs4 KStG idF 1996 für ungeeignet; zu prüfen sei vielmehr im Sinne des Erkenntnisses VfSlg. 8457/1978 die Sachlichkeit der Regelung im Lichte der in diesem Erkenntnis entwickelten Kriterien.

Weiters meint die Bundesregierung:

"Die Motive des Gesetzgebers bei der Einführung der Mindestkörperschaftsteuer sind in den Erläuterungen, 1237 BlgNR XVIII. GP, wiedergegeben. Demnach soll die Regelung - neben dem fiskalpolitischen Effekt - ein ordnungspolitisches Ziel erreichen:

'Durch die Verrechenbarkeit mit einer die Mindestvorauszahlung übersteigenden Körperschaftsteuerschuld des Vorauszahlungsjahres oder eines der nächstfolgenden sieben Jahre wird sichergestellt, daß nur solche Gesellschaften dauernd belastet werden, bei denen mit hoher Wahrscheinlichkeit andere als wirtschaftliche Motive für die Gründung und ihr Aufrechterhalten bestehen.'

Beide Ziele sind ganz offenkundig innerhalb des Rahmens der dem Gesetzgeber von der Bundesverfassung zugebilligten rechtspolitischen Gestaltungsfreiheit gelegen (vgl. VfSlg. 8457/1978). Auch der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluß vom 29. August 1994, B1386/94 u.a., die Sachlichkeit der Regelung bestätigt (vgl. auch Nolz, 'Schnellschuß' des VfGH zur Frage der Verfassungskonformität der Mindestkörperschaftsteuer, ÖStZ 1994, 352).

Wenn die Beschwerdeführer dies dadurch zu entkräften suchen, daß sie behaupten, nicht die Rechtsform der Kapitalgesellschaft werde verteuert, sondern vielmehr nur die Situation jener Kapitalgesellschaften verschlechtert,

deren Einkommen unter einer bestimmten Grenze liegt, so ist dazu festzustellen, daß dies legitimerweise - im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes - gerade beabsichtigt und auch nicht unsachlich ist. An dieser Stelle ist auch darauf hinzuweisen, daß die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im Hinblick auf das Erkenntnis VfSlg. 10827/1986 verfassungsrechtlich geboten erschien.

Es bleibt zu prüfen, ob die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 bewirkte Erhöhung der Mindestkörperschaftsteuer sachlich gerechtfertigt ist. Die Rechtfertigung ergibt sich aus den mit dem genannten Gesetz bezweckten fiskalischen Wirkungen. Das Strukturanpassungsgesetz 1996 sieht ein System budgetwirksamer Maßnahmen vor, die vor allem vom Prinzip der gerechten Verteilung sozialer Lasten getragen sind. Die auf die Kapitalgesellschaften entfallende Last ist in §24 Abs4 KStG 1988 vorgesehen. Hätte der Gesetzgeber auf eine solche Maßnahme verzichtet, so hätte gerade das die Bevorzugung einer Gruppe juristischer Personen bewirkt, die im Lichte des Art7 B-VG bedenklich gewesen wäre (vgl. dazu VfSlg. 11288/1987). Letztlich sollen durch die Regelung Gesellschaftsformen verdrängt werden, bei denen - bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise - nur aus steuerlichen Gründen die Form einer Kapitalgesellschaft gewählt wurde."

Im übrigen weist die Bundesregierung noch auf folgendes hin:

"Der Annahme des Verfassungsgerichtshofes betreffend die Härte der in Prüfung gezogenen Regelung (die Steuer sei erst ab einer Rendite von fast 30 % proportional) scheint eine auf die einzelnen Besteuerungsperioden konzentrierte Betrachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips zugrundezuliegen, die deshalb nicht zielführend erscheint, weil Besteuerungsperioden - in der Regel das Kalenderjahr - eine relativ willkürliche Einteilung darstellen, die lediglich in Praktikabilitätserwägungen begründet ist.

Wenn schon der Verfassungsgerichtshof in seinen Darlegungen auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abstellt, so müßte dieses in seinem theoretischen Ansatz unabhängig von einer Unterteilung in Besteuerunsperioden gesehen werden. Dieses Prinzip soll (lediglich) sicherstellen, daß die der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes entsprechende Belastung insgesamt über den Zeitraum der Steuerpflicht verteilt wird.

