jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Beschluss 2002/11/26 G119/02 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.11.2002

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art140 Abs1 / Individualantrag
EStG 1988 §31 Abs1 idF Kapitalmarktoffensive-G, BGBl I 2/2001
EStG 1988 §124b Z57 idF Kapitalmarktoffensive-G, BGBl I 2/2001

Leitsatz

Zurückweisung der Individualanträge von Gesellschaftern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung auf Aufhebung der Neuregelung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Verkauf von Anteilen an einer Körperschaft und der dazu ergangenen Übergangsbestimmung mangels Legitimation; keine aktuelle Betroffenheit vor tatsächlicher Veräußerung von Anteilen

Spruch

Die Anträge werden zurückgewiesen.

Begründung

Begründung:

I. 1. Mit ihren auf Art140 B-VG gestützten Individualanträgen begehren die antragstellenden Parteien:

"1. §31 Abs1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) und §124b Ziffer 57 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) als verfassungswidrig aufzuheben, in eventu

2. §31 Abs1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) als verfassungswidrig aufzuheben, in eventu

3. Artikel I Ziffer 10 des BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) und Artikel I Ziffer 16 des BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) insoweit, als in §124b EStG 1988 eine Ziffer 57 angefügt wird, als verfassungswidrig aufzuheben, in eventu

4. Artikel I Ziffer 10 des BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz) als verfassungswidrig aufzuheben."

2. §31 Abs1 EStG 1988, BGBl. 400, hatte in der Fassung vor dem BGBl. I 2/2001 (Kapitalmarktoffensive-Gesetz, KMOG) folgenden Wortlaut:

"Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn

der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, so tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% beteiligt war."

In der Fassung des KMOG, BGBl. I 2/2001, lautet §31 Abs1 EStG 1988 folgendermaßen:

"Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war."

Weiters wurde durch das KMOG, BGBl. I 2/2001, folgende Übergangsbestimmung in §124b Z57 EStG 1988 angefügt:

"§31 Abs1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 2/2001 ist auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden. Der Ansatz des gemeinen Wertes ist bei Anteilen, die nur auf Grund des §20 Abs5 des Umgründungssteuergesetzes als Anteile im Sinne des §31 des Einkommensteuergesetzes gelten, nicht zulässig."

3. Zur Begründung der Anträge, insbesondere zur Antragslegitimation, wird von den antragstellenden Parteien - zusammenfassend - folgendes dargelegt:

3.1. Die Antragsteller seien ursprünglich zu jeweils 25 vH an der F GmbH beteiligt gewesen. Im Jahre 1998 seien jeweils 15 vH der Anteile an die K GmbH veräußert und über die verbleibenden Anteile von jeweils 10 vH von der K GmbH ein unwiderrufliches Übernahmeanbot errichtet worden. Die K GmbH habe sich in diesem Anbot verpflichtet, den jeweiligen Geschäftsanteil der Antragsteller an der F GmbH im Umfang der Stammeinlage jederzeit im Falle der Annahme des Anbots durch die Antragsteller zu einem im Anbot festgelegten Preis zu übernehmen.

Das Übernahmeanbot der K GmbH sei weiterhin aufrecht und zwar befristet bis zum 30. Juni 2003; bislang hätten die Antragsteller das Anbot nicht angenommen. Die 5-Jahres-Frist gemäß §31 Abs1 EStG 1988, idF vor dem BGBl. I 2/2001, hätte mit Wirksamkeit der Abtretung der Anteile an die K GmbH durch Kauf- und Abtretungsvertrag vom 12. Juni 1998 zu laufen begonnen; die Frist sei daher noch nicht abgelaufen.

Der Gestaltung dieses Unternehmenskaufs im Wege eines sog. "share-deal", insbesondere der Bestimmung des Kauf- bzw. Abtretungspreises für die Anteile, seien die Rahmenbedingungen entsprechend dem EStG 1988 in der seinerzeit geltenden Fassung zugrunde gelegt worden. In die Kaufpreisgestaltung sei gemäß §31 Abs1 EStG 1988, idF vor dem BGBl. I 2/2001, die Begünstigung der steuerfreien Veräußerung des 10-prozentigen Anteils nach Ablauf der 5-Jahres-Frist eingeflossen und durch entsprechende Verringerung des Gesamtkaufpreises für das gesamte Anteilspaket zugunsten der K GmbH berücksichtigt worden.

