

KESSt-neu mit ausreichender Legistvakanz grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig

§§ 93 Abs 2 Z 2 und 95 Abs 2 Z 2 EStG 1988; BBG 2011; Art 140 Abs 1 B-VG

Der Verfassungsgerichtshof kommt zum Ergebnis, dass die antragstellenden Kreditinstitute durch die von ihnen angefochtenen Bestimmungen nur insoweit in Rechten verletzt werden, als die vom Gesetzgeber vorgesehene neunmonatige Legistvakanz im Hinblick auf die für die ordnungsgemäße Implementierung der KESSt-neu erforderliche Vorbereitungszeit nicht als ausreichend anzusehen ist.

Es ist weder die Funktion eines Individualantrages auf Normenkontrolle noch überhaupt die Aufgabe des Verfassungsgerichtshofes, die mit einer Rechtsänderung einhergehenden Auslegungs- und Zweifelsfragen noch vor ihrem In-Kraft-Treten verbindlich zu beantworten oder einer verfassungsrechtlichen Beurteilung zuzuführen.

Es ist nicht erkennbar, warum die allfällige Verfassungswidrigkeit einzelner oder mehrerer Bestimmungen, die bei der Realisierung der KESSt-neu eine Rolle spielen, oder Zweifelsfragen in Bezug auf ihre Auslegung zur Verfassungswidrigkeit der Abzugspflicht selbst führen könnten.

Ein allgemeines verfassungsrechtliches „Effizienzgebot für Abgaben“, ist nicht anzunehmen. Eine aus legitimen rechtspolitischen Gründen erhobene Abgabe wird nicht deswegen verfassungswidrig, weil ihr Ertrag im Verhältnis zum Erhebungsaufwand gering ist.

Der Umstand, dass die KESSt-neu mit Erhebungskosten verbunden ist, die den abfuhrverpflichteten Kreditinstituten vom Steuergläubiger nicht ersetzt werden, lässt eine Verfassungswidrigkeit der KESSt-neu selbst nicht ableiten.

VfGH 16.6.2011,
G 18/11

I. § 93 Abs 2 Z 2 und § 95 Abs 2 Z 2 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400, idF des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

II. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 30. September 2011 in Kraft.

Aus den Entscheidungsgründen

I. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Mit ihrem auf Art 140 Abs 1 B-VG gestützten Antrag begehren die antragstellenden Gesellschaften – allesamt Kreditinstitute – Folgendes:

- „6.1 Der Verfassungsgerichtshof möge
- § 95 Abs 2 Z 2 und § 93 Abs 2 Z 2 EStG (jeweils in der Fassung BGBl. I Nr 111/2010);
 - in eventu § 95 Abs 2 Z 2, § 93 Abs 2 Z 2 und § 93 Abs 1 EStG (jeweils in der Fassung BGBl. I Nr 111/2010);
 - in eventu § 49 Abs 24 Z 1 InvFG (§ 40 Abs 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 111/2010, gilt erstmals für nach dem 31. Dezember 2010 angeschaffte Anteilscheine.) sowie in § 44 Abs 6 ImmolInvG den zweiten Satz („Davon abweichend gilt § 40 Abs 3 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, erstmals für nach dem 31. Dezember 2010 angeschaffte Anteilscheine; für bis zum 31. Dezember 2010 angeschaffte Anteilscheine gilt weiterhin § 40 Abs 3 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010.“) jeweils in der Fassung BGBl. I Nr 111/2010;

als verfassungswidrig aufheben.

(Unter Pkt. 6.2. und 6.3. werden mehrere Eventualanträge gestellt.)

6.4 Weiters möge der Verfassungsgerichtshof § 27 Abs 6 Z 1 lit a dritter Teilstrich EStG in der Fassung BGBl. I Nr 111/2010 als verfassungswidrig aufheben.“

Dem Antrag liegt ein im Auftrag der Wirtschaftskammer Österreich/Bank & Versicherung erstellter Bericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bei, der zur Plausibilität der im Antrag behaupteten, mit der Einführung der neuen Kapitalertragsteuerpflicht geschätzten Kostenbelastungen der österreichischen Kreditwirtschaft Stellung nimmt.

2. Zu den Gesetzesprüfungsanträgen hat die Bundesregierung auf Grund ihres Beschlusses vom 27. April 2011 eine Äußerung erstattet, in welcher sie – nach ausführlicher Begründung – den Antrag stellt, der Verfassungsgerichtshof möge den Hauptantrag abweisen, den ersten Eventualantrag zu 6.1 zurückweisen, in eventu abweisen, und die übrigen Eventualanträge, soweit sie vom Verfassungsgerichtshof als zulässig erachtet werden, ebenfalls abweisen. Dieser Äußerung liegt ein von der Bundesregierung in Auftrag gegebenes Gutachten der I.-AG, Zürich, bei, welches sich insbesondere mit den Fragen beschäftigt, ob die Umstellung bzw. Anpassung der Banken-EDV-Systeme innerhalb der vorgesehenen neunmonatigen Legistvakanz vorgenommen werden kann und ob die von den antragstellenden Kreditinstituten geschätzten Kosten der Einführung der neuen Kapitalertragsteuerpflicht als realistisch anzusehen sind.

3. Mit Schriftsatz vom 11. Mai 2011 haben die antragstellenden Kreditinstitute dazu eine Gegenäußerung (Replik) eingebracht.

4. Der Verfassungsgerichtshof hat am 15. Juni 2011 eine öffentliche mündliche Verhandlung durchgeführt.

II. Rechtslage

1. Die angefochtenen gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (in der Folge kurz: EStG 1988), BGBl. 400, idF des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I 111/2010, stehen in folgendem Zusammenhang:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs 3) und aus Derivaten (Abs 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 gehören.

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften;
- c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes;
- d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art 12 Abs 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;
2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen (einschließlich Nullkuponanleihen), Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen;
3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;
4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auf-füllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs2 sind.

(4) Zu den Einkünften aus Derivaten gehören

1. der Differenzausgleich,
2. die Stillhalterprämie,
3. Einkünfte aus der Veräußerung und
4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

(5) ...

(6) Als Veräußerung im Sinne der Abs 3 und 4 gelten auch:

1. a) Die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot. Sofern nicht lit b anzuwenden ist, liegt in folgenden Fällen keine Veräußerung vor:
 - Bei der Übertragung auf ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen bei derselben depotführenden Stelle.
 - Bei der Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer inländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen.

- Bei der Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen depotführenden Stelle, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

- Bei der Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle und bei der unentgeltlichen Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten sowie jene Stelle und jenen Steuerpflichtigen mitteilt, auf die die Übertragung erfolgt.

- Bei der unentgeltlichen Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen, wenn

- der depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen (insbesondere Notariatsakt, Einantwortungsbeschluss, Schenkungsmeldung) die unentgeltliche Übertragung nachgewiesen wird, oder

- der Steuerpflichtige die depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats seinen Namen und seine Steuer- oder Sozialversicherungsnummer, die übertragenen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten und gegebenenfalls jene Stelle mitzuteilen, auf die die Übertragung erfolgt.

- b) Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs3 oder eines Derivats im Sinne des Abs4 führen. ...

(7) – (8) ...

Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§ 27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§2 Abs 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs 5) anzuwenden ist.

... (In den Abs 2 – 4 werden nähere Details der Steuerpflicht und der Berechnung der Anschaffungskosten geregelt.)

(5) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer und die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages oder des Kinderabsetzbetrages ist § 97 Abs 2 maßgeblich. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs1 unterliegen, ausgeübt werden.

(6) ...

Abzugspflicht

§ 93. (1) Bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen wird die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs 2 genannten Einkünfte.

(2) Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 1 lit b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 1, § 27 Abs 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.
2. Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3) und bei Einkünften aus Derivaten (§ 27 Abs 4), wenn eine inländische depotführende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 2 lit a) oder eine inländische auszahlende Stelle (§ 95 Abs 2 Z 2 lit b) vorliegt und diese die Realisierung abwickelt.

(3) Die Kapitalertragsteuer ist auch abzuziehen, wenn die Kapitaleinkünfte beim Empfänger zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 gehören, sofern nicht die Voraussetzungen des § 94 vorliegen.

(4) Weist der Steuerpflichtige bei den Einkünften im Sinne des § 27 Abs 3 und 4 die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme der depotführenden Stelle nicht nach, hat diese für Zwecke des Steuerabzugs davon ausgehen, dass die Anschaffungskosten dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage, vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat entsprechen. Zumindest ist der halbe gemeine Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage anzusetzen. Weist der Steuerpflichtige die Anschaffung vor dem 1. Jänner 2011 nicht nach, ist davon auszugehen, dass die Anschaffung zum 1. Jänner 2011 erfolgt ist. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall im Rahmen der Veranlagung (§ 97 Abs 2) nachweisen, dass die Anschaffung vor dem 1. Jänner 2011 erfolgt ist.

Weist der Steuerpflichtige die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme der depotführenden Stelle nicht nach, bewirkt der Steuerabzug gemäß § 93 keine Steuerabgeltung gemäß § 97. Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten oder den Wert einer vorangegangenen steuerpflichtigen Entnahme nachzuweisen.

(5) Bei Wegzug des Schuldners der Kapitalertragsteuer oder Verlegung der auszahlenden Stelle (§ 95 Abs 2 Z 1 lit b) in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist die Kapitalertragsteuer, die anlässlich des Wegzugs oder der Verlegung anfällt, von dem für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzamt auf Antrag zu erstatten.

Schuldner und Abzugsverpflichteter

§ 95. (1) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs 2 Z 2 des Investmentfondsgesetzes und gemäß § 40 Abs 2 Z 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(2) Abzugsverpflichteter ist:

1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteten Erträgen und als ausgeschüttet geltenden Erträgen aus einem Kapitalanlagefonds

im Sinne des Investmentfondsgesetzes oder einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes:

- a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 1, § 27 Abs 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt;
- b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen.

Auszahlende Stelle ist:

- das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
- die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.6.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.4.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 5.4.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.
- Ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs 5 Z 1 und 2 gewährt.
- Bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs 2 Z 1 lit a bis c das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

2. Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und bei Einkünften aus Derivaten:

- a) Die inländische depotführende Stelle.
- b) Die inländische auszahlende Stelle, wenn keine inländische depotführende Stelle vorliegt, es sich bei der depotführenden Stelle um eine Betriebsstätte der auszahlenden Stelle oder ein konzernzugehöriges Unternehmen handelt und die auszahlende Stelle in Zusammenarbeit mit der depotführenden Stelle die Realisierung abwickelt und die Erlöse aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, aus dem Differenzausgleich, aus der Veräußerung von Derivaten oder die Stillhalterprämie gutschreibt.

Als inländische depotführende oder auszahlende Stellen kommen in Betracht:

- Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes (§1 BWG),
- Zweigstellen eines Kreditinstituts aus Mitgliedstaaten (§9 BWG),
- Zweigstellen eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2006/48/EG, ABl. Nr. L 177 vom 30.6.2006, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 21.4.2004, in der Fassung der Richtlinie 2006/31/EG, ABl. Nr. L 114 vom 5.4.2006, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.

(3) Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

1. Bei Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft oder deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende

Privatstiftung beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.

2. Bei anderen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital
 - nach Maßgabe des § 19, wenn es sich um Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten handelt,
 - im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge bei allen sonstigen Kapitalerträgen aus der Überlassung von Kapital.

Bei Meldung des Eintritts von Umständen, die die Abzugspflicht beenden oder begründen (insbesondere Depotentnahme, Befreiungserklärung oder Widerrufserklärung), oder bei Zustellung eines Bescheides im Sinne des § 94 Abs 1 Z 5 letzter Satz gelten der Zinsertrag, der auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 bis zur Meldung oder Zustellung entfällt, bzw. die anteiligen Kapitalerträge als zugeflossen.

3. Bei Kapitalerträgen gemäß § 27 Abs 3 und 4 nach Maßgabe des § 19, im Falle der Entnahme aus dem Depot im Sinne des § 27 Abs 6 Z 1 lit a im Entnahmezeitpunkt. Der Abzugsverpflichtete kann die herauszugebenden Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs 3 und 4 bis zum Ersatz der voraussichtlich anfallenden Kapitalertragsteuer durch den Schuldner zurückbehalten.