Der Zeitraum, in welchem die geleistete Vorsteuer auf die Steuerpflicht angerechnet werden kann, umfaßt seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 nach Wegfall der siebenjährigen Verrechnungsfrist gem. §26a KStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 nunmehr die gesamte Dauer des Bestehens der steuerpflichtigen Gesellschaft.

Es ist nach Auffassung der Bundesregierung daher ein jahresweiser Vergleich von Kapitalgesellschaften mit höherem Einkommen als rund 147.000,-- S einerseits und Kapitalgesellschaften mit einem geringeren Jahreseinkommen andererseits nicht zielführend.

Die Besteuerung nach §24 Abs4 KStG stellt überdies keine abschließende Besteuerung dar, sondern entspricht im wesentlichen einer Vorauszahlung. Dies ist allein schon daraus ersichtlich, daß die Bestimmung nicht im Tarif des Körperschaftsteuergesetzes verankert und daß die 'ewige' Verrechnung mit anfallenden Jahrestarifsteuerbeträgen vorgesehen ist. Hier gilt also, daß bei der ertragsteuerlichen Veranlagung an die gesamte Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes über dessen gesamte Lebensdauer - und nicht an den einzelnen Besteuerungsabschnitt (Veranlagungszeitraum) anzuknüpfen ist.

Im übrigen weisen auch andere Instrumente des Steuerrechts einen längeren 'Durchrechnungszeitraum' auf und sind als verfassungskonform zu betrachten, so zum Beispiel der Verlustvortrag, der ab dem Jahr 1998 'ewig' verrechnet werden kann. Darüber hinaus sprechen auch internationale Tendenzen, die verstärkt in Richtung eines Verlustrücktrages gehen, für die periodenübergreifende Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Schließlich zeigt auch das imparitätische Realisationsprinzip, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht auf die einzelne Periode von Besteuerungsabschnitten abstellt. Gerade dieses Prinzip führt aber dazu, daß Vermögenszuwächse in Form stiller Reserven nicht zum Zeitpunkt ihres Entstehens besteuert werden, sondern erst im Zeitpunkt der Realisation, spätestens aber bei Liquidation oder Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit.

Da die bereits geleistete Mindestkörperschaftsteuer 'ewig' verrechnet werden kann, erscheint auch etwa eine Rückzahlung einer nicht durch Steuerschulden 'konsumierten' Vorauszahlung nicht angebracht. Im übrigen würde eine derartige Rückzahlung für Unternehmen mit geringerer Rendite Steuerlücken öffnen und den Mißbrauch begünstigter Steuerinstrumente fördern, die es unter anderem durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 zu

schließen galt (vgl. 72 BlgNR XX. GP, S 201)."

Die Bundesregierung meint weiters, daß es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer um ein bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften "sachlich begründetes Rechtsformspezifikum" handle, das jeder Unternehmer bei der Rechtsformwahl zu beachten habe. Dabei werde

"durch die steuerlich begünstigte Möglichkeit des Rechtsformwechsels durch Umwandlung auch jenen Unternehmern die Rechtsformwahl ohne steuerliche Mehrbelastung ermöglicht, die bereits vor Inkrafttreten der gegenständlichen Bestimmung ihr Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft betrieben haben, weil die Möglichkeit der Verrechnung von entrichteten Mindestkörperschaftsteuerbeträgen mit der Einkommensteuer der Nachfolgeunternehmer in §9 Abs8 des Umgründungssteuergesetzes, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. 201/1996, verankert wurde."

Hinsichtlich der vom Verfassungsgerichtshof geäußerten Bedenken gegen die Anordnung der Rückwirkung vertritt die Bundesregierung auf Basis der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wonach

"gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis (führen), wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen" (Verweis auf VfGH vom 16.6.1995, G191, 192/94),

die Auffassung, daß

"bei einer rückwirkenden Veranlagung zur Mindestkörperschaftsteuer von vier Monaten (1. Jänner - 1. Mai 1996), die zudem auf künftige Steuerverpflichtungen anzurechnen sind, kein ... in die Verfassungssphäre reichender Eingriff 'von erheblichem Gewicht' in das berechtigte Vertrauen der Normunterworfenen vor(liege)."

