

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 3275/2022-10

30. November 2023

BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des Präsidenten
DDr. Christoph GRABENWARTER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

Dr. Andreas HAUER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Michael MAYRHOFER,

Dr. Michael RAMI,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

sowie des Ersatzmitgliedes

Dr. Nikolaus BACHLER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Dr. Ingrid LANSER

als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache der ***, vertreten durch die Schönherr Rechtsanwälte GmbH, Schottenring 19, 1010 Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Oktober 2022, Z RV/2100717/2022, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung beschlossen:

- I. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. b B-VG wird die Verfassungsmäßigkeit des § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007, von Amts wegen geprüft.
- II. Das Beschwerdeverfahren wird nach Fällung der Entscheidung im Gesetzesprüfungsverfahren fortgesetzt werden.

Begründung

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine im 100%igen Eigentum der Stadtgemeinde Judenburg stehende Aktiengesellschaft. Mit Sacheinlagevertrag von 26. August 1994 brachte die Stadtgemeinde mehrere Betriebe gewerblicher Art nach Art. III Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in die beschwerdeführende Gesellschaft ein. Die Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 1993 wies nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes auf der Passivseite Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen iHv umgerechnet rund € 4,98 Mio. aus. Im Personalvereinbarung vom 26. August 1994 sei die Vereinbarung getroffen worden, dass die von der beschwerdeführenden Gesellschaft der Stadtgemeinde zu ersetzenden Aufwendungen für das Personal auch allfällige Pensionszuschüsse erfassen würden.

1

2. Im Rahmen einer für die Jahre 2014 bis 2016 bei der beschwerdeführenden Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass für die von der beschwerdeführenden Gesellschaft gebildeten Rückstellungen für Kostenersätze für Pensionen keine ausreichende Wertpapierdeckung bestehe und daher Gewinnzuschläge gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 festzusetzen seien. Das nach

2

Festschreibung von Gewinnzuschlägen im Beschwerdeverfahren ergangene und den Abgabenbescheid mit der Begründung aufhebende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. Februar 2022, RV/2100727/2019, dass die Rechtswirkung der Ausnahmeregelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 auf die beschwerdeführende Gesellschaft übergegangen sei, wurde in Folge einer Amtsrevision des Finanzamts für Großbetriebe vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 8. September 2022, Ro 2022/15/0017, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Demnach sei die Regelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 eine Ausnahmebestimmung, die nur auf Betriebe gewerblicher Art, nicht aber auf übernehmende Körperschaften anwendbar sei.

Im fortgesetzten Verfahren sprach das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 19. Oktober 2022 der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes folgend aus, dass der Ausweis der Rückstellung iSd § 14 Abs. 6 und 8 EStG 1988 die beschwerdeführende Gesellschaft jedenfalls zur Wertpapierdeckung verpflichtete. Anders als vom Finanzamt vertreten, sei aber den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen, dass neben der Gewinnerhöhung wegen einer Unterdeckung im betreffenden Wirtschaftsjahr auch eine Gewinnerhöhung nach Maßgabe des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu erfolgen habe.

3. Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes richtet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unversehrtheit des Eigentums sowie in Rechten wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm behauptet, die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses sowie in eventu die Abtretung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt wird.

Der Gesetzgeber habe mit der im Anschluss an das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Oktober 2006, G 48/06, mit dem die Bestimmungen des § 14 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. 818/1993 und idF BGBl. I 9/1998 sowie § 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988 aufgehoben wurden, erlassenen Neuregelung BGBl. I 24/2007 den seinerzeit vom Verfassungsgerichtshof dargelegten Bedenken nicht hinreichend Rechnung getragen. Durch die Festsetzung des Gewinnzuschlages würde ein fiktiver Gewinn versteuert, womit es zu einer partiellen Nachversteuerung der Rückstellungsbildung komme, wobei im Fall einer ständigen Unterdeckung die

Summe der Gewinnzuschläge den Rückstellungsbetrag innerhalb weniger Jahre überschreite.

