

4.5. Die Anschaffungskosten als Grenzlinie nach § 30 EStG

Ob der Vater schenkt oder entgeltlich iSd § 30 EStG veräußert, hängt systematisch und teleologisch folgerichtig davon ab, ob das Teilentgelt von 400.000 € die Anschaffungskosten des Vaters übersteigt:

Hat der Vater Anschaffungskosten von 200.000 € (Annahme 1), wird nach § 30 EStG ein Überschuss (vor Kosten nach § 30c EStG und vor einem Inflationsabschlag) von 200.000 € erfasst. Der Sohn hat Anschaffungskosten von 400.000 € (+ Nebenkosten).

Hat der Vater Anschaffungskosten von 800.000 € (Annahme 2), wird iSd § 30 EStG unentgeltlich übertragen. Der Sohn hat Anschaffungskosten von 800.000 € (+ Nebenkosten).

Auf diese Weise wird eine systematisch und teleologisch konsistente Einmalerausfassung erreicht.

5. Ergebnis

Wird das Entgelt bei der Veräußerung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus privaten Gründen (Familie/Freundschaft) iSd § 20 Abs 1 Z 2 EStG reduziert, so ist zu differenzieren:

1. Bei einer Veräußerung aus einem Betriebsvermögen liegt eine Entnahme nach § 6 Z 4 EStG vor: Diese löst eine Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen Teilentgelt und Teilwert aus. Nur Grund und Boden kann nach § 6 Z 4 EStG zum Buchwert entnommen werden. Bei Gebäudeentnahmen greift der Teilwert.
2. Werden Grundstücke aus dem Privatvermögen zu einem Teilentgelt veräußert, wird nach § 30 Abs 3 EStG ein Überschuss (vor Kosten und Inflationsabschlag) realisiert, soweit das Entgelt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 30 Abs 3 EStG) übersteigt. Andernfalls ist der privat (Familie/Freundschaft) verursachte Verlust nicht abzugsfähig.
3. Werden Grundstücke aus dem Privatvermögen gegen eine Rente veräußert, so greift § 30 EStG: Sobald die Rentenzahlungen die Anschaffungskosten/Herstellungskosten des

Veräußerers und die Kosten der Mitteilung nach § 30c EStG übersteigen, ist ein Überschuss (vermindert um einen prozentuellen Inflationsabschlag nach § 30 Abs 3 EStG⁸⁾ nach § 30 und § 30a EStG zu erfassen. § 30 EStG zielt auf eine Erfassung aller Mehrerlöse über den Kosten des Veräußerers. Wertsteigerungen von Grundstücken sollen lückenlos erfasst werden. § 29 Z 1 EStG erfasst dagegen bei Gegenleistungsrenten nur die Zinstangente.

4. § 20 Abs 1 Z 4 EStG verankert ein Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen und Unterhaltsaufwendungen und grenzt solche nichtabzugsfähigen Aufwendungen bei Veräußerungen nach der Überwiegensregel ab. Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4 EStG) und Werbungskosten (§ 16 EStG) sind jedoch nur bei einer kausalen und finalen Verknüpfung mit der Einkunftserzielung abzugsfähig. Was bereits mangels kausaler oder finaler Verknüpfung mit der Einkunftserzielung nicht abzugsfähig ist, wird auch nach der Überwiegensregel des § 20 Abs 1 Z 4 EStG nicht abzugsfähig.
5. Das Realisationsprinzip (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB), die Entnahmeregeln des § 6 Z 4 EStG und die Regeln für private Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG verdrängen als *leges speciales* und aus systematischer und teleologischer Sicht die Überwiegensregel nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG.⁹⁾

8) Im Fall fiktiver Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG sind die Rentenzahlungen um 86 % bzw 40 % (Umwidmungsfall) zu vermindern, in diesem Ausmaß jedoch sofort mit Zufluss steuerpflichtig.

9) Anderer Auffassung dagegen das BMF in seiner Information zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort vom 3. 9. 2012, BMF-010203/0402-VI/6/2012, RdW 2012/594, 540 ff sowie SWK 2012/27, 1148 bis 1166.

Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser lehrt am Institut für Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Innsbruck.

Publikationen des Autors:

Steuern – Ein systematischer Grundriss⁹ (2011), sowie weitere Bücher und zahlreiche Artikel in Fachzeitschriften.

MMag. Katharina Daxkobler
Mag. Ina Kerschner
WU

■ ÖStZ 2012/934, 517

Aktuelles zur Einheitsbewertung im Lichte der Rechtsprechung des VfGH

Aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die Anknüpfung an die Einheitswerte hat der VfGH ein Gesetzprüfungsverfahren zu § 6 GrEStG iF BGBl I 2000/142 eingeleitet. Der Beitrag untersucht die Bestimmung anhand der jüngsten Erkenntnisse des VfGH zur Einheitsbewertung. Vor dem Hintergrund dieser Judikatur wird zudem der derzeit vorliegende Ministerialentwurf zur Neuregelung der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz hinterfragt.

1. Das System der Einheitsbewertung

Die Einheitsbewertung geht auf das Reichsbewertungsgesetz 1934¹⁾ zurück, das 1938 in Österreich in Kraft trat.²⁾ Das Wesen

1) Reichsbewertungsgesetz v 16. 10. 1934, RStBl 1934/1291.

2) Abschnitt I der Sechzehnten Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in der Ostmark v 26. 6. 1939, RGBl 1939 IS 1061, deren Bekannt-

machung in Österreich durch Kundmachung des Reichskommissars für die Wiedervereinigung Österreichs mit dem Deutschen Reich, GBIO 1939/860, erfolgte.

3) Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁶ (2011) Rz 841.

Einheitswerte werden nach dem BewG für wirtschaftliche Einheiten⁴⁾ oder Untereinheiten⁵⁾ gesondert festgestellt⁶⁾ und dienen als Grundlage für die Festsetzung verschiedener Abgaben. Sinn und Zweck der Einheitsbewertung sind daher vor allem verwaltungsökonomische Überlegungen.⁷⁾

Gemäß § 20 BewG hat alle neun Jahre eine allgemeine Hauptfeststellung der Einheitswerte stattzufinden. Die letzte Hauptfeststellung erfolgte jedoch am 1. 1. 1973. Danach wurde die gemäß dem BewG im Neun-Jahresrhythmus vorgesehene Hauptfeststellung des Grundvermögens immer wieder durch Bundesgesetz verschoben. Die 1973 festgesetzten Einheitswerte wurden aber ab 1. 1. 1977 um 10 %, ab 1. 1. 1980 um 20 % und ab 1. 1. 1983 um 5 % angehoben.⁸⁾ Seit dem AbgÄG 1991⁹⁾ ist der Zeitpunkt einer Hauptfeststellung gesondert durch Bundesgesetz festzulegen. Zu einer Hauptfeststellung ist es seither jedoch nicht gekommen.¹⁰⁾ Im Ergebnis bedeutet dies, dass für Grundvermögen immer noch die Einheitswerte zum 1. 1. 1973 – pauschal aufgewertet um insgesamt 35 % – maßgebend sind.¹¹⁾ Nur für land- und forstwirtschaftliches Vermögen erfolgten weitere Hauptfeststellungen; bei der letzten Hauptfeststellung zum 1. 1. 2001 wurden aber bloß die Werte der vorangegangenen Hauptfeststellung zum 1. 1. 1988 übernommen. Die nächste – für 1. 1. 2010 vorgesehene – Hauptfeststellung der Einheitswerte land- und forstwirtschaftlichen Vermögens wurde gemäß § 20c BewG bis zum 1. 1. 2014 verschoben.

Durch diese Verschleppung der Wertanpassung haben sich die Einheitswerte von den tatsächlichen Grundstückswerten stark entfernt. Dies führt zu verfassungsrechtlichen Bedenken, die bereits Gegenstand von Gesetzprüfungsverfahren gemäß Art 140 Abs 1 B-VG zur Erbschafts- und Schenkungssteuer,¹²⁾ zur Grundsteuer,¹³⁾ zur Stiftungseinkommensteuer¹⁴⁾ sowie zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz¹⁵⁾ waren. In seinem Beschluss vom 13. 6. 2012, B 35/12-10, hat der VfGH diese Bedenken für die Grunderwerbsteuer aufgegriffen und ein Gesetzprüfungsverfahren zu § 6 GrEStG eingeleitet.