Abschließend führt die Bundesregierung aus:

"Darüber hinaus ist die hier kritisierte Regelung - ebenso wie die gesamten Änderungen, die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (auch im Bereich der Körperschaftsteuer) vorgenommen wurden, in besonderen Umständen begründet. Diese besonderen Umstände liegen in der fiskal-, währungs-, wirtschafts- und europapolitisch als notwendig erachteten Konsolidierung des Bundeshaushaltes, die zwar Kürzungen und Belastungen mit sich bringt, die aber insgesamt gesehen weder unverhältnismäßig noch unausgewogen sind (vgl. 72 BlgNR XX. GP, S 198). Im besonderen verfolgen die in Prüfung gezogenen Regelungen (insgesamt) nicht nur einen fiskalpolitischen sondern - im Gesamtzusammenhang des sogenannten Sparpaketes und im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers - auch einen grundsätzlichen ordnungspolitischen Zweck."

und stellt den Antrag, die in Prüfung genommenen Bestimmungen nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

Für den Fall der Aufhebung beantragt die Bundesregierung für das Außerkrafttreten eine Frist von einem Jahr zu bestimmen, um allenfalls erforderliche legistische Maßnahmen zu ermöglichen. Zu der vom Verfassungsgerichtshof im Prüfungsbeschluß aufgeworfenen Frage der Erstreckung der Anlaßfallwirkung nimmt die Bundesregierung ebensowenig Stellung wie zur Frage, ob im Falle der Aufhebung frühere gesetzliche Bestimmungen wieder in Kraft treten sollen.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Das Gesetzesprüfungsverfahren ist zulässig. Im Verfahren ist nichts vorgebracht worden oder sonst hervorgekommen, was daran zweifeln ließe, daß die diesbezüglichen Annahmen des Verfassungsgerichtshofes im Prüfungsbeschluß zutreffen.

2. Die Bedenken des Verfassungsgerichthofes ob der Verfassungsmäßigkeit des §24 Abs4 KStG idF 1996 haben sich als zutreffend erwiesen:

a) Diese Bedenken gingen weder dahin, daß die Mindestkörperschaftsteuer als bloß Kapitalgesellschaften treffende Form der Ertragsbesteuerung ein Rechtsformspezifikum ohne sachliche Rechtfertigung sei, noch dahin, daß eine Mindestkörperschaftsteuer überhaupt unzulässig sei, noch auch dahin, daß die Kürzungen und Belastungen, die mit

dem Strukturanpassungsgesetz 1996 bewirkt wurden und die der Gesetzgeber im Interesse der Konsolidierung des Bundeshaushalts für erforderlich erachtete, im allgemeinen unverhältnismäßig und als solche verfassungswidrig seien; die diesbezüglichen Ausführungen der Bundesregierung gehen daher ins Leere.

Der Verfassungsgerichtshof hatte vielmehr das Bedenken, daß die Ausgestaltung der Mindestkörperschaftsteuer durch die in Prüfung genommene Bestimmung des §24 Abs4 KStG idF 1996 insofern gleichheitswidrig ist, als sie Ungleiches gleich behandelt, nämlich, ohne zu differenzieren, alle Einkommen unter rund S 147.000,-- p.a. mit einer gleich hohen Ertragsteuer in der Höhe von S 50.000,-- p.a. belastet, ohne daß sich dafür eine sachliche Rechtfertigung finden ließe. Im Effekt würden dadurch Kapitalgesellschaften mit geringeren Erträgen relativ höher und solche mit höheren Erträgen relativ geringer besteuert. Bei einer Ertragsteuer, die grundsätzlich an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfe, bedürfe dies einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, die der Gerichtshof vorläufig nicht erkennen konnte.