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.“

2. Die u.a. das In-Kraft-Treten der oben genannten Bestimmungen regelnden Z 185 und 186 des § 124b EStG 1988, eingefügt durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I 111/2010, lauten:

„185. Die §§ 27, 27a, 93, 94, 95, 96 und 97 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 111/2010 treten mit 1. Oktober 2011 nach Maßgabe der folgenden Regelungen in Kraft:

- a) § 27 Abs 3 und 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 111/2010 sind ab 1. Oktober 2011 erstmals anzuwenden auf
 - Beteiligungen, die am 30. September 2011 die Voraussetzungen des §31 erfüllen; bei vor dem 1. Jänner 2011 erworbenen Beteiligungen, an denen der Steuerpflichtige zum 30. September 2011 mit weniger als einem Prozent beteiligt ist, gilt dies nur dann, wenn die Beteiligungen innerhalb der Frist gemäß §31 Abs1 oder innerhalb einer durch das Umgründungssteuergesetz verlängerten Frist veräußert wird;
 - Anteile an Körperschaften, die nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworben worden sind;
 - Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes und an Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes, die nach dem 31. Dezember 2010 entgeltlich erworben worden sind;
 - alle anderen Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs 3 und 4, die nach dem 30. September 2011 entgeltlich erworben worden sind.

Sind dem Abzugsverpflichteten die Anschaffungskosten von Anteilen im Sinne des zweiten und dritten Teilstiches zum

1. Oktober 2011 nicht bekannt, hat der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs 2 Z 2) einen vom gemeinen Wert der Anteile zum 1. Oktober 2011 abgeleiteten Wert als Anschaffungskosten anzusetzen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, mittels Verordnung festzulegen, wie dieser Wert vom gemeinen Wert zum 1. Oktober 2011 abzuleiten ist. Die Verordnung kann zudem vorsehen, dass für Gutschriften von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs 7 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010 ein Abschlag von den tatsächlichen oder abgeleiteten Anschaffungskosten zu erfolgen hat.

- b) § 31 ist letztmalig für Veräußerungen vor dem 1. Oktober 2011 anzuwenden. Werden nach dem 30. September 2011 Beteiligungen im Sinne des § 31 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010 veräußert, die vor dem 1. Oktober 2011 erworben worden sind, besteht keine Abzugspflicht gemäß § 93.
- c) Auf vor dem 1. Oktober 2011 erworbene Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010 (zB Nullkuponanleihen und Indexzertifikate) sind § 21, § 22, § 23, § 27, § 37 Abs 8, § 3 und § 95 bis § 97 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010 weiter anzuwenden.
- d) Realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und Derivaten gemäß § 27 Abs 3 und 4, das bzw. die im Rahmen eines vor dem 1. November 2010 abgeschlossenen Tilgungsplanes erworben wurden, bleiben auf Antrag des Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung (§ 97 Abs 2) steuerfrei. Dies gilt nur,
 - wenn der Tilgungsplan nachweislich im Zusammenhang mit einem Darlehen steht, das dem Erwerb eines Eigenheimes, der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs 1 Z3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 111/2010 dient und
 - soweit die Darlehensvaluta den Betrag von 200 000 Euro nicht übersteigt.

186. § 93 Abs 2 Z 1 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, gilt nicht für Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen und vor dem 31. Dezember 1983 in Schilling begeben wurden, sowie für Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen und vor dem 31. Dezember 1988 in einer anderen Währung als Schilling begeben wurden (Altemissionen). Für natürliche Personen und für Körperschaften, soweit die Körperschaften Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) für solche Altemissionen durch einen der auszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten.“

...

III. Erwägungen

1. Prozessvoraussetzungen

1.1. Die antragstellenden Kreditinstitute erachten sich durch die mit dem Antrag angefochtenen Bestimmungen in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit vor dem Gesetz sowie auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt. Zur Begründung ihrer Antragslegitimation, speziell zur unmittelbaren Betroffenheit, führen die antragstellenden Kreditinstitute Folgendes aus: Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (im Folgenden: BBG 2011), BGBl. I 111/2010, sei eine Kapitalertragsteuer(KES)-Abzugspflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren („Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“) sowie für Einkünfte

aus Derivaten eingeführt worden (hier in der Folge kurz als „KESt-neu“ bezeichnet). Hierbei sei die inländische depotführende Stelle bzw. die inländische auszahlende Stelle im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzugspflichtig. Die antragstellenden Kreditinstitute seien bei Wirksamwerden der Abzugspflicht als potentiell Abzugsverpflichtete und damit auch als Haftungspflichtige betroffen. Die Abzugsverpflichtung trete zwar erst mit 1. Oktober 2011 in Kraft. Dennoch seien die antragstellenden Kreditinstitute schon jetzt aktuell in ihrer Rechtssphäre betroffen. Die Erhebung der KESt-neu könne nur EDV-automationsunterstützt erfolgen, weil es sich um eine Massen-Abzugssteuer handle. Die antragstellenden Kreditinstitute seien daher gezwungen, bis zum In-Kraft-Treten der Abzugspflicht die dafür notwendigen technischen und administrativen Vorkehrungen zu schaffen, insbesondere entsprechende EDV-Systeme zu implementieren. Es seien umfangreiche, sehr kosten- und zeitaufwendige Vorarbeiten unerlässlich, um ab dem Anwendungsstichtag drohende Verletzungen der Abzugspflicht und damit Haftungsfolgen vermeiden zu können.

Der Verfassungsgerichtshof habe im Erkenntnis VfSlg. 15.773/2000 die Zulässigkeit eines Individualantrages in einem vergleichbaren Fall (Spekulationsertragsteuer, SpEst) bejaht, weil durch die massiven Vorwirkungen der neuen Rechtslage ein unmittelbar nachteiliger Eingriff und eine aktuelle Beeinträchtigung der Rechtssphäre der von den Verpflichtungen Betroffenen ausgelöst werde. Dies müsse umso mehr für die hier zu beurteilende Rechtslage gelten, weil die Abzugspflicht auf Derivate ausgedehnt werde und wegen der komplexen Rechtslage zahlreiche Zweifelsfragen bestünden, die einen höheren Aufwand für die Abzugsverpflichteten nach sich zögen. Auch der Gesetzgeber habe dies anerkannt und für die Abzugspflicht eine Legislavakanz von neun Monaten vorgesehen. Allerdings müssten die Abzugspflichtigen bereits ab dem 1. Jänner 2011 verschiedene, für die spätere Abzugspflicht maßgebende Informationen in Evidenz halten, so dass von einer Legislavakanz gar nicht die Rede sein könne. Hingewiesen wird dabei auch auf das durch § 40 Abs 3 InvFG 1993 (§ 44 Abs 6 ImmoInvFG) neu geschaffene System laufender Korrekturen der steuerlichen Anschaffungskosten von Investmentfondsanteilen, das bereits ab 1. Jänner 2011 anzuwenden sei.

Die Kosten der erforderlichen Umstellungsmaßnahmen seien von den antragstellenden Kreditinstituten in Zusammenarbeit mit der Wirtschaftskammer Österreich (WKO) erhoben worden. Danach sei für die gesamte österreichische Kreditwirtschaft mit Einmalkosten iHv rd. 261 Mio Euro und laufenden Kosten von rd. 55 Mio Euro pro Jahr zu rechnen.

1.2. Gemäß Art 140 B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auch 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. Wie der Verfassungsgerichtshof in seiner mit VfSlg. 8009/1977 beginnenden ständigen Rechtsprechung ausgeführt hat, ist daher grundlegende Voraussetzung für die Antragslegitimation, dass das Gesetz in die Rechtssphäre der betroffenen Person unmittelbar eingreift und sie – im Fall seiner Verfassungswidrigkeit – verletzt. Hierbei hat der Verfassungsgerichtshof vom Antragsvorbringen auszugehen und lediglich zu prüfen, ob die vom Antragsteller ins Treffen geführten Wirkungen solche sind, wie sie Art 140 Abs 1 letzter Satz B-VG als Voraussetzung für die Antragslegitimation fordert (vgl. zB VfSlg. 11.730/1988, 15.863/2000, 16.088/2001, 16.120/2001).

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 zur Verfügung steht (VfSlg. 11.868/1988, 15.632/1999, 16.616/2002, 16.891/2003). Gemäß § 124b Z 185 EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010 treten die §§ 93 und 95 EStG 1988 idF des (am 30. Dezember 2010 kundgemachten) BBG 2011 mit 1. Oktober 2011 in Kraft. Das bedeutet, dass die Kreditinstitute, die zum Abzug und zur Abfuhr der KESt-neu verhalten sind, ab dem genannten Stichtag mit diesen Verpflichtungen konfrontiert sind. Es muss nämlich damit gerechnet werden, dass ab dem 1. Jänner 2011 angeschaffte oder ohne Nachweis eines Anschaffungszeitpunktes eingelegte Wertpapiere am bzw. ab dem 1. Oktober 2011 wieder (steuerpflichtig) veräußert werden oder Gegenstand einer (der Veräußerung gleichgestellten) Depotentnahme sind. Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt festgehalten, dass ein Gesetz schon von seiner Kundmachung an dem Bestand der Rechtsordnung angehört (vgl. zB VfSlg. 4049/1961, 10.606/1985, 11.402/1987, 13.870/1994). Es ist von diesem Zeitpunkt an ein Gesetz iSd Art 140 Abs 1 B-VG und kann Gegenstand eines verfassungsgerichtlichen Gesetzesprüfungsverfahrens sein, selbst wenn es erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft tritt (VfSlg. 13.870/1994).

In dem die SpEst betreffenden Erkenntnis VfSlg. 15.773/2000 hat der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der damaligen Individualanträge Folgendes ausgeführt:

„Der Verfassungsgerichtshof zweifelt nicht daran, daß eine gesetzliche Regelung, die Kreditinstitute verpflichtet, an Stelle des eigentlichen Steuerschuldners und im unmittelbaren Interesse des Steuergläubigers die Berechnung, den Abzug (Einbehaltung) und die Abfuhr einer Steuer vorzunehmen, und diese Verpflichtung überdies durch eine persönliche Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr absichert, direkt und nachteilig in die Rechtssphäre eben dieser Kreditinstitute eingreift. Mit einer solchen Regelung werden Kreditinstitute zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben in Pflicht genommen, nämlich zur Mitwirkung am Verfahren der Steuereinhebung. Die Inpflichtnahme erfolgt direkt durch das Gesetz, wird also ohne Erlassung eines Bescheides wirksam; bei ihrer Verletzung droht nicht nur die Sanktion der persönlichen Haftung für Fehlbeträge, es kommen darüber hinaus auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen in Betracht. Diese Verpflichtungen sind nach Art und Ausmaß durch das Gesetz selbst eindeutig bestimmt und beeinträchtigen ab dem vorgesehenen Anwendungsstichtag die (rechtlich geschützten) Interessen der Kreditinstitute nicht bloß potentiell, sondern aktuell.

Sind derartige, durch das Gesetz auferlegte Verpflichtungen ab einem bestimmten Stichtag zu erfüllen und ist es zur Vermeidung von Haftungsfolgen und finanzstrafrechtlichen Risiken tatsächlich unvermeidlich, vor diesem Stichtag mit ins Gewicht fallenden Aufwendungen administrative, technische oder sonstige Vorkehrungen zu treffen, um ab dem Stichtag die Pflichten gesetzeskonform erfüllen zu können, so liegt darin nicht eine bloße – in der Regel verfassungsrechtlich unerhebliche – wirtschaftliche Reflexwirkung der gesetzlichen Regelung. Es ist vielmehr in einem solchen Fall davon auszugehen, daß der gesetzlich vorgesehene nachteilige Eingriff bereits vor dem eigentlichen Anwendungszeitpunkt eine aktuelle Beeinträchtigung

der Rechtssphäre des von den Verpflichtungen Betroffenen bewirkt. Von einer bloßen wirtschaftlichen Reflexwirkung kann nämlich dann nicht mehr gesprochen werden, wenn der – vom Steuergläubiger zur Erfüllung der eigentlich ihm obliegenden Aufgaben herangezogene – Entrichtungspflichtige zur Vermeidung nachteiliger Rechtsfolgen gezwungen ist, erheblichen Aufwand zu tätigen, der jedenfalls alternative Aktivitäten und alternative Mittelverwendungen ausschließt.