2. VfGH vs Einheitsbewertung

2.1. Die Erbschafts- und Schenkungssteuer

Mit Erkenntnis vom 7. 3. 2007 hob der VfGH in Folge von Bedenken gegen die Einheitsbewertung¹⁶⁾ den Grundtatbestand der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf.¹⁷⁾

Nach Ansicht des VfGH liegt der Sinn und Zweck einer Erbschafts- und Schenkungssteuer darin, den Bereicherungszuwachs zu erfassen, den eine Person durch unentgeltliche Zuwendungen erfährt. Dieser Bereicherungszuwachs ist dabei „gleichmäßig und nach sachlichen Maßstäben“¹⁸⁾ zu erfassen. Da allerdings bei Anwendung des § 19 Abs 2 ErbStG der Grundbesitz mit Werten anzusetzen ist, „die in der Regel, und nicht nur ausnahmsweise, weit unter jenen Werten liegen, die sich auf Grund der [...] am Verkehrswert orientierten Wertbestimmungsregelungen ergeben würden [...] [hängt] die Höhe der Steuerbelastung nicht davon ab [...], was dem einzelnen Erwerber – gemessen an Verkehrswerten – insgesamt zukommt, sondern davon, welcher Art sein Erwerb ist.“¹⁹⁾ Diese „unterschiedliche Belastung der verschiedenen Vermögensarten kann [...] nur insoweit unbedenklich sein, als hiefür jeweils eine besondere sachliche Rechtfertigung besteht.“²⁰⁾ Der VfGH erkannte eine solche für Zwecke des § 19 Abs 2 ErbStG aber nicht.

Die notorische Unterbewertung des Grundvermögens könne zum einen nicht als „das Ergebnis einer bewussten Begünstigungsentscheidung des Gesetzgebers [angesehen werden],²¹⁾ sondern vor allem [als] die Folge des Umstandes, dass die periodische Anpassung der Einheitswerte im Wege von Hauptfeststellungen unterlassen wurde.“²²⁾ Zum anderen könnten verwaltungsökonomische Aspekte die Differenzierungen bei der Bewertung nicht rechtfertigen. Der Gerichtshof anerkennt zwar „dass eine realitätsgerechte Bewertung von Grundbesitz vielfältige Schwierigkeiten aufwirft und eine ‘exakte’ Wertermittlung bei Grundstücken von vornherein ausgeschlossen ist.“²³⁾ Der Gesetzgeber könne daher mit Typisierungen und Schätzungen arbeiten; „Sein Spielraum ist dabei allerdings umso geringer, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind. [...] Es ist dem Gesetzgeber [...] jedenfalls verwehrt, ein Verfahren vorzusehen (oder beizubehalten), das zu zufallsabhängigen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen führt.“²⁴⁾ Nach Auffassung des VfGH findet „die Bedachtnahme auf die Praktikabilität (hier: der Unterlassung von Hauptfeststellungen) [...] ihre Grenze dort, wo jenen Überlegungen, die dagegen sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Überlegungen [...]. Führt die Unterlassung der Hauptfeststellungen dazu, dass die Bewertung des Grundbesitzes jede sachliche Relation zu den für andere Vermögenswerte angeordneten Bewertungsregeln verliert – und dies scheint nach dem Gesagten heute zuzutreffen –, dann dürfte diese Grenze überschritten sein.“²⁵⁾

Dennoch hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 7. 3. 2007²⁶⁾ nicht das System der Einheitsbewertung als solches in Frage gestellt: „gegen besondere, der spezifischen Funktion

4) Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, gewerbliche Betriebe sowie Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören.
5) Grundstücke und Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören.
6) Vgl § 19 BewG und § 185 ff BAO.
7) Vgl insb die Erwägungen des VfGH zur Grundsteuer (6. 10. 2010, B 298/10). Vgl weiters zB Peyerl, Einheitswerte: Konsequenz oder Widerspruch des VfGH? ÖStZ 2008, 338 (340); Canete, Einheitsbewertung bei der Grundsteuer verfassungskonform, SWK 2010, S 958 (S 958).
8) VfSlg 19196/2010.
9) BGBl 1991/695.
10) Vgl Fellner, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793 (794).
11) VfSlg 19196/2010.
12) VfSlg 18093/2007.
13) VfSlg 19196/2010.
14) VfSlg 19335/2011.
15) VfSlg 19487/2011.
16) Gemäß § 19 Abs 2 ErbStG ist für den Erwerb von Todes wegen sowie für Schenkungen unter Lebenden bei inländischem Grundvermögen iSd § 19 Abs 2 ErbStG (inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke) – im Gegensatz zur sonst vorgesehenen Bewertung mit dem Verkehrswert – der dreifache Einheitswert maßgebend.
17) VfSlg 18093/2007.

18) VfSlg 18093/2007.

19) VfSlg 18093/2007.

20) VfSlg 18093/2007.

21) Es fällt auf, dass der VfGH das Vorbringen der Bundesregierung, wonach die Einheitsbewertung begünstigende Zwecke verfolge, mit dem Argument abweist, dass dem Gesetzgeber keine bewusste Begünstigungsentscheidung unterstellt werden könne. Dass der VfGH im Rahmen der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Einheitsbewertung – nicht nur im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer – der Absicht des Gesetzgebers eine derartige Relevanz beimisst, steht in einem gewissen Widerspruch zu seiner sonstigen Rechtsprechung zum Gleichheitssatz, wonach es vielmehr auf den objektiven Gehalt einer Regelung ankommen soll (vgl zB Doralt/Ruppe Steuerrecht⁶⁾, Band II (2011) Rz 57 mVa VfSlg 10.365/1985).

22) VfSlg 18093/2007.

23) VfSlg 18093/2007.

24) VfSlg 18093/2007.

25) VfSlg 18093/2007.

26) VfSlg 18093/2007.

und Qualität des Grundbesitzes Rechnung tragende Bewertungsregeln [bestehen] an sich keine verfassungsrechtlichen Bedenken.“²⁷⁾ Der VfGH hat jedoch auf die Grenzen aufmerksam gemacht, die verwaltungsökonomischen Überlegungen gezogen sind. Nach Ansicht des VfGH sind daher „durch den jahrzehntelangen Verzicht auf die Hauptfeststellungen die Bemessungsgrundlagen des Grundbesitzes [...] für eine sachgerechte Erhebung der Erbschaftssteuer nicht (mehr) geeignet“.²⁸⁾

2.2. Die Grundsteuer

In seinem Erkenntnis vom 6. 10. 2010 kam der VfGH zum Ergebnis, dass die Anknüpfung der Grundsteuer an Einheitswerte²⁹⁾ „im Hinblick auf die damit unzweifelhaft erreichte Verwaltungsentlastung (noch) verfassungsrechtlich unbedenklich ist“.³⁰⁾

Zwar machte der VfGH darauf aufmerksam, dass „die Grundsteuer – ebenso wie alle anderen an Einheitswerte von Grundbesitz anknüpfenden Abgaben – jeweils von einer Bemessungsgrundlage erhoben wird, die in aller Regel weder dem Verkehrswert entspricht noch jenem Wert, der bei ordnungsgemäßer Weiterführung der bewertungsrechtlich vorgesehenen Hauptfeststellungen als Einheitswert ermittelt worden wäre.“³¹⁾ Wie bereits in seinem Erkenntnis zur Erbschafts- und Schenkungssteuer³²⁾ stellte der VfGH ebenfalls fest, dass „die regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet ist und dass sich daraus unsachliche Belastungsdiskrepanzen zwischen den Eigentümern von Grundstücken ergeben (können).“³³⁾ Im Gegensatz zur Erbschaftssteuer käme es aber im Fall der Grundsteuer „nicht zu Belastungsunterschieden zwischen den Eigentümern von Grundvermögen und solchen von anderen Vermögenswerten.“³⁴⁾ Während es bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu „Verzerrungen dadurch [komme], dass Schulden und Lasten zum Nominalbetrag abgezogen werden“, läge dieses Problem bei der Grundsteuer nicht vor, weil hier „ein solcher Abzug überhaupt nicht in Betracht kommt.“³⁵⁾ Auch die Ungleichbehandlung im Verhältnis zu ausländischen Grundstücken, die im Fall der Erbschaftssteuer eine Rolle gespielt hat [...], hat bei der Grundsteuer [...] keine Bedeutung.“³⁶⁾ Außerdem würde das „Unterbleiben der Hauptfeststellungen im Zeitablauf [...] typischerweise zu einer steuerlichen Entlastung der betroffenen Grundeigentümer führen, die sich lediglich angesichts regionaler oder auch individueller Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke auf die Steuerpflichtigen nicht gleichmäßig auswirkt.“³⁷⁾ Diese unterschiedlichen steuerlichen Entlastungswirkungen seien zudem „absolut wie relativ geringfügig“.³⁸⁾

27) VfSlg 18093/2007.