3.2. Durch die Änderung der Rechtslage in §31 Abs1 EStG 1988 durch BGBl. I 2/2001 sei eine steuerfreie Veräußerung ihrer 10-prozentigen Beteiligung an der F GmbH aufgrund des Übernahmeanbotes der K GmbH zu den ursprünglichen im Rahmen des Unternehmenskaufes festgelegten Bedingungen, die im Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage vor dem KMOG vereinbart worden seien, nicht mehr möglich. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise verringere sich der Kaufpreis in Höhe der Steuerbelastung, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung noch nicht bestanden habe. Der nach alter Rechtslage bestandene Steuervorteil sei bei der Kaufpreisgestaltung berücksichtigt worden; ohne diesen Steuervorteil wäre der Kaufpreis entsprechend höher ausgefallen, spiele doch bei der Bestimmung und Festlegung von Kaufpreisen bei Beteiligungsverkäufen die steuerliche Situation sowohl auf Käuferwie auch auf Verkäuferseite eine wesentliche Rolle. In der Regel würden Kaufpreisregelungen - zulässigerweise - unter Optimierung der steuerlichen Auswirkungen und Möglichkeiten für beide Seiten im Rahmen der jeweils bestehenden steuerlichen Rahmenbedingungen und im Vertrauen auf deren Fortbestand festgelegt und vereinbart werden.

Die Übergangsregelung des §124b Z57 EStG 1988, idF BGBl. I 2/2001, könne im Fall der Antragsteller keine Abhilfe schaffen, da sie nach dem Stichtag 31. Dezember 1997 bis zum 12. Juni 1998 zu mehr als 10 vH an der F GmbH beteiligt

gewesen seien. In diesem Zusammenhang sei keine sachliche Rechtfertigung für die Festlegung des Stichtages zu erblicken; sie sei willkürlich und in einer gleichheitswidrigen, sachlich nicht gerechtfertigten Art und Weise erfolgt. Diese Regelung führe dazu, daß Steuerpflichtige, die vor dem Stichtag 31. Dezember 1997 ein Beteiligungsausmaß von nicht mehr als 10 vH hatten, die steuerlichen Begünstigungen nach der Übergangsregelung in Anspruch nehmen könnten, obwohl die - nach alter Rechtslage bestandene - 5-Jahres-Frist für die steuerlichen Begünstigungen noch nicht abgelaufen wäre.

3.3. Zur Zulässigkeit des Individualantrages führen die Antragsteller u.a. aus, daß - im Fall der Ausübung der Option - aufgrund der Änderung der steuerlichen Rahmenbedingungen durch BGBl. I 2/2001 der Veräußerungsgewinn der Steuerpflicht unterliegen würde; nach der Rechtslage vor dem BGBl. I 2/2001 wäre dieser Vorgang steuerfrei gewesen. Die Gesetzesänderung habe daher unmittelbare Auswirkung und Einfluß auf die seinerzeitigen Kaufpreisvorstellungen und die getroffenen Vereinbarungen, somit auf die rechtliche Position der Antragsteller.

Darüber hinaus bewirke die Änderung der Rechtslage einen unmittelbaren Eingriff in Gestaltungsrechte und Eigentumsrechte, da den Antragstellern nach derzeitiger Rechtslage eine Ausübung des Übernahmeanbotes und eine Verfügung über ihre Anteile zu den mit dem Vertragspartner getroffenen Vereinbarungen nicht möglich sei.

Durch die Ausübung der Option würde eine endgültige, einseitig nicht wieder rückgängig zu machende Rechtslage geschaffen. Würde den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen bei Beschreitung des Umwegs über die Erwirkung eines Steuerbescheides durch Ausübung der Option und dessen nachfolgende Bekämpfung im administrativen Instanzenzug und durch Bescheidbeschwerde endgültig nicht Folge gegeben, so könne der Veräußerungsvorgang nicht mehr rückgängig gemacht werden.

Die steuerlichen und wirtschaftlichen Nachteile im Vergleich zu den ursprünglichen, im Vertrauen auf den Fortbestand der Rechtslage getroffenen Vereinbarungen wären in diesem Fall endgültig. Es träfe die Antragsteller - entgegen der ursprünglichen Annahme und Vereinbarung - die gesamte Steuerlast, wodurch der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis für die Geschäftsanteile verringert werde. Der Weg für andere zulässige Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der bestehenden Rechtslage wäre unwiderruflich versperrt.