Ein solches Ergebnis kommt nicht in Konflikt mit den vom Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit Individualanträgen immer wieder betonten Prinzipien der Subsidiarität dieses Rechtsschutzinstrumentes und der Vermeidung der Doppelgleisigkeit des Rechtsschutzes. Steht in diesem Stadium ein anderer zumutbarer Weg der Rechtsverfolgung nicht zur Verfügung, so wird es in einem solchen Fall nämlich nur durch die Zulassung eines Individualantrages ermöglicht, über die Rechtmäßigkeit der (rechtlich relevanten) Vorwirkungen der erst später wirksam werdenden eigentlichen Rechtspflichten abzusprechen. Fallen die notwendigerweise zu tätigen Vorkehrungen und Aufwendungen ins Gewicht, wäre nämlich ein Zuwarten bis zum formellen Inkrafttreten der Verpflichtungen nicht zumutbar, eine derart enge Auslegung des Art 140 Abs 1 B-VG stünde zum Gebot der Gewährung effizienten Rechtsschutzes geradezu in Widerspruch. Die Zulässigkeit ist vielmehr ab jenem Zeitpunkt zu bejahen, der es erlaubt, über die Rechtmäßigkeit des beanstandeten Eingriffs eine Klärung derart herbeizuführen, daß die damit verbundenen Aufwendungen vermieden oder doch verringert werden können.“

Für den Verfassungsgerichtshof war es damals schon bei der Betrachtung der Rechtslage nicht zweifelhaft, dass eine Vorschrift, die von Kreditinstituten verlangt, für Rechnung Dritter eine Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des EStG 1988 bzw. des InvFG 1993 zu berechnen und abzuführen, angesichts der Komplexität der Rechtslage und der Vielfalt der für eine Steuerpflicht in Betracht kommenden Sachverhalte bereits vor dem Zeitpunkt ihrer formellen Anwendbarkeit den Abzugspflichtigen umfangreiche und daher kostenintensive Vorkehrungen abverlangt, um die notwendige Anpassung der innerbetrieblichen Arbeitsabläufe, vor allem aber der EDV-Systeme, an diese Rechtslage vorzunehmen.

In diesen Punkten unterscheidet sich die jetzt zu beurteilende rechtliche und tatsächliche Situation bei der KEST-neu nach dem BBG 2011 nicht von jener der seinerzeit zu beurteilenden SpESt. Auch im Zusammenhang mit der KEST-neu werden den Kreditinstituten Pflichten qualitativer besonderer Art auferlegt, deren Erfüllung von ihnen zur Vermeidung persönlicher Haftungen und/oder finanzstrafrechtlicher Konsequenzen umfangreiche und finanziell ins Gewicht fallende, eine erhebliche Vorlaufzeit in Anspruch nehmende Vorbereitungen verlangt. Da diese Vorwirkungen als unmittelbare Konsequenz der sich aus den neuen Vorschriften ergebenden Rechtspflichten anzusehen sind, ist die als Antragsvoraussetzung anzusehende aktuelle Betroffenheit der antragstellenden Kreditinstitute zu bejahen. Auch die Bundesregierung bestreitet dies nicht.

Den antragstellenden Kreditinstituten ist Recht zu geben, dass ihren verfassungsrechtlichen Bedenken nicht durch eine Aufhebung der das Inkraft-Treten regelnden Vorschrift des § 124b Z 185 lit a EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010 Rechnung getragen wäre, weil diesfalls die bekämpften Bestimmungen nicht erst am 1. Oktober 2011, sondern ohne Legisvakanz in Kraft träten. Um den Bedenken der antragstellenden Kreditinstitute Rechnung zu tragen, wäre es vielmehr erforderlich, die ihre Abzugspflicht bei der KEST-neu betreffenden Regelungen aus dem Rechtsbestand zu beseitigen. Die hierfür primär einschlägige

Vorschrift ist § 95 Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010, der die persönliche Abzugspflicht bei der KEST-neu normiert. Bei Aufhebung allein dieser Bestimmung verbliebe allerdings § 93 Abs 2 Z 2 leg.cit. im Rechtsbestand. Es bliebe daher die normative Anordnung, dass bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und bei Einkünften aus Derivaten die Einkommensteuer durch Steuerabzug zu erheben ist, wenn eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle vorliegt und diese die Realisierung abwickelt. Der Verfassungsgerichtshof folgt dem Vorbringen der antragstellenden Kreditinstitute, dass es in diesem Fall nicht auszuschließen wäre, dass eine Abzugspflicht der inländischen depotführenden bzw. auszahlenden Kreditinstitute bereits auf Grund dieser Bestimmung angenommen würde, auch wenn die Regelungen in § 95 Abs 2 Z 2 leg.cit., die diese Begriffe erläutern, nicht mehr dem Rechtsbestand angehörten. Hingegen würde die zusätzliche Beseitigung des § 93 Abs 1 leg.cit. (so der 1. Eventualantrag zu 6.1) dazu führen, dass die KEST-Pflicht für alle Einkünfte aus Kapitalvermögen beseitigt wäre, ein Ergebnis, das weder durch die Bedenken der antragstellenden Kreditinstitute gedeckt wäre noch erforderlich ist, um diesen Bedenken Rechnung zu tragen.

Der Hauptantrag, der auf die Aufhebung sowohl des § 95 Abs 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010 als auch des § 93 Abs 2 Z 2 leg.cit. gerichtet ist, ist daher zulässig. Auf die unter 6.1 gestellten beiden Eventualanträge ist bei diesem Ergebnis nicht einzugehen.

...

Die antragstellenden Kreditinstitute begehren schließlich die Aufhebung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a dritter Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010, wonach die Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen depotführenden Stelle dann nicht als – die Abzugspflicht auslösende – Veräußerung gilt, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats bestimmte Informationen (die die spätere Besteuerung ermöglichen) zukommen lässt. In diesem Fall wird von den antragstellenden Kreditinstituten ein materieller Verstoß gegen die das Bankgeheimnis absichernde Vorschrift des § 38 BWG behauptet. Auch dieser Antrag ist unzulässig: Die angefochtene Regelung greift allenfalls in die Rechtssphäre der Depotinhaber, nicht aber in die der antragstellenden Kreditinstitute ein, schon gar nicht wird aber in diesem Zusammenhang eine aktuelle Betroffenheit der antragstellenden Kreditinstitute dargetan.

Da in diesem Stadium ein anderer zumutbarer Weg der Rechtsverfolgung nicht offensteht und auch die übrigen Prozessvoraussetzungen vorliegen, erweist sich der Hauptantrag als zulässig.

2. In der Sache

Der Verfassungsgerichtshof erinnert eingangs daran, dass er sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art 140 B-VG auf die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken hat (vgl. VfSlg. 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen verfassungswidrig ist (VfSlg. 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003).

2.1.1. Die antragstellenden Kreditinstitute stellen zunächst die spezifischen verfassungsrechtlichen Anforderungen an haftungsbewehrte Abzugssteuern dar. Ausgehend von der hg. Rechtsprechung zur Zulässigkeit und den Grenzen von Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit einem Steuerabzug

im Allgemeinen und speziell von dem die SpESt betreffenden Erkenntnis VfSlg. 15.773/2000 kommen sie zum Ergebnis, dass die verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Abzugssteuern nur zu bejahen ist, wenn zwischen dem Abzugsverpflichteten und dem Steuerschuldner eine qualifizierte Beziehung besteht, wenn die Abzugspflicht verhältnismäßig ist und wenn dem Abzugsverpflichteten kein erheblicher Aufwand und/oder keine aufwendigen Vorkehrungen zur Erlangung der für die Steuerabfuhr benötigten Mittel abverlangt werden. Diese Kriterien würden auch von der hg. Rechtsprechung zur gleichheitsrechtlichen Beurteilung von Haftungsbestimmungen im Steuerrecht bestätigt. Aus ihr leiten die antragstellenden Kreditinstitute ab, dass die Haftung in ihrem Umfang abschätzbar, das daraus entstehende Risiko limitierbar und insgesamt eine adäquate Begrenzung der Haftung gegeben sein müsse.

Zu beachten sei daneben, dass das abzugsverpflichtete Kreditinstitut nicht nur dem Risiko einer Haftung für zu Unrecht nicht bzw. zu niedrig einbehaltene KEST gegenüber dem Abgabengläubiger ausgesetzt sei, sondern auch dem Risiko unterliege, vom Steuerpflichtigen (Investor) für einen unrechtmäßig bzw. zu hoch vorgenommenen KEST-Abzug in Anspruch genommen zu werden. Es sei verstärkt damit zu rechnen, dass die Kreditinstitute einem Rückzahlungsverlangen nach § 240 BAO ausgesetzt sein werden, weil die Steuerpflichtigen einer Korrektur im Veranlagungsweg ausweichen würden. Es sei nämlich unsicher, ob eine Korrektur über die Veranlagung unter Anwendung des (günstigeren) Steuersatzes von 25% erfolgen könne. In diesem Zusammenhang wird auch geltend gemacht, dass es der Schutz der Banken erfordere, dass die Bestimmungen über die KEST klar und zweifelsfrei angewendet werden können. Aus den verfassungsrechtlichen Anforderungen an haftungsbewehrte Abzugssteuern sei abzuleiten, dass diese besonderen Bestimmtheitsanforderungen unterliegen, die über das allgemeine Legalitätsprinzip des Art 18 Abs 1 B-VG hinausgehen. Je geringer das Maß an Rechtssicherheit sei, umso weniger könnten die einschlägigen Rechtsvorschriften als verhältnismäßig angesehen werden.

2.1.2. Die Bundesregierung legt dazu in ihrer Äußerung dar, dass bei der Neukonzeption der KEST die im Erkenntnis VfSlg. 15.773/2000 enthaltenen Kritikpunkte des Verfassungsgerichtshofes zur SpESt umfassend berücksichtigt worden seien. ...

2.1.3. Der Verfassungsgerichtshof hat dazu erwogen: Die Darlegungen der antragstellenden Kreditinstitute beschränken sich in diesem Abschnitt ihres Antrages auf eine Aufbereitung der bisherigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und auf die Schlussfolgerung bzw. Forderung, dass die KEST-neu bestimmten verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen müsse. Konkrete Bedenken, dass und warum dies nicht der Fall sei, werden in diesem Teil des Antrages nicht vorgebracht. Soweit die antragstellenden Kreditinstitute die Befürchtung äußern, wegen eines fehlerhaften überhöhten KEST-Abzuges von den Investoren zivilrechtlich in Anspruch genommen zu werden, vermag der Verfassungsgerichtshof den daraus abgeleiteten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht zu folgen. Sollte ein solches Rückzahlungsbegehren zu Recht gestellt werden, besteht für die betroffene Bank offenbar nach § 240 Abs 1 BAO die Möglichkeit, ihrerseits den überhöhten Betrag auszugleichen oder zurückzufordern. Im Übrigen können überhöht abgeführte Beträge vom Abgabepflichtigen selbst entweder über einen Rückzahlungsantrag nach § 240 Abs 3 leg.cit. oder jedenfalls im Weg der Veranlagung korrigiert werden. In dieser Phase können auch Rechtsstreitigkeiten über das Bestehen und den Umfang der Abzugspflicht ausgetragen werden. Dass auch im Fall der Veranlagung der Steuersatz von 25% zur Anwendung

zu kommen hat, dürfte sich schon aus einer systematischen, jedenfalls aber aus einer verfassungskonformen Interpretation ergeben und wurde in der mündlichen Verhandlung letztlich außer Streit gestellt. § 27a Abs 5 EStG 1988, der sich mit der Regelbesteuerungsoption für die Fälle befasst, in denen statt des besonderen Steuersatzes von 25% der (niedrigere) allgemeine Tarif zur Anwendung kommt, hat – anders als die antragstellenden Kreditinstitute meinen – mit der in § 240 Abs 3 BAO vorgesehenen Veranlagung nichts zu tun.