28) VfSlg 18093/2007.

29) Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz iSd § 1 GrStG. Bemessungsgrundlage ist der maßgebende Einheitswert des Steuergegenstands (§ 12 GrStG).

30) VfSlg 19196/2010.

31) VfSlg 19196/2010.

32) VfSlg 18093/2007; vgl ausführlich 2.1.

33) VfSlg 19196/2010.

34) Der VfGH erachtet es als im rechtspolitischen Spielraum des Steuergesetzgebers gelegen, dass Grundbesitz einer speziellen Vermögensteuer unterworfen wird, während andere Vermögenswerte keiner vergleichbaren Steuer unterliegen; vgl VfSlg 19196/2010.

35) Auch die Ausgestaltung der Grundsteuer als Objektsteuer, welche die persönlichen Verhältnisse des Grundbesitzers nicht berücksichtigt, liegt nach Ansicht des VfGH im Spielraum des Steuergesetzgebers; VfSlg 19196/2010.

36) VfSlg 19196/2010.

37) VfSlg 19196/2010.

38) VfSlg 19196/2010.

2.3. Die Stiftungseingangssteuer

Mit Erkenntnis vom 2. 3. 2011 hob der VfGH den letzten Satz des § 1 Abs 5 StiftEStG idF BGBl I 2008/85, wonach die Bewertungsvorschriften des § 19 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz – und somit auch die Einheitsbewertung für Grundvermögen – maßgeblich waren, als verfassungswidrig auf.³⁹⁾ Als Reaktion darauf unterwarf der Gesetzgeber mit dem BBG 2012⁴⁰⁾ Grundstückserwerbe durch in- und ausländische Stiftungen dem GrEStG.⁴¹⁾

Anders als bei der Grundsteuer⁴²⁾ „geht es bei der Stiftungseingangssteuer nicht um eine Besteuerung bloß von Grundstücken oder Grundstückserwerben. Der Steuer unterliegt vielmehr – vergleichbar der (früheren) Erbschafts- und Schenkungssteuer – das gesamte einer Privatstiftung oder einer vergleichbaren Vermögensmasse zugewendete Vermögen.“⁴³⁾ Wie schon bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer kommt es in diesem Fall zu dem „Effekt, dass die Höhe der Steuerbelastung nicht davon abhängt, was dem Vermögensträger – gemessen an Verkehrswerten – insgesamt zugewendet wird, sondern davon, welcher Art sein Erwerb ist: Bei gleichem Verkehrswert hat eine Privatstiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse, die Grundbesitz erwirbt, im Hinblick auf die notorische Unterbewertung, die sich als Folge des Anknüpfens an die historischen Einheitswerte ergibt, in der Regel lediglich einen Bruchteil jener Bemessungsgrundlage anzusetzen, die im Fall einer steuerpflichtigen Zuwendung von Unternehmensanteilen, Wertpapieren oder Bargeld zur Anwendung kommt.“⁴⁴⁾

Für diese bemessungsrechtliche Differenzierung sah der VfGH keinen sachlichen Rechtfertigungsgrund, denn es könne „nicht davon die Rede sein, dass die Stiftungseingangssteuer derart geringfügig ist, dass Verzerrungen in der Bewertung des zugewendeten Vermögens noch hingenommen werden könnten. Zum einen erreichen gerade Zuwendungen an Stiftungen [...] im Regelfall Dimensionen, bei denen ein Steuersatz von 2,5 vH eine absolut gewichtige Steuerbelastung nach sich ziehen kann und Verzerrungen im Bereich der Bewertung daher ins Gewicht fallen dürften.“⁴⁵⁾ Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass „die Stiftungseingangssteuer nicht durch einen progressiven Tarif verstärkt wird [...] [und] die Belastung [...] unter den Steuersätzen der vormaligen Erbschafts- und Schenkungssteuer liegt.“⁴⁶⁾ Zum anderen könnten auch verwaltungsökonomische Gründe die „Verzerrungen in der Bewertung des zugewendeten Vermögens“ nicht rechtfertigen.⁴⁷⁾ „Bei der Gründung von Privatstiftungen oder bei Nachstiftungen handelt es sich nicht um Phänomene des Massensteuerrechts, sondern [...] um eine geringe Zahl von Fällen. Dabei geht es in der Regel um komplexe Vorgänge, die zumeist auf langen Vorerhebungen beruhen und von einer fundierten Analyse und Beratung begleitet sind. Auch die Bemessung der Stiftungseingangssteuer erfordert dabei umfangreiche Erhebungen und Bewertungsvorgänge, speziell wenn es um die Einbringung von Unternehmensbeteiligungen

39) VfSlg 19335/2011.

40) BGBl I 2011/112.

41) Für Stiftungen wurde zusätzlich in § 7 Abs 2 GrEStG anstelle des bisherigen Grunderwerbsteueräquivalents im StiftEG ein Stiftungseingangssteueräquivalent im GrEStG eingeführt; dazu ausführlich *Gunacker-Slawisch*, Verfassungswidrigkeit der grundstücksbezogenen Einheitsbewertung im Stiftungseingangssteuergesetz und im Gerichtsgebührengesetz, NZ 2012, 97 (100 f).

42) Dazu VfSlg 19196/2010; vgl bereits 2.2.

43) VfSlg 19335/2011.

44) VfSlg 19335/2011.

45) VfSlg 19156/2010.

46) VfSlg 19335/2011.

47) VfSlg 19335/2011.

oder Wertpapieren geht. Dass in diesem Zusammenhang eine ins Gewicht fallende Verwaltungsvereinfachung erzielt wird, weil an Stelle des in der Regel aus anderen Gründen bereits ermittelten bzw. bekannten Verkehrswertes des zugewendeten Grundstückes der (dreifache) Einheitswert herangezogen wird, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.⁴⁴⁸⁾ Letztlich erkannte der VfGH auch keinen Hinweis dafür, „dass mit der Heranziehung der Einheitswerte die Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen gefördert werden soll.“⁴⁴⁹⁾ An der Verfassungswidrigkeit der Stiftungseingangssteuer änderte nach Ansicht des VfGH auch die Tatsache nichts, dass der Gesetzgeber seine Regelung in Kenntnis der Judikatur zur Erbschafts- und Schenkungssteuer⁵⁰⁾ „und somit in vollem Bewusstsein der verfassungsrechtlichen Problematik getroffen hat.“⁵¹⁾

2.4. Die Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz

Mit Erkenntnis vom 21. 9. 2011 hob der VfGH die Abs 1 und 1a des § 26 GGG idF BGBl I 2001/131, wonach für die Berechnung der Eintragungsgebühr an die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage anzuknüpfen ist, mit Wirkung zum 1. 1. 2013 als verfassungswidrig auf.⁵²⁾

Bei einer Gebühr – als Abgabe für die konkrete Inanspruchnahme einer staatlichen Leistung – stellt sich zunächst die Frage, ob das Abstellen auf den Wert eines Rechts – anstelle der verursachten Kosten – überhaupt zulässig ist. Nach Ansicht des VfGH begegnet eine Berücksichtigung des Nutzens der Eintragung – somit ein Abstellen auf den Wert des eingetragenen Rechts – „im Bereich von Gerichtsgebühren keinen verfassungsrechtlichen Bedenken“, sofern für Grundbuchseintragungen „bei gleichem Wert des Rechtes (= Grundstückes) [nicht] ganz unterschiedliche Gebühren bzw. [nicht] trotz wesentlich unterschiedlicher Werte gleich hohe Gebühren anfielen.“⁵³⁾ Letzteres ist aber die Konsequenz daraus, dass bei der Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr bei entgeltlichen Grundstückserwerben auf den Wert der Gegenleistung abgestellt wird, während bei unentgeltlichen Erwerben der dreifache Einheitswert herangezogen wird, der „inzwischen als Zufallsgröße anzusehen ist und mit dem aktuellen Grundstückswert, wie immer man ihn berechnet, nichts mehr zu tun hat.“⁵⁴⁾ Diese Differenzierung ist nach Ansicht des VfGH mit dem Belastungskonzept der Gerichtsgebühr trotz deren Geringfügigkeit von 1 % nicht vereinbar.⁵⁵⁾