Die Bundesregierung setzt sich in ihrer Äußerung mit diesem Ansatz auseinander, geht aber im Ergebnis ebenfalls davon aus, daß das Leistungsfähigkeitsprinzip den (Ertrag-)Steuern immanent sei und weist zu Recht darauf hin, daß dieses Prinzip im Einkommensteuerrecht mehrfach durchbrochen ist und es für die Beantwortung der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit solcher Durchbrechungen auf deren sachliche Rechtfertigung ankomme. Auch bestreitet die Bundesregierung die beschriebene Wirkung der in Prüfung stehenden Regelung nicht. Sie versucht aber Gründe darzutun, die die Regelung rechtfertigen könnten:

b) So meint die Bundesregierung, die Regelung sei mit den bezweckten fiskalischen Wirkungen zu rechtfertigen. Das Strukturanpassungsgesetz 1996 sehe "ein System budgetwirksamer Maßnahmen vor, die vor allem vom Prinzip der gerechten Verteilung sozialer Lasten getragen sind", wobei "die auf die Kapitalgesellschaften entfallende Last ... in §24 Abs4 KStG vorgesehen" sei. Dieses Argument ist aber nicht geeignet, den Umstand zu rechtfertigen, daß innerhalb der Kapitalgesellschaften jene mit geringerem Einkommen mit einer relativ höheren Steuer belegt werden.

c) Die Bundesregierung sucht weiters darzutun, daß sich die Mindestkörperschaftsteuer rechtfertigen lasse, wenn man bei Beurteilung der dadurch bewirkten Belastung nicht bloß auf das jeweilige Jahr abstelle, da "die der Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes entsprechende Belastung insgesamt über den Zeitraum der Steuerpflicht verteilt" werde. An anderer Stelle drückt die Bundesregierung diesen Gedanken mit den Worten aus, "daß bei der ertragsteuerlichen Veranlagung an die gesamte Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes über dessen gesamte Lebensdauer" angeknüpft wird.

Zwar ist der Bundesregierung insoweit Recht zu geben, als die unbeschränkte Vortragsfähigkeit der entrichteten Mindestkörperschaftsteuer bewirkt, daß eine in Jahren niedrigen Einkommens bezahlte Mindestkörperschaftsteuer auf die Steuerschuld von in den Folgejahren erwirtschafteten höheren Einkommen angerechnet wird, sodaß in einer solchen Fallkonstellation die bezahlte Mindestkörperschaftsteuer in der Tat als Vorauszahlung auf die Körperschaftsteuerschuld ertragstärkerer Jahre wirkt. Keine Berücksichtigung findet - worauf der Beschwerdevertreter in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat - eine Änderung der Leistungsfähigkeit freilich im umgekehrten Fall, in dem eine früher einkommensstarke Kapitalgesellschaft in der Folge etwa aus wirtschaftlichen Schwierigkeiten heraus nur mehr ein geringes Einkommen oder gar Verluste erwirtschaftet. Es wird daher - entgegen der Meinung der Bundesregierung - keineswegs an die Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts über dessen gesamte Lebensdauer angeknüpft. Aber auch in den Fallkonstellationen, die die Bundesregierung im Auge hat, führt die Mindestkörperschaftsteuer solange zu überproportionalen Belastungen, als im langjährigen Durchschnitt das steuerpflichtige Einkommen die Höhe von S 147.000,-- p.a. unterschreitet, was im typischen Fall einer GesmbH mit voll eingezahltem Mindestgesellschaftskapital (nicht einmal 20 % der GesmbHs weisen ein höheres als das gesetzlich geforderte Mindest-Stammkapital auf) immer dann der Fall ist, wenn (wieder im langjährigen Durchschnitt) eine Kapitalrendite von rund 30 % nicht erreicht wird.

Das Bedenken des Verfassungsgerichtshofes, es dürfte sachlich nicht gerechtfertigt sein, Unternehmungen, die eine derart hohe Rendite nicht erwirtschaften, überproportional zu belasten, kann jedenfalls mit dem Argument nicht entkräftet werden, man dürfe nicht auf die Rendite eines Jahres, sondern müsse auf die der gesamten Lebenszeit des Unternehmens abstellen. Denn auch bei der (an sich gebotenen) längerfristigen Betrachtung der

Einkommensentwicklung führt die Regelung für einen keineswegs vernachlässigbaren Teil von Kapitalgesellschaften (eben für alle jene, die im langjährigen Durchschnitt ein Einkommen von weniger als S 147.000,-- erzielen oder deren Einkommen nach einkommensstarken Jahren unter diese Grenze fällt) zu einer überproportionalen Belastung.