2.2.1. Die antragstellenden Kreditinstitute halten die KEST-neu schon bzw. vor allem deswegen für verfassungswidrig, weil ihre Einführung durch das BBG 2011 zu kurzfristig erfolgt sei. Eine Abzugssteuer, die ohne ausreichenden zeitlichen Vorlauf für die Abzugsverpflichteten eingeführt wird, sei verfassungswidrig, wenn der gesetzte Zeitrahmen es nicht zulasse, die Verpflichtungen ordnungsgemäß zu erfüllen. Es müsse eine ausreichend lange Legislative eingeräumt werden, damit die Abzugsverpflichteten auch tatsächlich in der Lage seien, die ihnen auferlegten Pflichten zu erfüllen und damit eigene Haftungen für nicht einbehaltene Abzugssteuern zu vermeiden. Da es sich um eine Massenabzugssteuer handle, die nur EDV-unterstützt erhoben werden könne, sei eine besonders sorgfältige Vorbereitung erforderlich. Die vom Gesetzgeber eingeräumte Frist von neun Monaten sei unter diesem Aspekt deutlich zu kurz. Die antragstellenden Kreditinstitute verweisen dazu ausführlich auf die Probleme der Entwicklung eines neuen EDV-Systems, die im Hinblick auf die Neukonzeption der Materie, die rechtlichen Zweifelsfragen und die erforderlichen Sicherheitsstandards in dem zur Verfügung stehenden Zeitraum nicht zu bewältigen seien, zumal die Entwicklung eines solchen Systems erst dann in Angriff genommen werden könne, wenn die an das neue System zu stellenden Anforderungen bekannt seien. In diesem Zusammenhang wird von den antragstellenden Kreditinstituten eine Liste bisher nicht geklärter Punkte vorgebracht (die weitgehend mit den oben dargestellten Eventualanträgen korrespondieren).

Die Problematik werde dadurch verschärft, dass für einige Bereiche eine Übergangsfrist gar nicht gewährt werde. Da die KEST-neu bereits für Aktien und Fondsanteile gelte, die ab dem 1. Jänner 2011 entgeltlich erworben werden, treffe die Banken die Verpflichtung, auch schon während des neunmonatigen Vorbereitungszeitraumes diese Erwerbe in ihren Systemen zu erfassen und insbesondere die Anschaffungskosten in Evidenz zu nehmen. Gleiches gelte für die bereits ab 1. Jänner 2011 wahrzunehmende Verpflichtung zur laufenden Korrektur der steuerlichen Anschaffungskosten von Anteilen an Investmentfonds (Immobilien-Investmentfonds). Diese „überfallsartige“ Einführung von Verpflichtungen sei verfassungswidrig. Daran ändere auch nichts, dass mit § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 eine Regelung geschaffen worden sei, die den Abzugsverpflichtigen von der genauen Ermittlung und Evidenzhaltung der Anschaffungskosten entlasten solle. Diese „Anschaffungskosten-Fiktion“ finde nämlich nur dann Anwendung, wenn dem Kreditinstitut die tatsächlichen Anschaffungskosten nicht bekannt seien, entbinde das Kreditinstitut somit nicht von dieser Ermittlung. Eine andere Interpretation – keine Ermittlungspflicht – würde zu dem Problem führen, dass die Banken jene Investoren schlechter stellen würden, deren tatsächliche Anschaffungskosten über den fiktiven liegen. Ob für diese eine Korrektur im Veranlagungsweg möglich sei, sei zweifelhaft. Selbst wenn man von einer Option zur Regelbesteuerung ausgehe, wäre diese nicht realistisch, weil die Investoren verpflichtet wären, bei dieser Veranlagung sämtliche durch den 25%igen Steuersatz begünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen der Finanzverwaltung offenzulegen. Es sei grob unverhältnismäßig, wenn sich

der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Widerlegung der Anschaffungskosten-Fiktion nur um diesen Preis erkaufen könne.

2.2.2. Die Bundesregierung bringt in ihrer Äußerung dazu vor, dass sie zur Frage, ob die Anpassung der EDV-Systeme innerhalb der vorgesehenen Frist von neun Monaten möglich sei, ein Gutachten der I.-AG, Zürich, eingeholt habe. Auszugehen sei davon, dass weder die antragstellenden Kreditinstitute noch das Gutachten die grundsätzliche (organisatorische und technische) Machbarkeit einer solchen Anpassung bezweifeln. Das Gutachten halte vor dem Hintergrund vergleichbarer Systeme (insbesondere der deutschen Abgeltungssteuer) und den Ausführungen der Software-Hersteller und der Banken eine Legisvakanz bis 1. April 2012 für die Entwicklung, Implementierung und Anwendung eines geeigneten EDV-Systems für ausreichend. Wörtlich führt die Bundesregierung sodann aus: „Im Lichte der durch das Gutachten gewonnenen neuen Erkenntnisse im Zusammenhang mit der technischen Umsetzung des Regimes der KEST-neu soll im Abgabenänderungsgesetz 2011, das die Bundesregierung zeitnah in den parlamentarischen Gesetzgebungsprozess einzubringen beabsichtigt, das Inkrafttreten vom 1. Oktober 2011 auf den 1. April 2012 verschoben werden. Mit einer derartigen sechsmonatigen Verlängerung der Legisvakanz von neun Monaten auf nunmehr 15 Monate wird nach Ansicht der Bundesregierung allfälligen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Angemessenheit des Zeitrahmens für die technische Umsetzung der neu eingeführten KEST-Bestimmungen Rechnung getragen.“

Was die Vielzahl der – nach dem Vorbringen der antragstellenden Kreditinstitute – ungelösten Zweifelsfragen betrifft, verweist die Bundesregierung darauf, dass seitens des zuständigen Fachressorts bereits vor Inkraft-Treten des BBG 2011 die Bereitschaft bestand, Fragen im Zusammenhang mit der KEST-neu zu erörtern. Die WKO habe am 11. Februar 2011 einen Fragenkatalog übermittelt. Die Beantwortung dieser und weiterer Fragen sei in einer Sitzung vom 24. Februar 2011 (deren Protokoll der Äußerung beigelegt ist) erfolgt. Weiterer Auslegungsbedarf sei seitens der antragstellenden Kreditinstitute nicht kommuniziert worden.

2.2.3. Der Verfassungsgerichtshof hat dazu erwogen: Die antragstellenden Kreditinstitute behaupten nicht, dass die Realisierung der durch die Neukonzeption der KEST erforderlichen unternehmensinternen Anpassungen überhaupt ausgeschlossen sei. Sie wenden sich (lediglich) gegen die ihrer Ansicht nach unzureichend bemessene Legisvakanz. Soweit dabei geltend gemacht wird, die neue Rechtslage werfe eine Fülle von Zweifelsfragen auf, von deren Klärung die Erstellung und Implementierung der EDV-Systeme abhängt, ist dies sicher zutreffend, jedoch nur von beschränkter verfassungsrechtlicher Bedeutung. Dem Verfassungsgerichtshof liegt das Protokoll der unter 2.2.2. erwähnten Sitzung vom 24. Februar 2011 vor, aus dem hervorgeht, dass von den betroffenen Kreditinstituten dem Bundesministerium für Finanzen verhältnismäßig wenige Fragen vorgelegt und dass diese umfassend erörtert worden waren, wobei im Zuge der Sitzung zum Teil Auslegungsvorschläge angeboten, zum Teil Klärungen im Zuge des (nunmehr bereits in Begutachtung befindlichen) Abgabenänderungsgesetzes 2011 (in der Folge: AbgÄG 2011) in Aussicht gestellt wurden. Im Übrigen gehört es zum steuerrechtlichen Alltag, dass sich im Zusammenhang mit der Einführung neuer Regelungen Zweifelsfragen ergeben, die entweder durch Klarstellungen im Gesetzesrang, durch Verordnungen oder auch im Erlassweg beantwortet werden. Ebenso ist geläufig, dass Entwicklungen der Rechtslage, der Judikatur und der Praxis Änderungen auch bei der Handhabung von Abzugssteuern – etwa der Lohnsteuer – bedingen und dies eine oft rasche Anpassung der EDV-

Systeme erfordert. Es ist auch nicht einsichtig, warum eine auf Rechtsunsicherheit beruhende unrichtige Steuerabfuhr nicht mehr korrigierbar sein soll. Zu einer Haftungsanspruchnahme im Fall unrichtiger Abfuhr wird es in solchen Fällen nur kommen können, wenn die ordnungsgemäße Berechnung und Abfuhr zumutbar war. Dass eine entsprechende Ermessensübung bei Geltendmachung der Haftung nicht möglich wäre, behaupten auch die antragstellenden Kreditinstitute nicht.

Was hingegen die – im Hinblick auf die erforderliche Anpassung der EDV-Systeme – als unzureichend gerügte Dauer der Legisvakanz betrifft, so tritt die Bundesregierung diesem Bedenken grundsätzlich bei; sie räumt – auf der Basis des von ihr (auch) zu dieser Frage eingeholten und der Äußerung beigelegten Gutachtens – ein, dass eine Legisvakanz von neun Monaten zu kurz bemessen ist. Der Verfassungsgerichtshof geht im Hinblick auf die Ausführungen des – insofern jedenfalls schlüssigen – Gutachtens und unter Bedachtnahme auf das Vorbringen der antragstellenden Kreditinstitute davon aus, dass die für die ordnungsgemäße Erfüllung der Abzugspflicht erforderlichen Vorkehrungen bis zum 1. Oktober 2011 von den antragstellenden Kreditinstituten nicht getroffen werden können und eine Fristverlängerung aus verfassungsrechtlichen Gründen erforderlich ist.

Soweit sich die antragstellenden Kreditinstitute gegen die ab 1. Jänner 2011 wahrzunehmende Verpflichtung zur Evidenthaltung der Anschaffungskosten von Wertpapieren wenden, kann der Verfassungsgerichtshof diesen Bedenken nicht beitreten. Nach den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung ist auszuschließen, dass die Evidenthaltung der Anschaffungskosten von Wertpapiererwerben, die auf den eigenen Depots stattfinden, ins Gewicht fallenden Problemen begegnet. Dazu kommt, dass der Gesetzgeber mit dem BBG 2011 in § 124b Z 185 lit a EStG 1988 eine Regelung eingefügt hat, die gerade allfälligen Schwierigkeiten bei der genauen Ermittlung und Evidenthaltung der Anschaffungskosten begegnen und die Abzugspflichtigen entlasten soll. Die von den antragstellenden Kreditinstituten gegen diese Vorschrift vorgebrachten Bedenken zeigen nicht ihre Verfassungswidrigkeit auf.

2.3.1. In einem weiteren Teil des Antrages legen die antragstellenden Kreditinstitute dar, dass die Regelungen über die KEST-neu „in den folgenden Punkten und damit auch jeweils insgesamt verfassungswidrig“ seien:

1. Anschaffungsnebenkosten würden bei Wertpapieren im Privatvermögen nicht berücksichtigt, bei Wertpapieren im Betriebsvermögen hingegen sehr wohl. Um dies bei der Ermittlung der KEST-neu berücksichtigen zu können, müsse die Bank wissen, ob das Wertpapier zum Betriebsvermögen gehört und – wenn dies der Fall ist – in welcher Höhe Anschaffungsnebenkosten angefallen sind. Den Banken werde damit ein bereits für sich verfassungswidriger Ermittlungsaufwand auferlegt, ohne dass sie damit eine adäquate (verfassungskonforme) Begrenzung der Haftung erreichen könnten.
2. Wenn es zu „Kapitalmaßnahmen“, dh. zu Strukturänderungen der Wertpapiere bzw. der Emittenten gekommen sei (beispielhaft werden Verschmelzungen und Spaltungen, Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen, Aktieneinziehungen und dgl. genannt), sei vielfach unklar, ob eine Veräußerung von Wertpapieren stattgefunden habe bzw. wie die Berechnung der KEST vorzunehmen sei. Auch hier sei es nicht möglich, die Abzugspflicht hinreichend sicher zu bestimmen und das Haftungsrisiko adäquat zu begrenzen.
3. Die Regelung über die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in § 93 Abs 4 EStG 1988 im Fall des Nichtnachweises durch den Steuerpflichtigen sei verfehlt und

erreiche ihr Ziel nicht. Für die Banken sei unklar, welchen Kriterien die vom Investor zu erbringenden Nachweise entsprechen müssten und wie die in §93 Abs 4 EStG 1988 geforderte Bewertung zum gemeinen Wert zu erfolgen habe.