Der VfGH sah die Bewertung unentgeltlicher Grundstücksübertragungen mit dem Einheitswert nicht dadurch gerechtfertigt, dass auf diese Weise Grundstücksübertragungen im Familienverband, die häufig mit Nutzungsvorbehalten oder sonstigen Belastungen und Auflagen verbunden sind, begünstigt wären. Zum einen würden Belastungen und Auflagen bei Erwerben von Todes wegen nicht der Regelfall sein; zum anderen sehe § 26 Abs 1 GGG die Nichtberücksichtigung Grunderwerbsteuerrechtlicher Begünstigungen bei der Eintragungsgebühr ausdrücklich vor.⁵⁶⁾ Ähnlich wie der VfGH bereits für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungssteuer⁵⁷⁾ festgestellt hatte, war

es außerdem „keineswegs die Absicht des Gesetzgebers des GGG, durch Anknüpfen an Einheitswerte bei unentgeltlichen Grundstückserwerben den (typischerweise) geringeren Nutzen solcher Erwerbe zu berücksichtigen. Beabsichtigt war vielmehr die Heranziehung einer Bemessungsgrundlage, die in etwa dem Wert des Grundstückes entspricht, wie er typischerweise bei entgeltlichen Erwerben durch den Wert der Gegenleistung zum Ausdruck kommt.“⁵⁸⁾ Das Abstellen auf die Einheitswerte war somit „weder seinerzeit als Begünstigung gedacht noch ist sie heute – im Hinblick auf die unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke seit der letzten Hauptfeststellung – in der Lage, eine allfällige Begünstigung sachgerecht umzusetzen.“⁵⁹⁾ Weiters lehnte der VfGH auch das Ziel der Verwaltungsökonomie als sachlichen Rechtfertigungsgrund für die Anknüpfung der Eintragungsgebühr an die Einheitsbewertung ab. Zwar würde eine „individuelle Wertermittlung durch Sachverständige für Zwecke der Ermittlung der Eintragungsgebühr in vielen Fällen unverhältnismäßige Kosten verursachen [...]. Damit ist aber nicht dargetan, dass es nicht verwaltungswirtschaftlich vertretbare Bemessungsverfahren gibt, [...] die mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden können.“⁶⁰⁾ Schließlich rechtfertigt nach Ansicht des VfGH auch „der Umstand, dass [selbst] Grundstückssachverständige [...] bei der Liegenschaftsbewertung zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen können, [...] nicht die Anknüpfung an Einheitswerte, die mit den heutigen Wertverhältnissen nichts zu tun haben.“⁶¹⁾ Der VfGH räumt zwar ein, dass das System der Einheitsbewertung „gerade den Sinn [hat], die Wertermittlung von Liegenschaften auf eine objektive, von der Abgabebemessung losgelöste Grundlage zu stellen und die ad-hoc-Bewertung durch Sachverständige zu vermeiden.“⁶²⁾ Insofern kann man dem VfGH unterstellen, bis zu einem gewissen Grad dem System der Einheitsbewertung sogar Vorrang gegenüber einer Wertermittlung im Einzelfall durch Grundstückssachverständige einzuräumen. „Wenn der Gesetzgeber dieses vernünftige System [der Bewertung auf Grundlage entsprechend aktueller Einheitswerte jedoch] verlässt und auf seine Fortführung verzichtet, ist es seine Aufgabe, für Ersatzbemessungsgrundlagen zu sorgen, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen.“⁶³⁾

3. Die Grunderwerbsteuer auf dem Prüfstand des VfGH

3.1. Die Einheitsbewertung im Grunderwerbsteuergesetz

Vor dem Hintergrund dieser jüngsten Erkenntnisse des VfGH ist auch die Anknüpfung an Einheitswerte im Rahmen der Grunderwerbsteuer verfassungsrechtlich bedenklich.⁶⁴⁾ Grundsätzlich ist zwar bei Erwerbsvorgängen iSd § 1 GrEStG die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.⁶⁵⁾ Diesem Heranziehen des Werts der Gegenleistung als „Regelbemessungsgrundlage“ für die Grunderwerbsteuer liegt

48) VfSlg 19335/2011.

49) VfSlg 19335/2011.

50) VfSlg 18093/2007.

51) VfSlg 19335/2011.

52) VfSlg 19487/2011.

53) VfSlg 19487/2011.

54) VfSlg 19487/2011.

55) Vgl VfSlg 19487/2011.

56) Vgl VfSlg 19487/2011.

57) VfSlg 18093/2007.

58) VfSlg 19487/2011.

59) VfSlg 19487/2011.

60) VfSlg 19487/2011.

61) VfSlg 19487/2011.

62) VfSlg 19487/2011.

63) VfSlg 19487/2011.

64) Vgl zB Achatz/Kirchmayr, Aus für die niedrige Einheitsbewertung? taxlex 2006, 341 (341); Fellner, Zweifelsfragen zur Grunderwerbsteuerrechtlichen Behandlung von unentgeltlichen Betriebsübertragungen, SWK 2008, S 159 (S 159 ff); Peyerl, Eintragungsgebühr für das Grundbuch verfassungswidrig, SWK 2011, S 217 (S 217 ff).

65) Vgl § 4 Abs 1 GrEStG.

dabei „die – plausible – Überlegung zugrunde, dass der Wert der Gegenleistung im typischen Fall dem aktuellen gemeinen Wert des Grundstückes entspricht.“⁶⁶⁾ Liegt allerdings ein Erwerbsvorgang iSd § 4 Abs 2 GrEStG vor, so ist der Wert des Grundstückes heranzuziehen.⁶⁷⁾ Als Wert des Grundstückes ist hierbei gemäß § 6 GrEStG bei Erwerbsvorgängen iSd § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG der Einheitswert anzusetzen; in den anderen Fällen des § 4 Abs 2 GrEStG ist der dreifache Einheitswert maßgeblich. Kann der StPfl jedoch nachweisen, dass der Wert des Grundstückes geringer ist als der dreifache Einheitswert, so ist dieser niedrigere Wert heranzuziehen.⁶⁸⁾

Die primäre Anknüpfung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage an den Wert der Gegenleistung hat ihren Ursprung im reichsdeutschen Grunderwerbsteuergesetz.⁶⁹⁾ Die ursprünglich vorgesehene Berechnung der Steuer nach dem gemeinen Wert hatte zu praktischen Schwierigkeiten geführt,⁷⁰⁾ weshalb mit dem Grunderwerbsteuergesetz 1930 die Einheitswerte für die Wertermittlung herangezogen wurden.⁷¹⁾ Da der Grunderwerbsteuer aber aktuelle Werte zu Grunde liegen sollten, sah das Grunderwerbsteuergesetz 1940 lediglich in den Fällen, in denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln war, die Bemessung mit dem Einheitswert vor.⁷²⁾ Sonst war der Wert der Gegenleistung, der wegen des typischerweise vorhandenen Interessengegensatzes zwischen den an der Transaktion beteiligten Parteien dem gemeinen Wert nahe kommen sollte, maßgeblich.⁷³⁾ Diese Bewertungsmaßstäbe wurden in das österreichische Grunderwerbsteuergesetz übernommen und sind bis zur Gegenwart beibehalten worden.⁷⁴⁾

Aufgrund der seit Jahrzehnten unterlassenen Fortschreibung oder Neufeststellung der Einheitswerte⁷⁵⁾ führt die Bemessung der Grunderwerbsteuer – einerseits nach dem Wert der Gegenleistung, andererseits nach dem (einfachen oder dreifachen) Einheitswert – zu einer differenzierten Behandlung von verschiedenen Arten des Grundstückserwerbs. Die Höhe der Grunderwerbsteuer hängt somit davon ab, ob ein Erwerbsvorgang unter § 4 Abs 1 GrEStG oder unter § 4 Abs 2 GrEStG zu subsumieren ist.⁷⁶⁾

3.2. Der Anlassfall des Gesetzprüfungsverfahrens zu § 6 GrEStG

Der VfGH nahm folgenden Fall zum Anlass, um ein Gesetzprüfungsverfahren zu § 6 GrEStG idF BGBl I 2000/142 einzuleiten:⁷⁷⁾

66) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

67) § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG regelt Übertragungen von Grundvermögen, bei denen „eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes“. Weiters ist der Wert des Grundstückes maßgeblich, wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an bestimmte Angehörige des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird (Z 2); bei der Anteilsvereinigung oder der Übergabe aller Anteile einer Gesellschaft (Z 3) sowie bei Erwerben von Todes wegen (Z 4).

68) Vgl § 6 Abs 1 lit b GrEStG.

69) GrEStG v 29. 3. 1940 (RGrBl I, 585).