d) Die Bundesregierung vertritt schließlich die Auffassung, es sei das Ziel der Regelung, Kapitalgesellschaften zu verdrängen, bei denen die Rechtsform nur aus steuerlichen Gründen gewählt wurde. Der Verfassungsgerichtshof hatte im Prüfungsbeschluß unter Hinweis auf die die Mindestvermögensteuer betreffende Entscheidung VfSlg. 8233/1978 dazu die Auffassung vertreten, es scheine das Mittel, einkommensschwache Gesellschaften mit höheren Steuern zu belasten, hiefür nicht angemessen. Er bleibt bei dieser Auffassung. Was im Vorerkenntnis hinsichtlich der Relation von Vermögen und Vermögensteuer ausgeführt wurde, nämlich daß ein sachlicher Zusammenhang zwischen einem geringeren Vermögen und einer vergleichsweise höheren Vermögensteuer nicht erkennbar sei, gilt auch für die Relation von Einkommen und Einkommensteuer: Ein sachlicher Zusammenhang zwischen geringerem Einkommen und vergleichsweise höherer Einkommensteuer ist nicht erkennbar.

Zwar steht es dem Gesetzgeber, wie der Verfassungsgerichtshof in VfSlg. 8233/1978 formuliert hat, frei,

"juristische Personen einer bestimmten Art vorzusehen, zuzulassen oder auch wieder abzuschaffen und - wohl auch durch besondere steuerliche Behandlung - auf ihre Bildung und ihren Fortbestand Einfluß zu nehmen. Schon mit Rücksicht auf die hinter einer juristischen Person stehenden Menschen könne ein solches (verfassungsrechtlich nicht zu beanstandendes) Ziel aber nicht jede unterschiedliche Behandlung einer Gesellschaftsform oder einer Gruppe von Gesellschaften bestimmter Form - gleichsam als ein im Verhältnis zur Auflösung gelinderes Mittel - rechtfertigen. Auch eine steuerliche Belastung müsse mit gegebenen Unterschieden in den tatsächlichen Verhältnisses allein oder in Verbindung mit der rechtlichen Verfassung der Gesellschaft und dem angestrebten Regelungszweck in sachlichem Zusammenhang stehen."

Dabei darf "die Sachlichkeit einer Abweichung vom Proportionaltarif nicht völlig losgelöst von den für die Gründung der Kapitalgesellschaften bestehenden Bedingungen beurteilt werden".

Der Verfassungsgerichtshof bleibt bei diesem Standpunkt. Wendet man den darin zum Ausdruck kommenden Maßstab auf den hier zur Entscheidung stehenden Fall an, so zeigt sich, daß es noch im Rahmen der Grenzen rechtspolitischer Gestaltungsfreiheit liegt, eine Mindestbesteuerung vorzusehen, die davon ausgeht, daß eine Kapitalgesellschaft eine Mindestrendite in einer Höhe erwirtschaftet, wie sie etwa auch der Verzinsung von längerfristig in Wertpapieren veranlagtem Kapital entspricht. Nun bewirkte die Regelung der Mindestkörperschaftsteuer idF des Abgabenänderungsgesetzes 1994 im Beispielsfall der GesmbH mit voll eingezahltem Mindest-Gesellschaftskapital nur bis zu einer Kapitalrendite von rund 10 % vor Steuer eine überproportionale Belastung, was - wie der Gerichtshof im Prüfungsbeschluß (vgl. Pkt. I/3/b) näher dargetan hat - verfassungsrechtlich noch nicht bedenklich ist. Nicht mehr gerechtfertigt werden kann es aber, die Steuerbelastung so anzusetzen, daß davon Kapitalgesellschaften immer dann überproportional getroffen werden, wenn sie ein Mindesteinkommen von S 147.000,-- p.a., also im gewählten Beispiel eine Rendite von 30 % nicht erreichen. Denn eine derartige steuerliche Belastung ist mit der rechtlichen Verfassung der betroffenen Gesellschaften nicht mehr in Einklang zu bringen.