4. Die Abzugspflicht für Derivate sei verfassungswidrig, sofern sie – was nicht hinreichend klar sei – auch nicht depotmäßig verwahrte Derivate betreffe; in diesem Fall bestehe keine ausreichende wirtschaftliche oder rechtliche Nahebeziehung zum Bezieher der Derivateinkünfte.
5. Es sei nicht auszuschließen, dass die Abzugsverpflichteten in verschiedenen Fällen nicht über die notwendige Liquidität zur Finanzierung der Abzugssteuer verfügten und diese Lücke aus eigenen Mitteln schließen oder zumindest eine Zinsbelastung wegen der Vorfinanzierung hinnehmen müssten.
6. Der Offenlegungszwang bei Depotübertragungen nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG 1988 stelle in materieller Hinsicht eine Änderung der Regelung über das Bankgeheimnis dar. Die Vorschrift sei verfassungswidrig, weil sie unter Verletzung der Verfassungsbestimmung des §38 Abs5 BWG zustande gekommen sei.
7. Verfassungswidrig sei es, den Kreditinstituten im Fall unentgeltlicher Übertragungen (Erbschaft, Schenkung) eine haftungsbewehrte Abzugsverpflichtung aufzuerlegen, obwohl es ihnen nicht möglich sei, mit Sicherheit zu beurteilen, ob ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang vorliege.
8. Die Abwicklung des „Selbstnachweises“ im Falle eines Anteilinhabers eines „schwarzen Fonds“ sei für die antragstellenden Kreditinstitute unzumutbar, weil es ihnen nicht möglich sei, die vom Investor vorgelegten Informationen über die Höhe der tatsächlich ausschüttungsgleichen Erträge auf ihre inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen. Sie setzten sich damit dem Risiko aus, entweder einen ungerechtfertigten Selbstnachweis zuzulassen oder einem gerechtfertigten Selbstnachweis nicht nachzukommen.
9. Im Zusammenhang mit Altemissionen halten es die antragstellenden Kreditinstitute für verfassungswidrig, dass sie zu einer „hybriden“ KEST-Schlüsselung und damit zur Schaffung eines aufwendigen Parallelsystems gezwungen werden.
10. Verfassungswidrig sei es, dass die Kreditinstitute unter Haftungsrisiko beurteilen müssen, ob es sich bei Einkünften aus der Veräußerung von Wertpapieren um solche handelt, die aus einem Private oder einem Public Placement stammen. Eine solche Nachforschungspflicht sprengt die Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen.
11. Ebenso sei es als verfassungswidrig anzusehen, dass die Kreditinstitute einem erheblichen Ermittlungsaufwand ausgesetzt würden, um beurteilen zu können, ob eine Beteiligung eine solche im Sinn des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 darstelle. Eine adäquate Begrenzung der Haftung für die Richtigkeit der abzuziehenden KEST sei nicht erreichbar.

Zu den einzelnen Punkten wird jeweils im Detail dargelegt, in welcher Hinsicht und aus welchem Grund eine Verfassungswidrigkeit anzunehmen sei bzw. welche Unklarheiten, die zu einem Haftungsrisiko führen können, vorliegen. Die Verfassungswidrigkeit der KEST-Abzugspflicht als solche ergibt sich für die antragstellenden Kreditinstitute offenbar daraus, dass im Hinblick auf die von ihnen behaupteten „punktuellen“ Verfassungswidrigkeiten die an Abzugssteuern anzulegenden verfassungsrechtlichen Kriterien (auch in Verbindung mit erhöhten Bestimmtheitserfordernissen) nicht (mehr) erfüllt sind.

2.3.2. Die Bundesregierung nimmt in ihrer Äußerung zu diesen Punkten im Einzelnen eingehend Stellung und legt dar, weswe-

gen – aus ihrer Sicht – eine Verfassungswidrigkeit jeweils nicht anzunehmen sei bzw. dass die aufgezeigten Zweifelsfragen im Interpretationsweg gelöst werden können oder eine Klarstellung im geplanten AbgÄG 2011 vorgesehen sei.

2.3.3. Der Verfassungsgerichtshof hat dazu erwogen: Unter 1.2. ist der Verfassungsgerichtshof zu dem Ergebnis gekommen, dass die zu diesen Punkten gestellten Eventualanträge deswegen unzulässig sind, weil es – selbst wenn die geltend gemachten Verfassungswidrigkeiten vorlägen – zum Teil an einem Eingriff in die Rechtssphäre der antragstellenden Kreditinstitute, jedenfalls aber an ihrer aktuellen Betroffenheit fehlt. Das ist auch zu berücksichtigen, wenn es darum geht, die geltend gemachten Verfassungswidrigkeiten im Hinblick auf den Hauptantrag – die Abzugspflicht als solche – zu beurteilen: Wenn es sich um Regelungen handelt, welche die antragstellenden Kreditinstitute frühestens im Zeitpunkt der Vornahme eines konkreten Steuerabzugs anzuwenden haben, ist es dem Verfassungsgerichtshof verwehrt, die Bedenken in einem Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die antragstellenden Kreditinstitute die Abzugsverpflichtung noch gar nicht wahrzunehmen haben. Es ist weder die Funktion eines Individualantrages auf Normenkontrolle noch überhaupt die Aufgabe des Verfassungsgerichtshofes, die mit einer Rechtsänderung einhergehenden Auslegungs- und Zweifelsfragen noch vor ihrem In-Kraft-Treten verbindlich zu beantworten oder einer verfassungsrechtlichen Beurteilung zuzuführen. Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, warum die allfällige Verfassungswidrigkeit einzelner oder mehrerer Bestimmungen, die bei der Realisierung der KEST-neu eine Rolle spielen, oder Zweifelsfragen in Bezug auf ihre Auslegung zur Verfassungswidrigkeit der Abzugspflicht selbst führen könnten.

2.4.1. Die antragstellenden Kreditinstitute halten die KEST-neu schließlich auch deswegen für verfassungswidrig, weil es nicht gerechtfertigt sei, den Kreditinstituten den damit verbundenen Erhebungsaufwand aufzubürden, dies insbesondere im Hinblick auf die Unverhältnismäßigkeit dieses Aufwandes zum erwartbaren Abgabenertrag. An anderer Stelle des Antrages wird die Abzugspflicht für verfassungswidrig erachtet, „weil sie dem verfassungsrechtlichen Effizienzgebot für Abgaben nicht entspricht“. Auch in der Replik wird hervorgehoben, dass vor allem die „Effizienz“ bezweifelt werde und dass die antragstellenden Kreditinstitute den durch die Kosten bewirkten Eingriff deswegen für verfassungswidrig halten, weil der zu erwartende Abgabenertrag unverhältnismäßig niedrig sei. Dieser Standpunkt wurde von den antragstellenden Kreditinstituten in der mündlichen Verhandlung noch einmal bekräftigt.

Die antragstellenden Kreditinstitute schätzen (wie schon erwähnt), dass die Implementierung der KEST-neu für die gesamte österreichische Kreditwirtschaft einmalige Kosten idH von ca. 261 Mio Euro und laufende Kosten idH von fast 55 Mio Euro pro Jahr verursachen wird. Für diese Kosten erhielten sie keinerlei Kostenersatz. Diesen Kosten stehe ein Abgabenertrag gegenüber, der von den Materialien zum BBG 2011 für die Jahre 2011 bis 2014 mit 30 Mio, 50 Mio, 100 Mio bzw. 250 Mio Euro angegeben werde. Dabei handle es sich um den gesamten Mehrertrag an KEST, der zum Teil auch aus der Umstellung (Verschärfung) der Besteuerung von Investmentfonds resultiere und insoweit nichts mit der KEST-neu zu tun habe. Im Übrigen zeigten Aktienmärkte bekanntermaßen keine stabile Wertentwicklung nach oben, sondern seien sehr volatil. Dies spreche gegen einen kontinuierlich steigenden „Ertragspfad“, zumal innerhalb bestimmter Grenzen die Möglichkeit eines vollen Verlustausgleiches zwischen Kursgewinnen und Kursverlusten bestehe.

Es stelle die „unbestreitbar eintretende hohe Belastung der

Banken schon für sich ein verfassungsrechtliches Problem dar, das – bei ausreichender Intensität – diese KEST mit Verfassungswidrigkeit belasten kann“. Wörtlich heißt es sodann (Zitat ohne die im Original enthaltenen Hervorhebungen):

„Denn es ist unter dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz rechtfertigungsbedürftig, warum gerade eine Gruppe von Rechtsunterworfenen (die Banken) für von ihnen an Steuerpflichtige ausbezahlte Einkünfte zu einem mit hohem Aufwand verbundenen Abzugs- und Haftungssystem verpflichtet wird, andere Auszahler von (ebenfalls steuerpflichtigen) Einkünften jedoch nicht. Eine solche Differenzierung zwischen Banken, denen ein solcher Aufwand erwächst, und anderen Auszahlern von Einkünften, die einen solchen Aufwand nicht zu tragen haben, mag zwar nun dem Grunde nach rechtfertigbar sein (etwa durch die bei Einkünften aus Kapitalvermögen auf diese Weise erreichte hohe Erhebungsdichte). Die dabei den Banken auferlegten Kosten müssen aber dabei auch einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten können. Dies scheint schon im Hinblick auf die geschätzte Höhe des die Banken treffenden Kostenaufwandes zweifelhaft. Diese Bedenken zur Verhältnismäßigkeit der Kostenbelastung von Banken verstärken sich noch weiter, wenn man den realistisch erwartbaren Abgabenertrag in Betracht zieht. Wenn nämlich der bei den Banken verursachte Kostenaufwand den erwartbaren Abgabenertrag zum Großteil oder sogar zur Gänze erreicht, so weist dies klar auf die Unverhältnismäßigkeit der KEST-Abzugspflicht hin.“

Den Gedanken eines verfassungsrechtlichen Effizienzgebotes für Abgaben habe der Verfassungsgerichtshof in einem Prüfungsbeschluss zur Grunderwerbsteuer (in der Folge: GrEST) entwickelt (VfSlg. 11.190/1986), wo er darauf hingewiesen habe, dass die Vielzahl von kasuistischen Ausnahmetatbeständen sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen (insgesamt) wie auch auf Seiten der öffentlichen Hand zu einem enormen Verwaltungsaufwand führen, der im Verhältnis zum Steuerertrag unverhältnismäßig sein dürfte, was dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot insofern zu widersprechen scheine, als damit eine effiziente, an den Kriterien der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit orientierte Verwaltungstätigkeit geradezu inibiert erscheine. Im vorliegenden Fall werde die Problematik dadurch verschärft, dass mit dem Aufwand ein Dritter – die Bank – belastet werde, der aus der steuerpflichtigen Transaktion keinen wirtschaftlichen Vorteil ziehe.

Aus ähnlichen Gründen erweise sich die KEST-Pflicht der Kreditinstitute auch im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Schutz des Eigentums als problematisch, weil einerseits das öffentliche Interesse an der Einführung einer solchen KEST-Pflicht zu bezweifeln, andererseits der damit verbundene Eingriff unverhältnismäßig sei. Es könne die Frage gestellt werden, warum gerade bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalvermögen oder bei Einkünften aus Derivaten ein Steuerabzug angeordnet werde. Bisher habe der Gesetzgeber dies nicht für notwendig befunden. Selbst wenn man dem Steuergesetzgeber zubillige, dass er eine höhere Belastung des Vermögensbereiches bezwecke, stelle sich die Frage, warum gerade und nur das Kapitalvermögen erfasst werde, während eine Vermögensteuer, eine Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie eine ins Gewicht fallende Besteuerung des Grundvermögens offenbar für entbehrlich gehalten würden. Selbst wenn man das öffentliche Interesse an der verschärften Besteuerung von Wertsteigerungen des Kapitalvermögens und Derivaten zugestehet, sei die Frage nach der Verhältnismäßigkeit zu stellen. Es sei unverhältnismäßig, wenn der Gesetzgeber gerade dort die verstärkte Besteuerung anordne, wo dies für Dritte mit signifikantem Erhebungsaufwand verbunden sei,

zumal der erwartbare Abgabenertrag dazu in einem Missverhältnis stehe. Die Kernfrage sei, ob der Gesetzgeber die neue Abzugssteuer auch dann eingeführt hätte, wenn der damit verbundene Erhebungsaufwand nicht von Dritten getragen würde. Die antragstellenden Kreditinstitute nehmen daher einen nicht gerechtfertigten, weil unverhältnismäßigen Eingriff in ihr Eigentumsrecht an.