70) Vgl die Begründung zum GrEStG 1940, RSBl 1940, 377 (404), wonach die Feststellung des gemeinen Werts den Steuerbehörden erhebliche Mehrarbeit verursachte. Die Auffassung darüber, welcher Wertbetrag als gemeiner Wert zugrunde zu legen war, ging zwischen den Steuerbehörden und den Steuerschuldnern oft erheblich auseinander. Die Zahl der Rechtsmittel war infolgedessen recht hoch.

71) Vgl VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

72) Vgl Takacs, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) § 4, Rz 1.2.; Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz¹⁰ (2009) Einleitung, Rz 1 ff.

73) Vgl die Erwägungen des VfGH in seinem Beschluss vom 13. 6. 2012, B 35/12-10.

74) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

75) Vgl bereits 1.

76) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

77) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

Zwei Kapitalgesellschaften mieteten eine in Wiener Neustadt gelegene Liegenschaft. Der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietvertrag räumte den beiden Gesellschaften das Recht ein, auf der Liegenschaft ein Bauwerk als Superädifikat zu errichten. In einer späteren Vereinbarung wurden die Mieter dazu berechtigt, das Bestandsobjekt unter bestimmten Bedingungen weiterzugeben. Dieses Weitergaberecht sollte auch dem ersten und zweiten Nachmieter zustehen. Mit Vereinbarung über die Abtretung des Mietrechts vom 16. 10. 2001 übertrugen die beiden Gesellschaften ihr Mietrecht – „samt Superädifikat“ – an die beschwerdeführende Gesellschaft gegen Bezahlung einer Investitionsabläse von ATS 300.000,- (zuzüglich 20 % USt). Hierfür setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien zunächst Grunderwerbsteuer – unter Zugrundelegung der Investitionsabläse als Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG) – mit EUR 915,68 fest. Nach finanzbehördlichen Ermittlungen hatte der Investitionsabläsebetrag jedoch nicht die Übertragung des Superädifikats betroffen. Da das Superädifikat vielmehr ohne Gegenleistung übergeben worden war, wurde die Grunderwerbsteuer nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG idF BGBl I 2000/142 unter Zugrundelegung des dreifachen Einheitswerts des Gebäudes (235.896,03 €) mit 8.256,36 € neu festgesetzt. Die Ansicht des Finanzamts wurde vom UFS in der Berufungsentscheidung vom 29. 11. 2011, RV/2440-W/07, bestätigt. In der dagegen erhobenen Beschwerde an den VfGH rügt die beschwerdeführende Gesellschaft die Verletzung in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten und bestreitet die Verwirklichung eines Grunderwerbsteuerlichen Tatbestands. Selbst im Falle des Vorliegens eines Grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgangs sei aber nicht der dreifache Einheitswert, sondern gemäß § 6 Abs 1 GrEStG der gemeine Wert des Gebäudes als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzen. Dem Anlassfall liegt nämlich die seltenere Konstellation zu Grunde, in welcher der behauptete gemeine Wert des Gebäudes weniger als der dreifache Einheitswert ausmacht. In den allermeisten Fällen wird die Heranziehung des – typischerweise deutlich niedrigeren – dreifachen Einheitswerts demgegenüber eine faktische Begünstigung für den StPfl sein.

3.3. Der Beschluss des VfGH vom 13. 6. 2012, B 35/12-10

Sofern – entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft – im gegenständlichen Sachverhalt davon auszugehen ist, dass ein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang verwirklicht wurde,⁷⁸⁾ stellt sich als nächstes die Frage nach der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Im Falle des § 4 Abs 1 GrEStG – dies betrifft insbesondere den typischen Grundstückskauf – wäre die Höhe der Gegenleistung zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn die Gegenleistung in Sachwerten besteht. Nach Ansicht des VfGH spricht nichts dagegen, dass „eine Steuer, deren Zweck die Belastung des Rechtserwerbs an Grundstücken ist, sich bemessungsrechtlich am Wert des Grundstückes orientiert und diesen Wert im Fall eines entgeltlichen Erwerbes aus dem Wert der tatsächlichen Gegenleistung ableitet. Der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass der (gemeine) Wert eines Grundstückes am verlässlichsten durch den

78) Vgl UFS 29. 11. 2011, RV/2440-W/07, wonach mit der Übertragung des Gebäudes auf fremden Boden (§ 2 Abs 2 GrEStG) der Grunderwerbsteuerrechtliche Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG verwirklicht wurde.

Wert der Gegenleistung zum Ausdruck gebracht wird.“⁷⁹⁾ Da im konkreten Fall das Superädifikat aber ohne Gegenleistung übergeben wurde, ist der Sachverhalt unter § 4 Abs 2 GrEStG zu subsumieren. Für die Belastung mit Grunderwerbsteuer kommt es somit auf den Wert des Grundstücks an, wobei der dreifache Einheitswert maßgeblich ist. Nach Ansicht des VfGH ist es dabei unsachlich oder bedarf einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, wenn „die (Ersatz) Bemessungsgrundlage nicht (annähernd) dem gemeinen Wert des Grundstückes, also der erwartbaren Gegenleistung, entspricht.“⁸⁰⁾ In seinem Beschluss vom 13. 6. 2012, B 35/12-10, äußert der VfGH daher verfassungsrechtliche Bedenken „im Hinblick auf die seit Jahrzehnten unterlassene Fortschreibung bzw. Neufeststellung der Einheitswerte.“ Diese führe „zu einer differenzierten Behandlung von verschiedenen Arten des Grundstückserwerbes [...], für die eine sachliche Rechtfertigung zu fehlen scheint.“⁸¹⁾

In seinem Beschluss vom 13. 6. 2012, B 35/12-10, räumt der VfGH – wie auch schon in den vorangegangenen Entscheidungen zur Einheitsbewertung⁸²⁾ – einmal mehr ein, dass eine Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers als sachliche Rechtfertigung für die differenzierte Behandlung verschiedener Grundstückserwerbe in Frage käme. Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, im Grunderwerbsteuerrecht „differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen, somit etwa unentgeltliche Grundstückserwerbe im Familienverband anders und günstiger zu behandeln als entgeltliche Erwerbe zwischen Fremden.“⁸³⁾ Die historische Entwicklung⁸⁴⁾ der Einheitsbewertung für die Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage lasse jedoch nicht auf eine Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers schließen, dem es vielmehr darum gegangen sei, mit dem Einheitswert eine gleichwertige Ersatzbemessungsgrundlage für einen nicht vorhandenen Wert der Gegenleistung zu schaffen.⁸⁵⁾

Die Argumentation des VfGH ist im Lichte seiner jüngsten Erkenntnisse zur Einheitsbewertung nur konsequent. Auch in seinem Erkenntnis vom 21. 9. 2011 zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz⁸⁶⁾ – die auf die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage abstellt – erkannte der VfGH, dass die „Anknüpfung an die Einheitswerte [...] weder seinerzeit als Begünstigung gedacht [war] noch [...] heute – im Hinblick auf die unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke seit der letzten Hauptfeststellung – in der Lage [ist], eine allfällige Begünstigung sachgerecht umzusetzen.“⁸⁷⁾ Beabsichtigt sei vielmehr die Heranziehung einer Bemessungsgrundlage gewesen, die in etwa dem Wert des Grundstücks entspricht, wie er typischerweise bei entgeltlichen Erwerben durch den Wert der Gegenleistung zum Ausdruck kommt.⁸⁸⁾ Anders als bei der Grunderwerbsteuer führte die Anknüpfung an den Einheitswert bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer naturgemäß zwar nicht zu einer Differenzierung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsgeschäften; vielmehr wurde – bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften – zwischen unterschiedlichen

Vermögensarten differenziert. Dennoch lassen sich auch die Ausführungen des VfGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, wonach die „Unterbewertung des Grundbesitzes nicht das Ergebnis einer bewussten Begünstigungsentscheidung des Gesetzgebers ist, sondern vor allem die Folge des Umstandes, dass die periodische Anpassung der Einheitswerte im Wege von Hauptfeststellungen unterlassen wurde“,⁸⁹⁾ auf die Grunderwerbsteuer übertragen. In diesem Sinne erkannte der VfGH auch bei der Stiftungseinkommensteuer keinen Hinweis dafür, „dass mit der Heranziehung der Einheitswerte die Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen gefördert werden soll.“⁹⁰⁾ Der VfGH lehnt somit in stRsp die Annahme einer Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers durch ein Heranziehen von Einheitswerten ab.