Der beschwerdeführenden Gesellschaft seien wegen fehlender Wertpapierdeckung der in den Jahresabschlüssen 2014 bis 2016 ausgewiesenen Pensionsrückstellung Gewinnzuschläge iHv 30 % des jeweiligen Unterdeckungsbetrages vorgeschrieben worden. Die Festsetzung eines Gewinnzuschlages in Höhe von 30 %, solange die Unterdeckung besteht, führe dazu, dass es zu einer (partiellen) Nachversteuerung des Rückstellungsbetrages komme. Bei ständiger Unterdeckung würde die Summe der Gewinnzuschläge innerhalb eines Zeitraumes von ca. 7 Jahren den Rückstellungsbetrag übersteigen. Die später tatsächlich bezahlten Pensionszahlungen könnten aber trotzdem nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden, weil diese schon im Zuge der Dotierung der Rückstellung berücksichtigt worden seien. Es komme in jedem Fall zur Besteuerung eines fiktiven Gewinns, der nicht aus der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens resultiere. In die Steuerbemessung fließe somit eventuell mehr ein als an Betriebsausgaben abgezogen worden seien. Eine sachliche Rechtfertigung hiefür sei nicht erkennbar.

6

Im vorliegenden Fall komme es für den Zeitraum von drei Jahren zur Festsetzung von Gewinnzuschlägen iHv € 429.002,-. Die Höhe der steuerlichen Rückstellung per 31. Dezember 2016 habe € 1.009.266,- betragen. Der steuerliche Aufwand sei somit durch die festgesetzten Gewinnzuschläge nach drei Jahren bereits zu 43 % neutralisiert. Dies sei auch im Hinblick auf das steuerrechtliche Leistungs-fähigkeitsprinzip kritisch zu sehen. Durch die Festsetzung des Gewinnzuschlages werde ohne Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ein fiktiver Gewinn besteuert, was zu einer Verminderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft führe. Dafür liege jedoch keine sachliche Rechtfertigung vor. Der Verfassungsgerichtshof habe in diesem Zusammenhang ua. bereits ausgesprochen, dass eine Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen allein auf Grund der Rentenform gleichheitswidrig sei, wenn ihr nicht ein Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit entspreche. Die Durchsetzung der Wertpapierdeckung rechtfertige eine derartige Durchbrechung des Leistungs-fähigkeitsprinzips (durch Versagung von 30 % der Betriebsausgaben) nicht, zumal insbesondere im vorliegenden Fall der Haftungsfonds der öffentlichen Hand auch ohne Wertpapiere genug Sicherheit für die Pensionsansprüche bieten würde.

7

4. Das Bundesfinanzgericht hat die Gerichts- und Verwaltungsakten vorgelegt, von der Erstattung einer Gegenschrift aber abgesehen. 8

II. Rechtslage

1. Die maßgebliche Bestimmung des § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 34/2015 lautet wie folgt: 9

"(7) Für die Pensionsrückstellung besteht folgendes Deckungserfordernis:

1. Am Schluss jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50% des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein. Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für die Lebensversicherung im Sinne des § 300 Abs. 1 Z 1 oder für die kapitalanlageorientierte Lebensversicherung im Sinne des § 300 Abs. 1 Z 5 des VAG 2016 geführt werden, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. Dies gilt auch für vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind. Ist der Rückkaufswert höher als das versicherungsmathematische Deckungskapital, kann der Rückkaufswert angerechnet werden. Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen nicht ausschließlich der Besicherung von Pensionsanwartschaften oder Pensionsansprüchen dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis."

2. Die in Prüfung gezogenen Bestimmungen des § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 lauten wie folgt: 10

"2. Beträgt die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

3. Z 2 gilt nicht

– für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der infolge des Absinkens der Pensionsansprüche am Schluss des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist, und
– für die Tilgung von Wertpapieren, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden."

3. Die maßgebliche Bestimmung des § 14 Abs. 11 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 lautet wie folgt: 11

"(11) Abs. 7 sind auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) nicht anzuwenden."

III. Bedenken des Verfassungsgerichtshofes

1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob 12
der Verfassungsmäßigkeit des § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 entstanden.