...

2.4.4. Der Verfassungsgerichtshof hat dazu erwogen: Das österreichische Einkommensteuerrecht hat in der Vergangenheit eine Steuerpflicht für Kursgewinne bei Wertpapieren außerhalb des Betriebsvermögens im Wesentlichen nur dann vorgesehen, wenn die Papiere innerhalb eines Jahres nach Anschaffung wieder veräußert wurden (sog. Spekulationseinkünfte nach § 30 EStG 1988). Die bisherige Rechtslage erforderte eine klare Unterscheidung zwischen den laufenden Früchten einer Kapitalanlage und deren Wertsteigerungen, da letztere zumindest im Bereich des Privatvermögens weitgehend von der Besteuerung freigestellt waren. Der Verfassungsgerichtshof hat gegen diese differenzierte Besteuerung von Kapitaleinkünften bisher keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert.

Es ist dem Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht aber auch nicht entgegenzutreten, wenn er versucht, die erwähnte Differenzierung zu beseitigen, und Wertsteigerungen bei Kapitalanlagen, die ebenso wie die Früchte des Kapitals eine Leistungsfähigkeit repräsentieren (vgl. dazu zB VfSlg. 16.760/2002), in die Einkommensteuerpflicht einzubeziehen, zumal die Grenze zwischen Früchten und Stamm der Kapitalanlage durch die Entwicklung neuer Finanzprodukte immer mehr verschwimmt. Aus verfassungsrechtlicher Sicht ist die Einbeziehung von Kursgewinnen in die Einkommensteuerpflicht jedenfalls unabhängig davon zulässig, ob weitere Maßnahmen auf dem Gebiet der Besteuerung von Vermögen getroffen werden. Eine Ausweitung der Steuerpflicht im Bereich der Kapitaleinkünfte, verbunden mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz, entspricht im Übrigen der internationalen Entwicklung, die eine Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer und die Favorisierung einer sog. dualen Einkommensteuer erkennen lässt (vgl. etwa Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰, 2010, § 9 Rz 1). Das Verfassungsgerichtshof hat allerdings im vorliegenden Zusammenhang weder die rechtspolitische Zweckmäßigkeit noch den systematischen Stellenwert dieser Ausweitung der Steuerpflicht zu beurteilen, sondern lediglich die dagegen im Antrag erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken.

Im Erkenntnis VfSlg. 15.773/2000 zur SpEST hat der Verfassungsgerichtshof unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgesprochen, der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht gehindert, für die Einhebung von Abgaben Mitwirkungspflichten Dritter vorzusehen. Er hat allerdings mit Blick auf die damals in Rede stehende SpEST die Auffassung vertreten, eine Mitwirkungspflicht von der Intensität, wie sie den Kreditinstituten im Zusammenhang mit der SpEST auferlegt werde, sei nur dann sachgerecht, wenn zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen, sei es, dass die zum Steuerschuldner bestehende rechtliche oder wirtschaftliche Beziehung gleichzeitig das steuerschuldbe gründende Ereignis ist, sei es, dass die dem Steuertatbestand entsprechenden Bemessungsgrundlagen über ihn laufen oder er zu ihnen zumindest leicht Zugang hat, und es daher legitim erscheint, ihn bei der Weiterleitung oder auch beim Empfang dieser Mittel mit Abzugs- und Abfuhrpflichten zu belasten, sei es schließlich, dass sonstige Umstände vorliegen, die eine

Inpflichtnahme gerade dieser Person sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen. Der Verfassungsgerichtshof war darüber hinaus der Meinung, dass eine zwischen Steuerschuldner und Dritten bestehende Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art es nicht rechtfertigt, unabhängig von ihrer Qualität und ihrem Umfang Mitwirkungspflichten jedweden Inhaltes und jedweder Intensität aufzuerlegen. Sachlich erscheine nur eine Regelung, die die Mitwirkungspflichten Dritter ins Verhältnis setzt zu der Art und dem Umfang der zum Primärschuldner bestehenden Beziehungen. Daraus folge auch, dass eine Regelung, die den Dritten erheblichen Aufwand für die Beschaffung der für eine ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder aufwendige Vorkehrungen zur Erlangung der für die Steuerabfuhr benötigten Mittel abverlange, nur bei Vorliegen besonderer Umstände gerechtfertigt sein könne.

Der Verfassungsgerichtshof ist damals zum Ergebnis gekommen, dass „der Gesetzgeber gegen den auch ihn bindenden Gleichheitssatz dadurch verstoßen hat, daß er den Kreditinstituten die Verpflichtung zur Steuerabfuhr auch in Fällen auferlegt, in denen ihnen die für die ordnungsmäßige Steuerabfuhr erforderlichen Daten und/oder die für die Steuerentrichtung erforderlichen finanziellen Mittel nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne weiteres beschafft bzw. zurückerlangt werden können, wozu noch kommt, daß es sich um Fälle handelt, in denen sich die Beziehung zum Steuerschuldner auf die Depotzugehörigkeit des Wertpapiers im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht beschränkt.“ Dem damaligen Argument der Bundesregierung, die Kostenbelastung aus der Einhebung der SpEst trete in der Regel nur im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Vorteilen auf, die den Kreditinstituten aus der Führung der Wertpapierdepots erwachsen, hielt der Verfassungsgerichtshof entgegen, dass diese Kostenbelastung nicht unmittelbar aus der Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren, sondern aus den steuerlich eigenständig definierten Depotgeschäften resultiere, somit ein innerer Zusammenhang zwischen den allfälligen Vorteilen der Depotführung und der Belastung durch die Einhebung der SpEst nicht gesehen werden könne.

Die Bundesregierung ist der Ansicht, dass die KEST-neu die vom Verfassungsgerichtshof im SpEst-Erkenntnis für verfassungsrechtlich wesentlich erachteten Umstände berücksichtige. Eine Abzugsverpflichtung bestehe nur bei Transaktionen, die sich auf einem beim Abzugsverpflichteten geführten Depot abspielen, KEST sei nur dann einzubehalten und abzuführen, wenn der Abzugspflichtige Kenntnis über die für den Steuerabzug wesentlichen Umstände hat und über die für die Entrichtung erforderlichen Mittel verfügt. Damit ist sie im Recht. Auch die antragstellenden Kreditinstitute bringen nichts Gegenteiliges vor. Ein allgemeines verfassungsrechtliches „Effizienzgebot für Abgaben“, wie es die antragstellenden Kreditinstitute behaupten, ist nicht anzunehmen. Eine aus legitimen rechtspolitischen Gründen erhobene Abgabe wird nicht deswegen verfassungswidrig, weil ihr Ertrag im Verhältnis zum Erhebungsaufwand gering ist. Auch die von den antragstellenden Kreditinstituten zitierten Aussagen im Prüfungsbeschluss, der dem GrEst-Erkenntnis VfSlg. 11.190/1986 zugrunde lag, besagen nichts Gegenteiliges; sie wurden im Enderkenntnis im Übrigen nicht mehr aufgegriffen. Ein die Kreditinstitute belastender Erhebungsaufwand mag zwar daher an sich unsachlich sein oder einen verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentum bilden, die Verfassungswidrigkeit wird aber nicht allein dadurch bewirkt, dass der Erhebungsaufwand in einem Missverhältnis zum Ertrag der eingehobenen Abgabe steht.

Was die Höhe der mit der KEST-neu verbundenen, die Kreditinstitute treffenden Kosten betrifft, kommt das von der

Bundesregierung in Auftrag gegebene Gutachten im Hinblick auf die beiden österreichischen Großbanken Bank Austria und Erste Group zum Ergebnis, dass die von ihnen geschätzten Kosten nur dann plausibel sind, wenn gewichtige Sonderfaktoren bei den wichtigsten „Kostentreibern“ vorliegen. Selbst dann seien die angeführten EDV-Kosten nur erklärbar, wenn ein hoher Risikofaktor einberechnet wurde. Im Hinblick auf die Unsicherheiten in den Auslegungsbestimmungen und Durchführungsverordnungen sei der Ansatz eines Risikofaktors zwar durchaus branchenüblich. Er scheine aber bei den beiden Großbanken hoch angesetzt. Die antragstellenden Kreditinstitute treten in ihrer Replik diesen Ausführungen entschieden entgegen. Die mündliche Verhandlung hat in dieser Frage keine Klärung gebracht.

Der Verfassungsgerichtshof kann es jedoch letztlich dahingestellt sein lassen, ob die von den antragstellenden Kreditinstituten geschätzten Kosten nachvollziehbar sind, weil auch dann, wenn dies der Fall ist, eine Verfassungswidrigkeit nicht erkennbar ist:

Bei einer verfassungsrechtlichen Beurteilung dieser Kostenbelastung vor dem Hintergrund des Erkenntnisses VfSlg. 15.773/2000 ist zunächst von Bedeutung, dass die Kosten der KEST-neu anders als die der SpEst-Abfuhr (nur) im Zusammenhang mit Transaktionen anfallen, die sich auf Depots der abzugspflichtigen Kreditinstitute beziehen. Diese verrechnen, worauf die Bundesregierung zu Recht hinweist, sowohl für die Depotführung an sich als auch für die Wertpapiertransaktionen, Depotüberträge und dgl. Gebühren und Provisionen, so dass ein innerer Zusammenhang zwischen den Vorteilen aus der Depotführung und der Belastung durch die Steuerberechnung und -abfuhr zu bejahen ist. Nicht zu übersehen ist auch, dass die besondere Art der Steuererhebung ihren Grund nicht zuletzt im Bankgeheimnis nach §38 BWG hat, das zwar auch von volkswirtschaftlicher Bedeutung ist (vgl. VfSlg. 15.773/2000, S 401#f.), dessen Beibehaltung aber jedenfalls auch im Interesse der Kunden und der Banken liegt. Die mündliche Verhandlung hat auch nicht ergeben, dass die von den antragstellenden Kreditinstituten geschätzten Kosten in einem rechtlich problematischen Missverhältnis zu dem Ertrag aus Depotgebühren und Transaktionskosten stünden oder dass eine (teilweise) Überwälzung dieser Kosten auf die Kunden (Steuerschuldner), in deren Interesse die Abfuhrverpflichtung wahrgenommen wird, jedenfalls ausgeschlossen wäre.

Zusammengefasst ist der Verfassungsgerichtshof in diesem Punkt somit der Meinung, dass sich aus dem Umstand, dass die KEST-neu mit Erhebungskosten verbunden ist, die den abfuhrverpflichteten Kreditinstituten vom Steuergläubiger nicht ersetzt werden, eine Verfassungswidrigkeit der KEST-neu selbst nicht ableiten lässt.

IV. Ergebnis und damit zusammenhängende Ausführungen

1. Der Verfassungsgerichtshof kommt somit zum Ergebnis, dass die antragstellenden Kreditinstitute durch die von ihnen angefochtenen Bestimmungen nur insoweit in Rechten verletzt werden, als die vom Gesetzgeber vorgesehene neunmonatige Legistvakanz im Hinblick auf die für die ordnungsgemäße Implementierung der KEST-neu erforderliche Vorbereitungszeit nicht als ausreichend anzusehen ist.

2. Die Bundesregierung stellt in ihrer Äußerung in Aussicht, eine Verlängerung der Legistvakanz im Rahmen des AbgÄG 2011 vornehmen zu wollen. In der Tat sieht die Regierungsvorlage zu diesem Gesetz (RV 1212 B1GNR 24. GP) eine Änderung des § 124b Z 185 EStG 1988 vor, wonach (unter anderem) die §§ 93 und 95 EStG 1988 idF des BBG 2011, BGBl. I 111/2010,

(erst) mit 1. April 2012 in Kraft treten sollen. Das ändert jedoch nichts daran, dass nach der im Zeitpunkt der Beschlussfassung des Verfassungsgerichtshofes geltenden Rechtslage die antragstellenden Kreditinstitute damit zu rechnen haben, ab 1. Oktober 2011 die Abzugspflicht bei der KEST-neu wahrnehmen zu müssen. Diese Verpflichtung verschiebt sich erst mit dem In-Kraft-Treten der in Aussicht genommenen Änderung des § 124b Z 185 EStG 1988 idF BGBl. I 111/2010. Im Hinblick darauf hat der Verfassungsgerichtshof auszusprechen, dass §93 Abs2 Z2 und §95 Abs2 Z2 EStG 1988 idF des BBG 2011,

...