Soweit die Bundesregierung die Regelung damit rechtfertigt, daß mit ihr Mißbräuchen durch GesmbHs entgegengewirkt werden soll - die Vertreter der Bundesregierung nannten in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung als Beispiele etwa die Nutzung von GesmbHs zur ungerechtfertigten Lukrierung von Vorsteuerbeträgen im Umsatzsteuerrecht, Konkursschwindel oder die Verschuldung mit anschließendem "Absetzen ins Ausland" - ist ihr entgegenzuhalten, daß eine solche - zweifellos legitime - Zielsetzung die pauschale Einführung einer alle einkommensschwachen Kapitalgesellschaften überproportional belastenden Mindestkörperschaftsteuer nicht zu rechtfertigen vermag.

e) Da der Verfassungsgerichtshof auch keine andere Rechtfertigung für die steuerliche Benachteiligung einkommensschwacher Kapitalgesellschaften finden konnte, war §24 Abs4 KStG idF 1996 als verfassungswidrig aufzuheben.

3. Gemäß Art140 Abs7 B-VG zweiter Satz ist eine aufgehobene Gesetzesbestimmung auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlaßfalles weiterhin anzuwenden, "sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht".

Diese Ermächtigung zu einem vom Regelfall abweichenden Ausspruch über die Ausdehnung der Wirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes ist nicht näher begrenzt. Der Gerichtshof hat sie in seiner Judikatur in einer der jeweiligen Sachlage Rechnung tragenden Weise genutzt. So hat er die Wirkung der Aufhebung auf Fälle ausgedehnt, die bei einem anfechtungsberechtigten Gericht (oder Unabhängigen Verwaltungssenat) anhängig waren, wenn dieses Organ aus Gründen des Verfahrensablaufes nicht oder nicht rechtzeitig in der Lage war, Aufhebungsanträge beim Verfassungsgerichtshof zu stellen, sodaß - im zweitgenannten Fall - die Anträge in ein beim Verfassungsgerichtshof anhängiges Gesetzesprüfungsverfahren auf Grund des fortgeschrittenen Prozeßgeschehens nicht mehr einbezogen werden konnten (vgl. zB VfSlg. 13499/1993; 13704/1994; 14000/1994). Damit wirkte die Gesetzesaufhebung im Falle ihrer Erstreckung auf beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Verfahren auch auf rechtskräftig entschiedene Verwaltungssachen, die nicht Anlaßfälle waren.

In besonders gelagerten Fällen hat der Gerichtshof - aus Gründen der Fallgerechtigkeit - die Wirkung der Aufhebung noch weiter gezogen und verfügt, daß die aufgehobenen Bestimmungen auch auf vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände nicht mehr anzuwenden sind (vgl. VfSlg. 8233/1978, 11190/1986, 13492/1993, 13651/1993 oder 13834/1994). Dies war auch in diesem Fall zu verfügen, da ansonsten die Vorschrift bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer für 1996 anzuwenden gewesen wäre.

In der gegebenen Konstellation hat der Gerichtshof beschlossen, die verfassungsrechtliche Ermächtigung überdies dahingehend zu nutzen, daß die Wirkung der Aufhebung - über die nach Art140 Abs7 B-VG schon von Verfassungs wegen eintretende Wirkung für die vier Fälle, aus deren Anlaß das Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet wurde, hinaus - auch auf schon rechtskräftig entschiedene Fälle ausgedehnt und damit - abgesehen von den in den Anlaßfällen bekämpften Bescheiden - auf alle jene Bescheide erstreckt wird, mit denen, gestützt auf §24 Abs4 KStG idF 1996, eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung festgesetzt wurde. Dies mit der Konsequenz, daß diese Bescheide nicht nur ihre Rechtsgrundlage verlieren, sondern selbst das Schicksal der sie tragenden Rechtsvorschrift teilen, mit anderen Worten, als aufgehoben zu gelten haben. Damit erübrigt sich auch eine Erledigung der anhängigen Beschwerden gegen solche

Bescheide, sodaß weder über die in ihnen gestellten Anträge auf Bescheidaufhebung noch über die allenfalls gestellten weiteren Anträge (wie z.B. auf Zuerkennung aufschiebender Wirkung, auf Kostenersatz oder auf Abtretung an den Verwaltungsgerichtshof) zu entscheiden ist.