2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zu- 13
lässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen Ent-
scheidung die in Prüfung gezogene Bestimmung zumindest denkmöglich ange-
wendet hat und dass auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmung bei
seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte.

In von Amts wegen eingeleiteten Normenprüfungsverfahren hat der Verfassungs- 14
gerichtshof den Umfang der zu prüfenden und allenfalls aufzuhebenden Bestim-
mungen derart abzugrenzen, dass einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand
ausgeschieden wird, als Voraussetzung für den Anlassfall ist, dass aber anderer-
seits der verbleibende Teil keine Veränderung seiner Bedeutung erfährt; da beide
Ziele gleichzeitig niemals vollständig erreicht werden können, ist in jedem Einzel-
fall abzuwägen, ob und inwieweit diesem oder jenem Ziel der Vorrang vor dem
anderen gebührt (VfSlg. 7376/1974, 9374/1982, 11.506/1987, 15.599/1999,
16.195/2001, 19.413/2011).

Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Ver- 15
fahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht
einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzu-
hebenden Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestim-
mungen auch erfasst werden (VfSlg. 13.965/1994 mwN, 16.542/2002,
16.911/2003).

Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vor- 16
schriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es
zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass
Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleiben-

den Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Gesetzesbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe (VfSlg. 16.869/2003 mwN).

Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes beziehen sich auf Z 2 des § 14 Abs. 7 EStG 1988. Allerdings steht damit die Bestimmung der Z 3, die Ausnahmetatbestände zur Regelung der Z 2 vorsieht, in einem untrennbaren Zusammenhang, weil diese im Falle des Wegfalls der Z 2 unanwendbar würde. Dementsprechend ist auch Z 3 des § 14 Abs. 7 EStG 1988 in Prüfung zu ziehen. 17

3. Im Rahmen des Prüfungsbeschlusses ist folgende Ausgangslage zu berücksichtigen: 18

3.1. Die beschwerdeführende Gesellschaft ist eine Tochtergesellschaft einer Stadtgemeinde. Im Rahmen eines Einbringungsvertrages gemäß Art. III UmgrStG hat die Stadtgemeinde im Jahr 1994 Betriebe gewerblicher Art in die beschwerdeführende Gesellschaft eingebracht. Für diese Betriebe der Stadtgemeinde bestand auf Grund der Sonderregelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 vor Einbringung kein Erfordernis einer Wertpapierdeckung. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. September 2022, Ro 2022/15/0017, ist diese Bestimmung nur auf den Einbringenden, nicht aber auf ausgegliederte Gesellschaften von Körperschaften öffentlichen Rechts – und somit nicht auf die beschwerdeführende Gesellschaft – anzuwenden. 19

Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes scheint es verfassungsrechtlich nicht geboten, die Begünstigung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 auf ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts auszudehnen, zumal – wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis festgehalten hat – die Wertpapierdeckung in diesen Fällen der mittelbaren Besicherung von Pensionsansprüchen dient. Es dürfte somit in dem zugrundeliegenden Beschwerdeverfahren davon auszugehen sein, dass auf Grund des Ausweises einer Rückstellung für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen Dritter (im Beschwerdeverfahren der Stadtgemeinde Judenburg) gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 für die beschwerdeführende Gesellschaft eine Verpflichtung zur Wertpapierdeckung im Ausmaß von 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages besteht. Für den Fall der 20

Unterdeckung ordnet § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 an, dass der Gewinn um 30 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen ist, die Fortführung der Rückstellung durch die Gewinnerhöhung aber nicht berührt wird.