Kommentar

1. Der VfGH zitiert an mehreren Stellen sein Erk VfSlg 15.773/2000, mit dem er die Regelungen über die Spekulationsertragsteuer aufgehoben hatte, und betont auf diese Weise die Kontinuität seiner Rechtsprechung. In beiden Entscheidungen erachtete der VfGH den Individualantrag aufgrund der „Vorwirkungen“ der Regelungen als zulässig. In VfSlg 15.773/2000 hielt der VfGH die Abzugspflicht insgesamt für verfassungswidrig. Im nunmehrigen Erkenntnis beschränkte sich der VfGH auf die Beurteilung der Frage, ob die vom Gesetzgeber vorgesehene neunmonatige Legisvakanz ausreichend war, und versuchte Aussagen zur verfassungsrechtlichen Beurteilung der Regelungen selbst zu vermeiden und berief sich dabei im Wesentlichen auf prozessuale Argumente: Die Unzulässigkeit der Eventualanträge „ist auch zu berücksichtigen, wenn es darum geht, die geltend gemachten Verfassungswidrigkeiten im Hinblick auf den Hauptantrag – die Abzugspflicht als solche – zu beurteilen.“ Lediglich am Rande hielt der VfGH fest: „Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, warum die allfällige Verfassungswidrigkeit einzelner oder mehrerer Bestimmungen, die bei der Realisierung der KEST-neu eine Rolle spielen, oder Zweifelsfragen in Bezug auf ihre Auslegung zur Verfassungswidrigkeit der Abzugspflicht selbst führen könnten.“ Dagegen lässt sich aber einwenden, dass der VfGH seinerzeit gerade am Beispiel der SpESt gezeigt hatte, dass die Ausgestaltung der Regelungen, die den Steuertatbestand konkretisieren, die Verfassungswidrigkeit der Abzugspflicht insgesamt zur Folge haben kann. Unklarheiten der Rechtslage können – wie der VfGH selbst eingeräumt hat – zumindest zu wirtschaftlich nachteiligen Folgen in Form eines erhöhten Programmieraufwands führen. Erst anhand des konkreten Steuertatbestandes zeigt sich die Intensität der Inanspruchnahme der Banken. Die Frage, inwieweit all diese Umstände die Steuerabzugspflicht bei der KEST-neu insgesamt noch zulassen, wäre zumindest eine genauere Untersuchung wert gewesen. Zu einer solchen detaillierten Prüfung sah sich der Gerichtshof diesmal aber nicht instande.

2. Gegen das Argument der Antragsteller, wonach das Gesetz zahlreiche Zweifelsfragen aufwirft, von deren Klärung die Erstellung und Implementierung der EDV-Systeme abhängt, führt der VfGH ins Treffen, dass aus einem Sitzungsprotokoll hervorgeht, „dass von den betroffenen Kreditinstituten dem Bundesministerium für Finanzen verhältnismäßig wenige Fragen vorgelegt und dass diese umfassend erörtert worden waren, wobei im Zuge der Sitzung zum Teil Auslegungsvorschläge angeboten, zum Teil Klärungen im Zuge des (nunmehr bereits in Begutachtung befindlichen) Abgabenänderungsgesetzes 2011 in Aussicht gestellt wurden. Im Übrigen gehört es zum steuerrechtlichen Alltag, dass sich im Zusammenhang mit der Einführung neuer Regelungen Zweifelsfragen ergeben, die entweder durch Klarstellungen im Gesetzesrang, durch Verordnungen oder auch im Erlassweg beantwortet werden.“

BGBl. I 111/2010, als verfassungswidrig aufgehoben werden. Der Verfassungsgerichtshof geht dabei davon aus, dass im Fall der Gesetzwerdung des § 124b Z 185 leg.cit. in der Fassung der erwähnten RV zum AbgÄG 2011 im Hinblick auf die dort gewählte Verweisungstechnik die aufgehobenen Bestimmungen mit Wirkung vom 1. April 2012 in der ursprünglichen Fassung des BBG 2011, BGBl. I 111/2010, somit in der Fassung vor der Kundmachung dieser Aufhebung, in Kraft treten, eine erneute Erlassung somit nicht erforderlich ist.

Hier stellt sich die Frage, warum es für die verfassungsrechtliche Beurteilung eines Gesetzes überhaupt relevant sein soll, ob und wie viele Zweifelsfragen dem Bundesministerium für Finanzen vorweg vorgelegt wurden. Sofern das Parteivorbringen hier überhaupt eine Rolle spielt, kann es wohl nur auf jene Argumente ankommen, die im verfassungsgerichtlichen Verfahren selbst vorgebracht wurden. Der VfGH erweckt den Eindruck, als wäre es den Antragstellern im verfassungsgerichtlichen Verfahren verwehrt, Zweifelsfragen aufzuwerfen, die sie nicht schon in einer Besprechung im BMF releviert hätten. Für ein derartiges „Neuerungsverbot“ gibt es keine wie immer geartete Rechtsgrundlage. Die antragstellenden Kreditinstitute haben nicht ahnen können, dass der Anzahl der bei einer Besprechung im BMF aufgeworfenen Zweifelsfragen später im verfassungsgerichtlichen Verfahren Bedeutung beigemessen wird.

Weiters kann es wohl für die verfassungsrechtliche Beurteilung nicht darauf ankommen, ob diese Zweifelsfragen vom Bundesministerium für Finanzen „umfassend erörtert worden waren“ und ob „im Zuge der Sitzung zum Teil Auslegungsvorschläge angeboten“ wurden. Der Inhalt der einfachgesetzlichen Vorschriften – und damit letztlich auch die Frage, ob in die Verfassungssphäre reichende Zweifel bestehen bleiben – kann nicht von der Bereitschaft des BMF abhängen, „Auslegungsvorschläge“ zu diesen Vorschriften anzubieten. Eine vom Bundesministerium für Finanzen geäußerte Auffassung ist keine authentische Interpretation des Gesetzes. Ebenso wenig kommt ihr unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben irgendeine Bedeutung zu, zumal es bei dieser Besprechung nicht um konkrete Einzelfälle gegangen ist und das BMF auch gar nicht die für die spätere Bescheiderlassung zuständige Behörde ist. Für den VfGH ist offenbar relevant, dass das Bundesministerium für Finanzen „Klärungen“ im Zuge eines während des verfassungsgerichtlichen Verfahrens bereits in Begutachtung befindlichen Abgabenänderungsgesetzes „in Aussicht gestellt“ hat. Der VfGH hat sich hier offenbar mehr von der realen politischen Situation, in der die Beamten des BMF dem Gesetzgeber weitgehend die Hand führen, beeindrucken lassen als von der verfassungsgesetzlich vorgegebenen Rechtslage, nach der die Zuständigkeit zur Erlassung von Abgabengesetzen nicht beim BMF liegt. Das Spannungsverhältnis zwischen dem nunmehrigen Ansatz des VfGH und seinen noch in VfSlg 12.186/1989 – zur Zulässigkeit von Rückwirkungen – getroffenen Aussagen ist nicht zu übersehen. Der Gerichtshof ging damals davon aus, dass die nachträgliche Einführung einer die Gleichungsfähigkeit von Verlusten beschränkenden Regel die im Vertrauen auf die seinerzeit geltende Rechtslage handelnden Personen gravierend und unsachlich getroffen hat: „Weder die Tatsache, dass [...] ein Entwurf zu einer Neuregelung zur Begutachtung versendet wurde, noch die Tatsache, dass eine literarische Diskussion zu diesem Thema stattgefunden hat, können daran etwas ändern. Der Steuerpflichtige hat sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren. Umgekehrt ist er [...]“

in seinem Vertrauen auf die geltende Rechtslage geschützt und muss sich nicht an Planungen, politischen Vorhaben und literarischen Diskussionen orientieren. Abzulehnen ist auch der von der Bundesregierung vertretene Gedanke, die Tatsache, dass Interessenvertretungen von Änderungsvorhaben informiert gewesen seien, hätte Steuerpflichtige veranlassen müssen, ihre Dispositionen nicht an der geltenden Rechtslage, sondern an den diskutierten Änderungsvorhaben zu orientieren.“

Fragwürdig ist auch der Hinweis des Verfassungsgerichtshofs auf den „steuerrechtlichen Alltag“, wonach „sich im Zusammenhang mit der Einführung neuer Regelungen Zweifelsfragen ergeben, die entweder durch Klarstellungen im Gesetzesrang, durch Verordnungen oder im Erlassweg beantwortet werden“. Will der VfGH damit zum Ausdruck bringen, dass im Steuerrecht Zweifelsfragen bei der Auslegung von Gesetzen eher hingenommen werden können als in anderen Rechtsgebieten? Schon in seinem zum Bilanzsteuerrecht ergangenen Erk VfSlg 13.785/1994 hat der VfGH anklingen lassen, dass er auf dem Gebiet des Steuerrechts geneigt ist, einen weniger strengen Maßstab als in anderen Rechtsgebieten anzulegen und aufgeworfenen Zweifelsfragen über die Auslegung von Gesetzesvorschriften in rechtsstaatlicher Hinsicht weniger Bedeutung beizumessen: Er hatte das Steuerrecht als „Rechtsgebiet mit derart polarisierten Interessen“ bezeichnet, in dem sich „angesichts einer Vielfalt von unternehmerischen Gestaltungsmöglichkeiten sich Lehre, Vertretungspraxis und Finanzverwaltung besonders erfindungsreich zeigen und die unterschiedlichsten Auslegungsmöglichkeiten entwickeln und zu praktizieren versuchen, ja selbst die Rechtsprechung bisweilen schwankt oder gar zu widersprüchlichen Entscheidungen gelangt“. Dann hat der VfGH aber zumindest verbal relativiert, dass dies nicht „die Eigenheit des Steuerrechtes überhaupt“ wäre und es „ein leichtes [wäre], ähnliche Kataloge von strittigen Grundsatzfragen und ungelösten Detailproblemen auch für andere Rechtsgebiete aufzustellen.“ Bei Lektüre der nunmehrigen Entscheidung bleibt jedenfalls der Eindruck zurück, dass der VfGH von der Vorstellung geprägt ist, dass sich der „steuerrechtliche Alltag“ vom „Alltag“ in anderen Rechtsgebieten unterscheidet, und dem offenbar auch verfassungsrechtliche Relevanz beimisst. Überraschend ist auch, dass der Verfassungsgerichtshof davon ausgeht, dass „Zweifelsfragen“ durch „Klarstellungen“ im Gesetzesrang, durch Verordnungen oder auch im Erlassweg „beantwortet“ werden können. Der Verfassungsgerichtshof nennt hier verschiedene Rechtsquellen, und mit den Erlässen sogar behördliche Enunziationen, die nicht einmal Rechtsquellen darstellen, in einem Atemzug, obwohl deren Rangordnung völlig unterschiedlich ist. Höchst fraglich ist, ob Zweifel am Inhalt gesetzlicher Regelungen durch eine „Klarstellung“ im Verordnungsweg ausgeräumt werden können. Mit dieser Andeutung scheint der VfGH den Stufenbau der Rechtsordnung umzukehren: Die Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung erweist sich offenbar daran, ob es dem Verordnungsgeber gelingt, den Inhalt der gesetzlichen Regelung klarzustellen. Noch weniger können Zweifel am Inhalt einer gesetzlichen Regelung durch einen Erlass der Abgabenbehörde ausgeräumt werden. Ein Erlass vermag überhaupt keine Rechte und Pflichten für die Steuerpflichtigen zu begründen. Im Erk VfSlg 17.394/2004, mit dem der VfGH § 117 BAO aufgehoben hatte, fanden sich dazu auch deutliche Worte: Die Vorschrift maß im Ergebnis „ministeriellen Enunziationen, die nicht die Form der Verordnung aufweisen [...] den Rang verbindlicher genereller Normen bei“ und schuf damit unzulässiger Weise „Rechtsquellentypen, die in der Bundesverfassung nicht vorgesehen sind.“