Auch die Rechtsentwicklung des Grunderwerbsteuergesetzes spricht dafür, dass schlichtweg praktische Schwierigkeiten bei der Ermittlung des gemeinen Werts zur Einführung der Einheitsbewertung im Jahr 1930 geführt hatten.⁹¹⁾ Ziel der Einheitsbewertung war somit eine Annäherung an den gemeinen Wert, weshalb dem historischen Gesetzgeber keine Begünstigungsabsicht unterstellt werden kann. Der Gesetzgeber kann sich allenfalls das – erst im Laufe der Zeit – durch Auseinanderklaffen von gemeinen Werten und Einheitswerten entstandene Begünstigungspotential zu Nutze gemacht haben, um bestimmte Grunderwerbe zu begünstigen. Eine geringere Besteuerung zB von unentgeltlichen im Vergleich zu entgeltlichen Übertragungen könnte dabei mit einem typischen Mangel an liquiden Mittel bei unentgeltlichen Übertragungen gerechtfertigt werden.⁹²⁾ Demgegenüber könnte die nunmehr gegebene Diskrepanz zwischen gemeinen Werten und Einheitswerten aber auch weniger auf begünstigenden Überlegungen denn auf Verwaltungs- und Kostengründen beruhen.⁹³⁾ Wie *Gunacker* zutreffend feststellt, ist die Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert zudem nicht nur bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften, sondern auch bei entgeltlichen Erwerben – wie etwa der Anteilsvereinigung iSd § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG – vorgesehen. Gegen eine – hinzugetretene – Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers spricht außerdem, dass nach dem SchenkMG 2008⁹⁴⁾ die Grunderwerbsteuer auch in jenen Fällen vom dreifachen Einheitswert zu berechnen ist, in denen „die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstücks“. ⁹⁵⁾ Wäre die Einheitsbewertung – nachträglich – tatsächlich als Begünstigung gedacht, so hätte der Gesetzgeber nicht mehr für den Fall vorgesorgt, in welchem die Gegenleistung unter dem dreifachen Einheitswert liegt.⁹⁶⁾ Daran ändert auch nichts, dass der Gesetzgeber – innerhalb der Erwerbsvorgänge des § 4 Abs 2 GrEStG – die Begünstigung geschaffen hat, durch die land- und forstwirtschaftliche Grundstücke mit dem einfachen – statt mit dem dreifachen – Einheitswert zu bemessen sind. Hier ergibt sich die Besserstellung des § 4 Abs 2 Z 2 GrEStG im Verhältnis zu den anderen Erwerbsvor-

79) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

80) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

81) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

82) Vgl ausführlich 2.

83) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

84) Dazu bereits 3.1.

85) Vgl VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

86) VfSlg 19487/2011.

87) VfSlg 19487/2011.

88) Vgl VfSlg 19487/2011.

89) VfSlg 18093/2007.

90) VfSlg 19335/2011.

91) Vgl 3.1.

92) Vgl *Gunacker-Slawitsch*, NZ 2012, 102 f.

93) VfSlg 19487/2011.

94) BGBl I 2008/85.

95) ZB bei der Zwangsversteigerung einer Liegenschaft, wenn das erzielte Meistbot hinter dem dreifachen Einheitswert des Grundstücks zurückbleibt; vgl *Gunacker-Slawitsch*, NZ 2012, 103 (Fn 31).

96) Vgl *Gunacker-Slawitsch*, NZ 2012, 103 mit Verweis auf UFS 19. 5. 2010, RV/3102-W/09: Damit wurde eine Mindestbemessungsgrundlage iHd dreifachen Einheitswerts eingeführt; dazu *Taucher*, Abgabenrechtliche Judikatur des UFS, VwGH, VfGH und EuGH (VIII/09-IX/10), NZ 2011, 66 (73). Vgl auch VfSlg 19487/2011 zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz.

gängen des § 4 Abs 2 GrEStG nämlich nicht aus der Einheitsbewertung an sich. Ebenso hätte der Gesetzgeber schließlich auch im Rahmen einer Bemessung der Grunderwerbsteuer auf Grundlage des gemeinen Werts eine Begünstigung schaffen können; etwa durch eine Heranziehung bloß eines Drittels des gemeinen Werts. Insofern könnte zwar in der Differenzierung innerhalb des § 4 Abs 2 GrEStG – nicht aber in der Einheitsbewertung selbst – eine Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers zum Ausdruck kommen. Der VfGH gesteht es dem Gesetzgeber ausdrücklich zu, „differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen“. ⁹⁷⁾ Allerdings dürfen solche Differenzierungen nur dann sachgerecht erfolgen, wenn sie auch auf einer sachgerecht ermittelten Bemessungsgrundlage – und nicht auf den überholten, weitgehend als Zufallswerten anzusehenden Einheitswerten – beruhen. ⁹⁸⁾ Dies entspricht dem Erkenntnis des VfGH vom 21. 9. 2011 zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz, ⁹⁹⁾ wonach „der (dreifache) Einheitswert gegenwärtig in keinem auch nur einigermaßen vorhersehbaren Verhältnis zum Verkehrswert steht. Ein solcher Wert ist aber dann auch von vornherein ungeeignet, eine allfällige unterschiedliche Nutzensituation unentgeltlicher Erwerbe abzubilden.“ ¹⁰⁰⁾ In diesem Sinne weist der VfGH in seinem Beschluss vom 13. 6. 2012 ¹⁰¹⁾ explizit darauf hin, dass neben der durch die Bewertungsmaßstäbe der Grunderwerbsteuer herbeigeführten Differenzierung von verschiedenen Arten des Grundstückserwerbs, „das Abstellen auf überholte Einheitswerte auch [innerhalb der von § 4 Abs 2 GrEStG erfassten Vorgänge] zu problematischen Verzerrungen zwischen den Liegenschaftsbesitzern zu führen scheint, weil dann die regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet ist und Personen, die Grundstücke mit ganz unterschiedlich hohen Verkehrswerten erwerben, im Hinblick auf die veralteten Bemessungsgrundlagen möglicherweise gleich belastet werden, bzw. Personen, die Grundstücke mit gleichem Verkehrswert erwerben, unterschiedlich belastet werden.“ ¹⁰²⁾ Im Ergebnis ist daher eine Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers als sachliche Rechtfertigung für die differenzierte Behandlung verschiedener Grundstückserwerbe abzulehnen.

Nach dem Beschluss des VfGH vom 13. 6. 2012 ist im Gesetzprüfungsverfahren zu untersuchen, „welche Bedeutung [...] dem Umstand zukommt, dass die Anknüpfung an die Einheitswerte offensichtlich im Interesse der Verwaltungsökonomie liegt“. ¹⁰³⁾ Der VfGH lässt dadurch bereits erkennen, dass ein Rechtfertigungsgrund für die differenzierte Behandlung verschiedener Grundstückserwerbe offenbar nur in der verwaltungsvereinfachenden Wirkung der Einheitsbewertung erblickt werden kann. ¹⁰⁴⁾ Die Absicht, einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, bildet nach stRsp des VfGH ein aus der Sicht des Gleichheitssatzes anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers für Differenzierungen. ¹⁰⁵⁾ Allerdings vermögen „verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung zu rechtfertigen [...]; es muss ein angemessenes Verhältnis

zu den in Kaufgenommenen Rechtsfolgen eingehalten werden [...] und die Bedachtnahme auf die Praktikabilität [...] findet ihre Grenze dort, wo jenen Überlegungen, die dagegen sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Überlegungen.“ ¹⁰⁶⁾ Der Grenzziehung zwischen verwaltungsökonomisch gerechtfertigten Differenzierungen einerseits und unsachlichen Ungleichbehandlungen andererseits liegt somit eine Wertungsfrage zu Grunde, die der VfGH unter Berücksichtigung der Besonderheiten jeder Norm einzeln zu beurteilen hat.