3.2. Mit Erkenntnis VfSlg. 17.962/2006 hat der Verfassungsgerichtshof die Regelungen des § 14 Abs. 5 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. 818/1993 und idF BGBl. I 9/1998 sowie des § 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988, BGBl. 400, als verfassungswidrig aufgehoben. Die in Prüfung gezogene Regelung erwies sich als unsachlich, da der Ausweis der Rückstellung für Anwartschaften auf Abfertigungen wie auch für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen in der Bilanz, zu deren Bildung der Steuerpflichtige handelsrechtlich und steuerrechtlich verpflichtet ist, mit der Anschaffung von Wertpapieren bestimmter Art und bestimmten Ausmaßes in der Weise verknüpft war, dass eine Unterdeckung von Wertpapieren zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns führte, obwohl die Wertpapiere für eine Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck kommenden Verpflichtungen weder gedacht noch geeignet waren. Da nach der in Prüfung gezogenen Regelung eine Vorsorge für die Bedienung der künftigen Verpflichtungen nicht bewirkt wurde, war die Bildung der Rückstellungen in unsachlicher Weise mit dem Erfordernis der Wertpapierdeckung verknüpft.

21

3.3. Mit BGBl. I 24/2007 hat der Gesetzgeber in § 14 Abs. 7 EStG 1988 geregelt, dass für die Pensionsrückstellungen ein in den Z 1 bis 4 näher bestimmtes Deckungserfordernis besteht. Nach Z 1 müssen Wertpapiere, die in Z 4 näher bezeichnet werden, am Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres im Betriebsvermögen im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages vorhanden sein. § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass der Gewinn um einen Prozentsatz der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen ist, wenn die Wertpapierdeckung nach Z 1 im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung beträgt. Mit BGBl. I 24/2007 hat der Gesetzgeber den Prozentsatz von bis dahin 60 % auf 30 % abgesenkt. Für Abfertigungsrückstellungen ist das Erfordernis der Wertpapierdeckung entfallen.

22

4. Der Verfassungsgerichtshof hegt gegen die hiemit in Prüfung gezogenen Bestimmungen folgende Bedenken:

23

4.1. Mit BGBl. I 24/2007 hat der Gesetzgeber das Erfordernis einer Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen, nicht aber für Anwartschaften auf Abfertigungen vorgesehen. Der Verfassungsgerichtshof geht vorderhand davon aus, dass eine solche Differenzierung nicht unsachlich sein dürfte, zumal der Gesetzgeber im Zuge der Neuregelung des Abfertigungssystems Sonderregelungen vorgesehen hat, die für die zum 31. Dezember 2002 bestehenden Abfertigungsanwartschaften die Möglichkeit eröffnet haben dürften, in der Steuerbilanz vom Erfordernis einer Rückstellungsverpflichtung abzugehen (siehe § 124b Z 68 EStG 1988). Auch scheint es nicht den Gleichheitsgrundsatz zu verletzen, wenn steuerliche Vorschriften die Rechtspositionen aus Anwartschaften für eine Altersvorsorge und aus der Beendigung eines Dienstverhältnisses unterschiedlich behandeln (vgl. VfSlg. 20.204/2017). 24

Ferner dürfte die mit BGBl. I 24/2007 vorgesehene Rechtslage, nach der Wertpapiere im bestimmten Umfang zu erwerben und im Betriebsvermögen zu halten sind, eine sachliche Verknüpfung der Wertpapierdeckung mit den Ansprüchen der Gläubiger (Arbeitnehmer) herstellen. Insofern scheint es auch nicht unsachlich zu sein, wenn der Gesetzgeber für den Fall einer Unterdeckung die Rechtsfolge eines Gewinnzuschlages vorsieht, zumal auch diese Rechtsfolge nunmehr mit der Erfüllung von Bedingungen verknüpft sein dürfte, die mit der Bildung einer Rückstellung für Pensionsverpflichtungen in einer inneren Verbindung stehen. 25

4.2. Der Gerichtshof hegt jedoch das Bedenken, dass die konkrete Ausgestaltung der Rechtsfolge des Gewinnzuschlages den Gleichheitsgrundsatz verletzt: 26

4.2.1. Zum einen scheint ein jährlicher Gewinnzuschlag von 30 %, solange die Unterdeckung besteht, in Verbindung mit der unternehmens- und steuerrechtlich gegebenen Verpflichtung zur Rückstellungsbildung zu bewirken, dass im Fall einer laufenden, wiederholten oder gar permanenten Unterdeckung – etwa infolge ungünstiger Liquiditätsverhältnisse – die Summe der Gewinnzuschläge innerhalb eines Zeitraumes von etwas mehr als sechs Jahren den Rückstellungsbetrag erreicht bzw. überschreitet. In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige anscheinend den Rückstellungsbetrag nachversteuert, ohne dass die späteren Pensionszahlungen als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Der Steuerpflichtige scheint in einem solchen Fall mehr zu versteuern als er als Rückstellung abgezogen hat. 27

Für eine solche Rechtsfolge kann der Gerichtshof vorderhand keine sachliche Rechtfertigung erkennen.