Der Verfassungsgerichtshof sah sich zu dieser weitgehenden Ausschöpfung der ihm durch Art140 Abs7 B-VG eingeräumten Ermächtigung zur Ausdehnung der Wirkung der Gesetzesaufhebung im Interesse eines raschen, effizienten und unmittelbaren Rechtsschutzes veranlaßt, da eine Einzelbehandlung und -erledigung der bei ihm anhängigen gleichartigen Beschwerden Jahre gedauert und die Behandlung der übrigen, im Verfassungsgerichtshof anhängigen Beschwerden und Anträge um viele Monate verzögert hätte, was angesichts der Bedeutung der im Rechtsstaat essentiellen Kontrollfunktion des Verfassungsgerichtshofes nicht hingenommen werden könnte. Bei der erforderlichen abwägenden Beurteilung mußte angesichts dieses besonderen Rechtsschutzinteresses das Interesse an der gesonderten Erledigung jedes einzelnen der über 11.000 anhängigen Fälle (einschließlich der dort gestellten Kostenbegehren) zurücktreten, mag dies auch für einzelne Beschwerdeführer eine Härte bedeuten. In der Sache selbst würde die Einzelbehandlung der anhängigen Beschwerden gegen die auf §24 Abs4 KStG idF 1996 gestützte Vorschreibung von Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen angesichts der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur erweiterten Anlaßfallwirkung (vgl. z.B. VfSlg. 10067/1984, 13566/1993) ohnehin zum selben Ergebnis führen.

4. Eine Prüfung der das rückwirkende Inkrafttreten der Regelung des §24 Abs4 KStG idF 1996 anordnenden Bestimmung der ersten beiden Sätze des §26a Abs5 KStG 1988 idF des Art41 Z13 des Strukturanpassungsgesetzes 1996 erübrigt sich, da diese Bestimmung angesichts der Aufhebung des §24 Abs4 leg.cit. und des Ausspruches, daß die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist, keine eigenständige Bedeutung mehr hat. Insoweit ist das Gesetzesprüfungsverfahren daher einzustellen.

5. Gemäß Art140 Abs6 B-VG treten die Bestimmungen des §24 Abs4 des KStG 1988 idF vor Inkrafttreten der als verfassungswidrig aufgehobenen Regelung wieder in Kraft. Die als verfassungswidrig aufgehobene Regelung des §24 Abs4 KStG idF 1996 trat gemäß §26a Abs5 des Gesetzes mit 1. Jänner 1996 in Wirksamkeit. Bis zu diesem Zeitpunkt galt §24 Abs4 KStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1994. Gegen diese Bestimmung bestehen - wie

sich aus Pkt. II/2 der Begründung dieser Entscheidung ergibt - keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Auch sonst steht einem Wiederinkrafttreten der früheren Regelungen nichts im Wege, weshalb sich der Verfassungsgerichtshof zu einem Ausspruch, daß frühere gesetzliche Regelungen nicht wieder in Wirksamkeit treten, nicht veranlaßt sah und gemäß §38 Abs1 seiner Geschäftsordnung im Spruch das Wiederinkrafttreten der am 31. Dezember 1995 geltenden Fassung des §24 Abs4 KStG 1988 zum Ausdruck brachte.

Durch das Wirksamwerden der früheren Regelung zum 1. Jänner 1996 ist eine kontinuierliche Besteuerung der Kapitalgesellschaften mit Mindestkörperschaftsteuer in der Höhe von S 15.000,-- p.a., und zwar sowohl für das Steuerjahr 1996 wie auch für die Zukunft gesichert, sodaß von einem Ausspruch nach Art140 Abs5 dritter Satz B-VG abgesehen werden konnte.

6. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt I erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VerfGG iVm §2 Abs1 Z4 BGBlG, BGBl. 660/1996.

Schlagworte

Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, VfGH / Anlaßverfahren, Rechtsschutz, VfGH / Aufhebung Wirkung, VfGH / Gegenstandslosigkeit, Mindestkörperschaftsteuer

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1997:G388.1996

Dokumentnummer

JFT_10029876_96G00388_00

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at