Der Umweg einer Bekämpfung der angefochtenen Bestimmungen im Wege eines Steuerbescheides durch Ausübung des Anbotes und Veräußerung der restlichen Anteile sei für die Antragsteller ein unzumutbarer und unverhältnismäßiger Aufwand sowohl an Kosten für die Ergreifung der Rechtsmittel als auch eine unzumutbare Beeinträchtigung des Verhältnisses zu ihrem Vertragspartner.

4. Die Bundesregierung erstattete eine Äußerung, in der sie primär begehrt, die Anträge wegen fehlender Antragslegitimation der Antragsteller zurückzuweisen. In eventu beantragt sie auszusprechen, daß die angefochtenen Bestimmungen nicht als verfassungswidrig aufgehoben werden. Für den Fall der Aufhebung beantragt die Bundesregierung, für das Außerkrafttreten eine Frist von jedenfalls sechs Monaten zu bestimmen.

4.1. Die Bundesregierung geht davon aus, daß die Antragsteller nur wirtschaftlich und nicht rechtlich betroffen seien. Die Änderung der Rechtslage wirke nicht auf die Option unmittelbar als solche ein, sie mache deren Nutzung nur steuerlich nicht mehr so attraktiv. Es treffe nicht zu, daß das Übernahmeanbot nach der Novellierung des §31 Abs1 EStG 1988 nicht mehr angenommen werden könne, weil die Annahme zu steuerpflichtigen Einkünften führen würde.

Die Bundesregierung könne im vorliegenden Fall keine Besonderheit gegenüber dem Standardfall von verfassungsgerichtlichen Beschwerden erblicken, die grundsätzlich eben erst nach Ergehen des Bescheides erhoben werden könnten. Rechtsgeschäftliche Dispositionen würden stets im Hinblick auf die einfachgesetzliche Rechtslage getroffen werden. Würde der Gerichtshof in allen Fällen, in denen verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine Norm bestünden und diese Bedenken Rückwirkung auf weitere wirtschaftliche Dispositionen haben könnten, einen Individualantrag zulassen, wäre die Rolle des Individualantrages im Gefüge des B-VG wohl überspannt.

Überdies komme es durch die Änderung des §31 Abs1 EStG 1988 nicht unmittelbar zu einer Steuerpflicht der Antragsteller. Würden diese ihre Anteile nicht veräußern, käme es zu gar keiner Steuerpflicht. Es mangle damit auch an der Aktualität eines Eingriffes, weil die Rechtssphäre der Antragsteller erst durch den konkreten Steuerbescheid beeinträchtigt werden könnte.

4.2. Zu den vorgebrachten Bedenken führte die Bundesregierung aus, daß die Herabsetzung des steuerrelevanten Beteiligungsausmaßes in §31 Abs1 EStG 1988 einen Teil eines gesetzlichen Gesamtpaketes zur Neugestaltung

steuerlicher Rahmenbedingungen des Kapitalmarktes darstellten und es dem Gesetzgeber grundsätzlich unbenommen bleiben müsse, Gesetzesänderungen, die gegenüber den bisherigen Regelungen teilweise Steuerentlastungen und teilweise zusätzliche Belastungen mit sich bringen würden, zu beschließen.

Unter Hinweis auf frühere Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes stellt die Bundesregierung weiter fest, daß das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der geltenden Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genieße und Änderungen der steuerlichen Tatbestände wie im vorliegenden Fall vor dem Hintergrund des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes nicht grundsätzlich unzulässig sein könnten.

Schließlich habe der Gesetzgeber eine Übergangsregelung vorgesehen, die alleine an objektive Kriterien gebunden sei. Die Übergangsregelung schütze eine große Gruppe besonders schutzwürdiger Steuerpflichtiger, womit nach Ansicht der Bundesregierung dem aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauensschutz Genüge getan sei. Daß der Gesetzgeber für Steuerpflichtige mit kürzerer Wartefrist - wie etwa für die Antragsteller - nicht die Möglichkeit der Aufwertungsoption vorsehe, müsse im Spannungsverhältnis von Beachtung schutzwürdigen Vertrauens und budgetären Restriktionen gesehen werden.

5. Die Antragsteller erstatteten eine Replik zur Äußerung der Bundesregierung, in der sie den Argumenten der Bundesregierung entgegentraten und ihren Standpunkt nochmals darlegten.