4.2.2. Zum anderen erscheint die Rechtsfolge des Gewinnzuschlages nach § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 auch insofern unsachlich, als diese für das betreffende Wirtschaftsjahr mit 30 % der Unterdeckung zu ermitteln ist, ohne dass es – sieht man von der Ausnahme der Z 3 (Tilgung von Wertpapieren) ab – auf die Dauer oder die Ursache der Unterdeckung ankäme. Für den Verfassungsgerichtshof erscheint es vorderhand sachlich nicht begründet, den Gewinnzuschlag generell mit 30 % einer während des Wirtschaftsjahres eingetretenen Unterdeckung zu berechnen, womit der Gewinnzuschlag im Fall einer während des Wirtschaftsjahres nur vorübergehenden Unterdeckung infolge eines kurzfristigen Liquiditätsengpasses in derselben Höhe anfällt wie im Fall einer im gesamten Wirtschaftsjahr bestehenden dauerhaften Unterdeckung. Da – abgesehen vom Fall der Tilgung – weder die Dauer der Unterdeckung noch deren Ursache im Gesetz Berücksichtigung finden, dürfte im Ergebnis nicht auszuschließen sein, dass durch die Regelung wesentlich ungleiche Fälle gleichbehandelt werden.

4.2.3. Schließlich scheint die Regelung auch insofern unsachlich zu sein, als sie im Fall einer zum Bilanzstichtag bestehenden Unterdeckung zu einem Gewinnzuschlag in zwei Wirtschaftsjahren führen dürfte: § 14 Abs. 7 Z 2 erster Satz EStG 1988 sieht im Fall der auch nur vorübergehenden Unterdeckung vor, dass der Gewinn um 30 % der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen ist. Besteht am Bilanzstichtag eines Wirtschaftsjahres eine Unterdeckung, führt diese zu einem Gewinnzuschlag für dieses Wirtschaftsjahr. Zugleich dürfte aber diese Unterdeckung am Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres zwangsläufig – gleichsam automatisch – bestehen und in jedem Fall einen Gewinnzuschlag für das anschließende Wirtschaftsjahr nach sich ziehen, ohne dass der Steuerpflichtige dem entgegenwirken könnte. Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, dass ein solches Ergebnis unbillig wäre und daher keine Bedenken bestünden, "von einem Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Ende des ersten Wirtschaftsjahres nachgeschafft werden" (EStR 2000 Rz 3403b), findet nach der vorläufigen Auffassung des Verfassungsgerichtshofes im Gesetz keine Deckung. Der Verfassungsgerichtshof geht daher vorderhand davon aus, dass die Regelung der

Anordnung eines "doppelten" Gewinnzuschlages gleichkommt, ohne dass dafür eine sachliche Rechtfertigung zu erkennen wäre.

4.3. Schließlich wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu untersuchen sein, ob – vor dem Hintergrund der vom Gesetzgeber mit der in § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Wertpapierdeckung verfolgten Zielsetzung – die Regelungen zum Gewinnzuschlag gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988 sachlich gerechtfertigt sind und inwieweit vorstehende Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung dieser Bestimmungen zerstreut werden können. 30

IV. Ergebnis

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, § 14 Abs. 7 Z 2 und Z 3 EStG 1988, BGBl. 400, idF BGBl. I 24/2007 von Amts wegen auf seine Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 31

2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und die dargelegten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 32

3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden. 33

Wien, am 30. November 2023

Der Präsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführerin:

Mag. Dr. LANSER