3. Der VfGH hat in der nunmehr vorliegenden Entscheidung die Bedeutung des verfassungsrechtlichen Effizienzprinzips

auf dem Gebiet des Steuerrechts zumindest relativiert. Im Einleitungsbeschluss des seinerzeitigen Erkenntnisses zur Grunderwerbsteuer (VfSlg 11.190/1986) hatten diese Überlegungen noch eine Rolle gespielt hat: Der VfGH hatte damals argumentiert, dass „der primär aus fiskalischen Motiven erklärbaren Grunderwerbsteuerpflicht eine Vielzahl von kasuistischen Ausnahmetatbeständen gegenübersteht, die – wie gerichtsbekannt ist – sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen (insgesamt) wie auch auf Seiten der öffentlichen Hand zu einem enormen Verwaltungsaufwand führen, der – setzt man ihn in Verhältnis zum Steuerertrag – unverhältnismäßig sein dürfte [...]. Dies scheint dem aus dem Gleichheitsgebot erfließenden Sachlichkeitsgebot der Bundesverfassung insofern zu widersprechen, als damit eine effiziente, an den Kriterien der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit (Art126b Abs5, 127 Abs1 und 127a Abs1 B-VG) orientierte Verwaltungstätigkeit [...] geradezu inhibiert erscheint.“

Dem VfGH ist zugestehen, dass es zu weit gehen würde, den Gesetzgeber von Verfassungs wegen verpflichtet zu erachten, Steuervorschriften so zu regeln, dass ein positiver Saldo zwischen Erträgen einer Abgabe und den Erhebungskosten besteht. Es liegt im Wesen steuerrechtlicher Vorschriften, dass mit dem Finanzierungszweck gesellschaftspolitische Zielsetzungen verbunden sind. Geradezu zwangsläufig kommt es zu einer „Umverteilung“ von denen, die die Last einer bestimmten Abgabe zu tragen haben, zu denen, die dieser Abgabe nicht unterworfen sind, dennoch aber von den öffentlichen Leistungen profitieren, die mittels dieser Abgabe finanziert werden. Daher ist es gleichheitsrechtlich auch hinzunehmen, wenn dem Gesetzgeber etwa vor dem Hintergrund sozialpolitischer Zielsetzungen die Belastung einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen so wichtig ist, dass er hohe Erhebungskosten oder sogar den Abgabenertrag übersteigende Erhebungskosten in Kauf nimmt. Verfassungsrechtliche Schranken können sich höchstens dann ergeben, wenn der Finanzierungszweck so weit in den Hintergrund tritt, dass sich die gesetzliche Regelung nicht mehr auf die Abgabenkompetenz stützen kann und ein Kompetenztatbestand anwendbar wird, der die Zuständigkeit einer anderen Gebietskörperschaft begründet. Klarerweise bleibt der Finanzierungszweck eher gewahrt, wenn es dem Gesetzgeber gelingt, die Steuererhebung „auszulagern“ und damit auch die mit ihr verbundenen Kosten Dritten aufzubürden. Die Inanspruchnahme Dritter bedarf aus gleichheitsrechtlicher Sicht allerdings einer Rechtfertigung. Bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung kann eine Rolle spielen, wie hoch die den Dritten aufgebürdeten Belastungen sind. Dies heißt aber nicht, dass es auch auf die Höhe der Abgabenerträge ankommt. Der VfGH hat überzeugend argumentiert, dass ein die Kreditinstitute belastender Erhebungsaufwand zwar an sich unsachlich sein oder einen verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentum bilden kann, „die Verfassungswidrigkeit wird aber nicht allein dadurch bewirkt, dass der Erhebungsaufwand in einem Missverhältnis zum Ertrag der Abgabe steht“. Daher wird eine „aus legitimen Gründen erhobene Abgabe [...] nicht deswegen verfassungswidrig, weil ihr Ertrag im Verhältnis zum Erhebungsaufwand gering ist“. Dem Dritten, der von der öffentlichen Hand bei der Abgabenerhebung in Anspruch genommen wird, muss es daher gleich sein, ob seine Mitwirkung bewirkt, dass der Allgemeinheit Einnahmen zugeführt werden, deren Höhe seinen eigenen Aufwand deutlich übersteigt, oder ob der Gesetzgeber statt dessen andere Ziele verfolgt. Einem „allgemeinen“ verfassungsrechtlichen Effizienzprinzip für Abgaben hat der VfGH auch für die Fälle, in denen die Abgabenerhebung auf Dritte überwältigt wird, eine Absage erteilt.

4. Das Bankgeheimnis ist für die Entscheidungsbegründung

mehrfach von Bedeutung: Die antragstellenden Kreditinstitute beehrten auch die Aufhebung des § 27 Abs 6 Z 1 lit a dritter Teilstich EStG 1988 idF BGBl I 111/2010, wonach die Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen depotführenden Stelle dann nicht als – die Abzugspflicht auslösende – Veräußerung gilt, wenn der Steuerpflichtige dem zuständigen Finanzamt innerhalb eines Monats bestimmte Informationen (die die spätere Besteuerung ermöglichen) zukommen lässt. In diesem Fall wurde von den antragstellenden Kreditinstituten ein materieller Verstoß gegen die das Bankgeheimnis absichernde Vorschrift des § 38 BWG behauptet. Der VfGH erachtete diesen Eventualantrag für unzulässig: Nach Auffassung des Gerichtshofs greift die angefochtene Regelung allenfalls in die Rechtssphäre der Depotinhaber, nicht aber in die der antragstellenden Kreditinstitute ein, schon gar nicht wird aber in diesem Zusammenhang eine aktuelle Betroffenheit der antragstellenden Kreditinstitute dargetan.

Dass die Rechtssphäre der Kreditinstitute durch diese Regelung nicht berührt sein soll, überzeugt nicht: Immerhin geht es ja um die das Kreditinstitut treffende Abzugspflicht. Wenn der Depotinhaber die Informationen dem Finanzamt zukommen lässt, kommt es nicht zur Veräußerungsfiktion und damit auch nicht zur Abzugspflicht. Dies bedeutet aber, dass die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Kreditinstitut im Falle eines solchen Depotwechsels Steuer einbehalten muss, auch vom Inhalt dieser Vorschrift abhängt. Aus diesem Grund entfaltet auch diese Vorschrift „Vorwirkungen“ auf die Kreditinstitute, die auch diese Möglichkeit bei Implementierung ihrer EDV-Systeme berücksichtigen müssen. Daher fällt es schwer, nicht die „aktuelle Betroffenheit“ der Kreditinstitute zu sehen. Interessant ist die vom VfGH inhaltlich in dieser Entscheidung noch nicht beantwortete Frage, ob die genannte Regelung als eine Änderung des § 38 Abs 1 BWG anzusehen ist. Derartige Änderungen können nach der Verfassungsvorschrift des § 38 Abs 5 BWG vom Nationalrat nur in Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Abgeordneten und mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen vorgenommen werden. Dieses Beschlussquorum war bei der Beschlussfassung über die KEST-neu nicht gegeben. Nach der Regelung des § 38 Abs 2 Z 5 BWG besteht keine Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses, „wenn der Kunde der Offenbarung des Geheimnisses ausdrücklich und schriftlich zustimmt“. Vor diesem Hintergrund könnte die vom Kunden vorgenommene Meldung an das Finanzamt als Offenbarung angesehen werden, die durch § 38 Abs 2 Z 5 BWG gedeckt ist. Allerdings ist der Kunde aufgrund der kapitalertragsteuerlichen Regelung auch einem gewissen Druck ausgesetzt, da er nur durch Meldung an das Finanzamt die sofortige Steuerpflicht vermeiden kann. Der Wortlaut des § 38 Abs 2 Z 5 BWG setzt keine völlige Freiwilligkeit voraus. Das Bankgeheimnis könnte aber weitgehend ausgehöhlt werden, wenn es zulässig ist, dass der Gesetzgeber Regelungen schafft, die für diejenigen Kunden nachteilige Folgen auslösen, die sich nicht zur Offenbarung des Geheimnisses entschließen.

5. Das Bankgeheimnis wird vom VfGH an anderer Stelle ein weiteres Mal ins Spiel gebracht: „Nicht zu übersehen ist auch, dass die besondere Art der Steuererhebung ihren Grund

nicht zuletzt im Bankgeheimnis nach § 38 BWG hat, das zwar auch von volkswirtschaftlicher Bedeutung ist (vgl. VfSlg. 15.773/2000, S 401f.), dessen Beibehaltung aber jedenfalls auch im Interesse der Kunden und der Banken liegt.“ Dahinter steht offenbar die Überlegung, dass die Kostenbelastung der Kreditinstitute sich auch mit den Vorteilen für die Kreditinstitute rechtfertigen lässt. Dagegen lässt sich schon einwenden, dass die Regelungen des Bankgeheimnisses rechtlich ausschließlich den Kunden schützen, dem es in die Hand gegeben ist, der Offenbarung des Bankgeheimnisses zuzustimmen. Ob Kunden und Banken in einem weiteren wirtschaftlichen Sinn vom Bankgeheimnis profitieren, lässt sich keineswegs mit solcher Sicherheit sagen, wie dies der VfGH tut: Viele Bankkunden würden mit Regelungen, die der Abgabenbehörde jederzeitige Information über ihre Bankdaten ermöglicht, genauso gut leben können. Wenn sich dann der sofortige Steuerabzug erübrigen würde und sie auch ihre Kapitaleinkünfte erst bei Erstellung der Steuererklärung deklarieren bräuchten, wäre dies für manche Steuerpflichtige sogar von Vorteil. Ob für die österreichischen Banken insgesamt das Bankgeheimnis nach der weltweiten Diskussion über Transparenz, in der Österreich gehörig unter Druck geraten ist und die Regelungen zumindest gegenüber ausländischen Behörden lockern musste und Österreich auch einen Reputationsverlust erlitten hat, noch ein Standortvorteil ist, lässt sich trefflich streiten.

Die eigentlich relevante Frage ist aber nicht, ob das Bankgeheimnis auch im Interesse der Banken liegt, sondern ob die Entscheidung des Gesetzgebers, auch den Abgabenbehörden keinen Zugriff auf Bankdaten zu gewähren, die erhebliche Kostenbelastung der Banken bei Erhebung der Kapitalertragsteuer rechtfertigt. Denn eine bloß auf der Veranlagung der Steuerpflichtigen basierende Steuererhebung bietet der Behörde kaum hinreichende Kontrollmöglichkeiten. Will der Gesetzgeber daher sowohl die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs sicherstellen als auch den Zugriff der Abgabenbehörde auf Bankdaten weiterhin verhindern, bleibt kaum eine andere Alternative als der mit den Belastungen der Banken verbundene Steuerabzug. Fraglich ist, ob bei dieser Abwägung auch der Verfassungsrang des § 38 Abs 5 BWG zu berücksichtigen ist: Die Regelungen des Bankgeheimnisses selbst stehen bekanntlich nicht in Verfassungsrang. Lediglich die Präsenz- und Beschlussquoren, die für Beschlüsse des Nationalrats maßgebend sind, die den Inhalt der ersten vier Absätze des § 38 BWG verändern, sind den für Verfassungsänderungen maßgebenden Quoren entlehnt. Die Bedeutung dieser Frage relativiert sich aber angesichts des Umstands, dass der VfGH deutlich gemacht hat, dass es eine Reihe anderer Gründe gibt, die einen Steuerabzug und die damit verbundene Inanspruchnahme Dritter rechtfertigen können: Der VfGH hätte sich daher auf die Frage beschränken sollen, ob „zwischen dem Steuerschuldner und dem Entrichtungspflichtigen eine qualifizierte Beziehung rechtlicher oder wirtschaftlicher Art besteht, die es ihrem Inhalt nach rechtfertigt, gerade diesem Entrichtungspflichtigen die Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Steuer aufzuerlegen“, und dann in der Folge die Verhältnismäßigkeit untersuchen und auf die Anführung des Bankgeheimnisses verzichten sollen.

Michael Lang