I I. Die (in sinngemäßer Anwendung der §§187 und 404 ZPO iVm §35 VfGG zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung verbundenen) Anträge erweisen sich aus folgenden Gründen als unzulässig:

1. Gemäß Art140 Abs1 letzter Satz B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag einer Person, die unmittelbar durch diese Verfassungswidrigkeit in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet, sofern das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für diese Person wirksam geworden ist.

Voraussetzung der Antragslegitimation ist einerseits, daß der Antragsteller behauptet, unmittelbar durch das angefochtene Gesetz - im Hinblick auf dessen Verfassungswidrigkeit - in seinen Rechten verletzt worden zu sein, dann aber auch, daß das Gesetz für den Antragsteller tatsächlich, und zwar ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides wirksam geworden ist. Grundlegende Voraussetzung der Antragslegitimation ist, daß das Gesetz in die Rechtssphäre des Antragstellers nachteilig eingreift und diese - im Falle seiner Verfassungswidrigkeit - verletzt.

Nicht jedem Normadressaten aber kommt die Anfechtungsbefugnis zu. Es ist darüber hinaus erforderlich, daß das Gesetz selbst tatsächlich in die Rechtssphäre des Antragstellers unmittelbar eingreift. Ein derartiger Eingriff ist jedenfalls nur dann anzunehmen, wenn dieser nach Art und Ausmaß durch das Gesetz selbst eindeutig bestimmt ist, wenn er die (rechtlich geschützten) Interessen des Antragstellers nicht bloß potentiell, sondern aktuell beeinträchtigt und wenn dem Antragsteller kein anderer zumutbarer Weg zur Abwehr des - behaupteterweise - rechtswidrigen Eingriffes zu Verfügung steht (VfSlg. 11.726/1988, 13.765/1994).

2. Im vorliegenden Fall fehlt es den Antragstellern an der unmittelbaren und aktuellen Betroffenheit:

§31 Abs1 EStG 1988 regelt, unter welchen Voraussetzungen die Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften iSd §29 Z2 EStG 1988 führt. Diese Bestimmung berührt die Rechtsposition der Antragsteller nur insoweit, als sie als Inhaber solcher Anteile grundsätzlich auch die Möglichkeit haben, diese zu verkaufen, und diesfalls - im Fall eines Gewinnes - Steuerpflicht nach §31 Abs1 EStG 1988 gegeben wäre. Solange keine Veräußerung erfolgt, mag auch ein unwiderrufliches Übernahmeanbot eines Interessenten vorliegen, ist die Beeinträchtigung daher nur potentieller Natur. Das scheint letztlich auch den Antragstellern bewußt zu sein, da sie in ihren Anträgen selbst ausführen: "Die Beseitigung dieses Steuervorteils wirkt sich bei Ausübung des Anbotes und Übertragung meines verbliebenen Anteiles nunmehr unmittelbar und ausschließlich zu meinem Nachteil aus." Selbst wenn daher die Antragsteller und ihr Vertragspartner bei Festlegung des Preises im Übernahmeanbot die steuerliche Behandlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt haben sollten, wäre dies für die Frage der Antragslegitimation für das Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof unbeachtlich.

Die Änderung des §31 Abs1 EStG 1988 durch BGBl. I 2/2001 bewirkt auch - entgegen der Auffassung der Antragsteller - nicht deswegen eine unmittelbare Betroffenheit, weil damit die Ausübung der Option unmöglich würde. Sie führt nur dazu, daß nach bisheriger Rechtslage steuerfreie Gewinne nunmehr der Einkommensteuer unterliegen. Es mag sein,

daß es wirtschaftliche Überlegungen den Antragstellern unzweckmäßig erscheinen lassen, die Option unter diesen Bedingungen auszuüben. Die derzeitige Rechtsposition der Antragsteller wird durch die bekämpfte Norm aber nicht verändert (vgl. auch VfSlg. 14.785/1997).

3. Die Anträge waren daher mangels Legitimation zurückzuweisen.

III. Dieser Beschluß konnte gemäß §19 Abs3 Z2 lite VfGG ohne vorangegangene Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung gefaßt werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Einkunftsarten sonstige, Übergangsbestimmung, VfGH / Individualantrag

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2002:G119.2002

Dokumentnummer

JFT_09978874_02G00119_00

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at