Bei der Heranziehung veralteter Einheitswerte zur Bewertung des Grundbesitzes im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer sah der VfGH „diese Grenze überschritten“, da „die Unterlassung der Hauptfeststellungen dazu [führt], dass die Bewertung des Grundbesitzes jede sachliche Relation zu den für andere Vermögenswerte angeordneten Bewertungsregeln verliert.“ ¹⁰⁷⁾ Dem Gesetzgeber sei es nämlich „jedenfalls verwehrt, ein Verfahren vorzusehen (oder beizubehalten), das zu zufallsabhängigen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen führt.“ ¹⁰⁸⁾ Bei der Beurteilung der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer lehnte der VfGH das Abstellen auf verwaltungsökonomische Überlegungen – aufgrund der geringen Anzahl von Verfahren, auf welche die Stiftungseingangssteuer anzuwenden ist – bereits von vornherein ab: „Bei der Gründung von Privatstiftungen oder bei Nachstiftungen handelt es sich nicht um Phänomene des Massensteuerrechts. [...] Dass in diesem Zusammenhang eine ins Gewicht fallende Verwaltungsvereinfachung erzielt wird, weil an Stelle des in der Regel aus anderen Gründen bereits ermittelten bzw. bekannten Verkehrswertes des zugewendeten Grundstückes der (dreifache) Einheitswert herangezogen wird, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.“ ¹⁰⁹⁾ Umgekehrt brachte diese Argumentation aber die Bundesregierung zur Rechtfertigung der Einheitsbewertung im Rahmen der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz vor: Die „Heranziehung der Einheitswerte bewirkt eine massive Verwaltungsvereinfachung, da es sich bei der Bemessung der Eintragungsgebühr um ein Massenphänomen des Abgabenrechts handelt“; „eine individuelle Wertermittlung durch Sachverständige für Zwecke der Ermittlung der Eintragungsgebühr [würde] in vielen Fällen unverhältnismäßige Kosten verursachen.“ ¹¹⁰⁾ Der VfGH teile diese Überlegungen in seinem Erkenntnis vom 21. 9. 2011 zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz ¹¹¹⁾ zwar im Grundsatz; dennoch scheiterte die Einheitsbewertung mangels Verhältnismäßigkeit. Wie der VfGH nämlich – auch mit Hinweis auf ausländische Beispiele – verdeutlichte, gibt es andere „verwaltungsökonomisch vertretbare Bemessungsverfahren [...], die den aufgezeigten [gleichheitsrechtlichen] Bedenken Rechnung tragen.“ ¹¹²⁾ Einzig in seinem Erkenntnis vom 6. 10. 2010 zur Grundsteuer ¹¹³⁾ räumte der VfGH verwaltungsökonomischen Überlegungen Vorrang gegenüber verfassungsrechtlichen Bedenken ein. Dabei trugen die „absolut wie relativ geringfügig[en]“ steuerlichen Auswirkungen der Grundsteuer zur Rechtfertigung der „mit der Heranziehung des Einheits-

97) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

98) Vgl auch VfSlg 19487/2011.

99) VfSlg 19487/2011.

100) Vgl VfSlg 19487/2011.

101) B 35/12-10.

102) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

103) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

104) Vgl VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

105) Vgl VfSlg 6840/1972; vgl ferner VfSlg 8696/1979; 12.642/1991; 13.659/1993.

106) VfSlg 11.201/1986; 9524/1982; 13.726/1994.

107) VfSlg 18093/2007.

108) VfSlg 18093/2007.

109) VfSlg 19335/2011.

110) Vgl die Argumentation der Bundesregierung in VfSlg 19487/2011.

111) VfSlg 19487/2011.

112) VfGH 21. 9. 2011, G 34/11.

113) VfSlg 19196/2010.

wertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie“ bei.¹¹⁴⁾ Der VfGH erkannte die Einheitsbewertung im Rahmen der Grundsteuer im Ergebnis für „noch“ verfassungsmäßig. Demgegenüber verneinte der VfGH bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer¹¹⁵⁾ die Geringfügigkeit der steuerlichen Wirkung. Der Gesetzgeber könne zwar grundsätzlich mit Typisierungen und Schätzungen arbeiten; „*Sein Spielraum ist dabei allerdings umso geringer, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind, woraus auch folgt, dass mit der Einführung oder Erhöhung von (beträchtlichen) Freibeträgen und/oder Senkung der Steuersätze der Spielraum im Bereich der Bewertung größer wird.*“¹¹⁶⁾ Der VfGH erkannte zudem, dass „*die Auswirkungen auf die Steuerbelastung [...] durch den progressiven Tarif der Erbschaftssteuer noch verstärkt werden.*“¹¹⁷⁾ Obwohl bei der Stiftungseingangssteuer keine Verstärkung der unterschiedlichen steuerlichen Wirkungen durch einen progressiven Tarif gegeben war und der Steuersatz unter den Steuersätzen der vormaligen Erbschafts- und Schenkungssteuer lag, war nach Ansicht des VfGH die Stiftungseingangssteuer nicht derart geringfügig, „*dass Verzerrungen in der Bewertung des zugewendeten Vermögens noch hingenommen werden könnten.*“¹¹⁸⁾ Begründet wurde dies mit den Dimensionen, die Zuwendungen an Stiftungen im Regelfall erreichen, weshalb auch ein geringer Steuersatz eine absolut gewichtige Steuerbelastung nach sich ziehen könne.¹¹⁹⁾ In seinem Erkenntnis vom 21. 9. 2011 zur Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz¹²⁰⁾ befand der VfGH letztlich die Differenzierung der Bewertung – trotz deren Geringfügigkeit von 1 % – für verfassungswidrig. Darin muss kein Gegensatz zur Anerkennung der Verfassungsmäßigkeit der Einheitsbewertung bei der Grundsteuer erblickt werden. Zwischen den beiden Abgabenarten besteht nämlich der wesentliche Unterschied, dass im Rahmen der Eintragungsgebühr einerseits auf gemeine Werte, andererseits auf Einheitswerte abgestellt wird, während bei der Grundsteuer stets –wenngleich womöglich unrealistische – Einheitswerte herangezogen werden. Anders als die Stiftungseingangssteuer ist die Grunderwerbsteuer auf eine große Anzahl von Verfahren anzuwenden. Insofern kommen bei der Grunderwerbsteuer verwaltungsökonomische Überlegungen als sachliche Rechtfertigung für die differenzierte Behandlung verschiedener Grundstückserwerbe grundsätzlich in Betracht. Zu prüfen ist dabei insbesondere, ob eine Geringfügigkeit der steuerlichen Wirkung verfassungsrechtliche Bedenken der unterschiedlichen Behandlung von Grundstückserwerben entkräften könnte. Vor dem Hintergrund der jüngsten Erkenntnisse des VfGH zur Einheitsbewertung ist davon allerdings nicht auszugehen, zumal die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage mit jener der Eintragungsgebühr übereinstimmt¹²¹⁾ und dabei für die Grunderwerbsteuer auch noch ein höherer Steuersatz anzuwenden ist. Wie Peyerl überzeugend darlegt, folgt die Verfassungswidrigkeit der Grunderwerbsteuer daher schon aus einem Größenschluss.¹²²⁾

114) VfGH 6. 10. 2010, B 298/10.

115) Vgl VfSlg 18093/2007.

116) VfSlg 18093/2007.

117) VfSlg 18093/2007.

118) VfSlg 19335/2011.

119) VfGH 22. 9. 2010, B 1473/09-9.

120) VfSlg 19487/2011.

121) Vgl 2.4.

122) Peyerl, SWK 2011, 218 f.

4. Gesetzesentwurf zur Neugestaltung der Eintragungsgebühr

Derzeit liegt der Ministerialentwurf für eine Neuregelung der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz, wie sie ab 1. 1. 2013 in Kraft treten soll, vor.¹²³⁾ Um den verfassungsrechtlichen Bedenken des VfGH Rechnung zu tragen, soll die Eintragungsgebühr gemäß § 26 Abs 1 GGG idF des Entwurfs für alle Arten des Liegenschaftserwerbs – unabhängig davon, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen – „*vom Wert des jeweils einzutragenden Rechts zu berechnen [sein]. Der Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung üblicherweise zu erzielen wäre.*“ Nach § 26 Abs 3 GGG idF des Entwurfs soll als „*Wert des jeweils einzutragenden Rechts*“ – in den Fällen, in denen dieser leicht ermittelbar ist (Kauf, Erwerb gegen wiederkehrende Leistungen, Leistung an Zahlungs Statt und Entschädigungsleistungen)¹²⁴⁾ – der „*Wert der Gegenleistung*“ herangezogen werden.¹²⁵⁾ Dieses Abstellen auf die Gegenleistung ist angesichts der bisherigen Rsp des VfGH zur Einheitsbewertung wohl nicht zu beanstanden. Wie der VfGH bereits in seinem Erkenntnis vom 21. 9. 2011 zur Einheitsbewertung im Rahmen des Gerichtsgebührengesetzes¹²⁶⁾ betonte, kommt nämlich der Wert des Grundstücks typischerweise durch den Wert der Gegenleistung bei entgeltlichen Erwerben zum Ausdruck.¹²⁷⁾ Nach § 26 Abs 2 GGG idF des Entwurfs trifft die Partei eine Mitwirkungspflicht, wonach diese den Wert des einzutragenden Rechts eingangs der Eingabe zu beziffern, die zur Ermittlung des Werts notwendigen Angaben zu machen und diese durch Vorlage geeigneter Unterlagen zur Prüfung der Plausibilität zu bescheinigen hat. Bei vorsätzlich gemachten unrichtigen Wertangaben droht nach § 26 Abs 5 GGG idF des Entwurfs ein Strafverfahren.

Neben dem Grundtatbestand, der den Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage festlegt, bestehen nach § 26a GGG idF des Entwurfs weiterhin Erwerbsvorgänge, bei denen der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Eintragungsgebühr vorgesehen ist. Es handelt sich um die Übertragung eines Betriebs an einen neuen Eigentümer zwecks Fortführung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, den Übergang oder die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft und die Übertragung von Liegenschaften zur Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses innerhalb der Familie sowie im sonstigen unmittelbaren persönlichen Nahbereich. Die Bezeichnung des § 26a GGG idF des Entwurfs als „*Begünstigte Erwerbsvorgänge*“ sowie die Erläuterungen zum Ministerialentwurf¹²⁸⁾ machen deutlich, dass es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers handelt, für die genannten Liegenschaftsübertragungen Erleichterungen hinsichtlich der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz zu schaffen. Bei § 26 a GGG idF des Entwurfs handelt es sich daher erstmals um einen Fall, in dem der Gesetzgeber

123) Ministerialentwurf zum Bundesgesetz, mit dem das Gerichtsgebührengesetz, das Gerichtliche Einbringungs-gesetz, das Grunderwerbsteuergesetz und das Gebäude- und Wohnungsregistergesetz geändert werden; ME 17. 9. 2012, 412/ME NR 24. GP.

124) Vgl Erläuterungen zum Ministerialentwurf, 4.

125) Dies gilt dann nicht, wenn „*außergewöhnliche Verhältnisse, die die Gegenleistung beeinflussen*“ vorliegen. Die Erläuterungen führen als Beispiel dafür gemischte Schenkungen im nahen Familienkreis an; vgl Erläuterungen zum Ministerialentwurf, 4.

126) VfSlg 19487/2011.

127) VfSlg 19487/2011.

128) Vgl Erläuterungen zum Ministerialentwurf, 4 f.

durch die Einheitsbewertung tatsächlich eine Begünstigung schaffen möchte.¹²⁹⁾

Offen ist, ob eine solche Begünstigung „im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers“, „differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen“ liegt.¹³⁰⁾ Abgesehen davon könnte die Ausgestaltung der Begünstigung des § 26a GGG idF des Entwurfs insofern verfassungsrechtlich bedenklich sein, als – wie der VfGH gerade auch in seinem Erkenntnis zur Eintragungsgebühr¹³¹⁾ hervorhob – das Abstellen auf Einheitswerte nicht „in der Lage [ist], eine allfällige Begünstigung sachgerecht umzusetzen.“¹³²⁾ Hierzu ist einmal mehr auf die unterschiedliche regionale Entwicklung der Einheitswerte seit der letzten Hauptfeststellung, die zu unsachgemäßen Differenzierungen zwischen unterschiedlichen Sachverhalten führt, zu verweisen.¹³³⁾ Nach den Erläuterungen zum Ministerialentwurf will der Gesetzgeber diese Bedenken entkräften, indem er in § 26a GGG idF des Entwurfs als Bemessungsgrundlage für die begünstigten Tatbestände den dreifachen Einheitswert – „maximal jedoch 30 % des Werts des einzutragenden Rechtes“ – festlegt. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass die begünstigende Wirkung des § 26a GGG idF des Entwurfs auch in den Regionen greift, in denen „sich die Liegenschaftswerte [...] deutlich schlechter entwickelt haben als im Durchschnitt“.¹³⁴⁾

Die Bestimmung, wonach bei der Bemessung der Eintragungsgebühr gemäß § 26a idF des Entwurfs maximal 30 % des Werts des einzutragenden Rechtes heranzuziehen ist, mag zwar Fälle einer schlechteren Entwicklung der Liegenschaftswerte kompensieren, gleicht aber nicht jede Differenzierung aufgrund der jeweiligen regionalen Entwicklung der Einheitswerte aus. Die somit verbleibenden unterschiedlichen Auswirkungen der Begünstigung des § 26a idF des Entwurfs könnte vor dem Hintergrund des VfGH-Erkenntnisses zur Grundsteuer¹³⁵⁾ dennoch verfassungskonform sein. Die sich durch Unterbleiben der Hauptfeststellungen im Zeitablauf typischerweise ergebende unterschiedliche Belastungswirkung der Grundsteuer beurteilte der VfGH bei einem mit der Eintragungsgebühr identen Steuersatz von 1 % als „absolut wie relativ geringfügig“¹³⁶⁾ und erkannte sie in der Folge als gerechtfertigt, da sie „typischer-

weise zu einer steuerlichen Entlastung der betroffenen Grundeigentümer „führt“, die sich „lediglich“ „angesichts regionaler oder auch individueller Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke auf die Steuerpflichtigen nicht gleichmäßig auswirkt.“ Dabei ist allerdings zu bedenken, dass der VfGH die Anknüpfung der Grundsteuer an die Einheitswerte auch in Hinblick auf die Verwaltungsentlastung als verfassungskonform erachtet hat. Bei der Regelung des § 26a GGG idF des Entwurfs ist demgegenüber von keiner verwaltungsentlastenden Wirkung auszugehen, da nämlich stets der aktuelle Wert des einzutragenden Rechtes im Einzelfall bestimmt werden muss. Nur so kann überprüft werden, ob der dreifache Einheitswert oder 30 % des Werts als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Insofern schafft die Begünstigung des § 26a GGG idF des Entwurfs allein mit verwaltungsökonomischen Überlegungen nicht zu rechtfertigende Differenzierungen und erscheint daher verfassungsrechtlich bedenklich.

5. Fazit

Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des VfGH zur Einheitsbewertung würde es überraschen, wenn die einheitswertbezogenen Regelungen des GrEStG der Prüfung durch den VfGH standhielten. Sollte der VfGH § 6 GrEStG aufheben, wäre bei unentgeltlichen Grundstückserwerben – mangels „näherer Regelungen“ iSd § 1 Abs 2 BewG 1955 im GrEStG – als Wert des Grundstücks iSd § 4 Abs 2 GrEStG der gemeine Wert anzusetzen.¹³⁷⁾ Ironie am Rande: Mit Aufhebung der einheitswertbezogenen Regelungen des GrEStG würde der VfGH der verkehrssteuerlichen Belastung von Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen bereits zum zweiten Mal innerhalb von zwei Jahren die Verfassungsmäßigkeit absprechen.¹³⁸⁾

Ebenso erscheint die Verfassungskonformität der Anknüpfung der begünstigten Erwerbsvorgänge des § 26a GGG idF des Ministerialentwurfs zur Neugestaltung der Eintragungsgebühr zweifelhaft.

137) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

138) Dies wurde auch im Schrifttum bereits vorhergesagt, da nicht erkennbar ist, wieso eine Belastung von Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen mit Grunderwerbsteuer, die genauso wie die Stiftungseingangssteuer an die vom VfGH beanstandeten Einheitswerte anknüpft, verfassungskonform sein soll; vgl *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2011, 389; *Moshammer/Tumpel*, Der Ministerialentwurf der steuerlichen Vorschriften zum Budgetbegleitgesetz 2012, SWK 2011, T 167 (T 167 f); *Fellner*, Veraltete Einheitswerte: Verfassungswidrigkeit bestätigt, ÖStZ 2011, 545 (545 f); *Gunnacker-Slawitsch*, NZ 2012, 97 (101 f); aA *Bodis*, Stiftungsbesteuerung: Grunderwerbsteuer statt Stiftungseingangssteuer, RdW 2011, 693 (693 f), der die Belastung von Zuwendungen von Grundstücken mit Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteueräquivalent nach § 7 Abs 2 GrEStG einerseits und Zuwendungen anderer Vermögenswerte mit StiftESt andererseits als konsequente Durchführung einer Einmalbelastung ansieht.

129) Vgl 3.3., worin dargelegt wird, dass eine Begünstigungsabsicht des Gesetzgebers weder im Rahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer, noch für Zwecke der Grundsteuer, der Stiftungseingangssteuer, der Grunderwerbsteuer oder der Eintragungsgebühr nach dem Gerichtsgebührengesetz in der aktuellen Gesetzesfassung abzuleiten ist.

130) VfGH 13. 6. 2012, B 35/12-10.

131) VfSlg 19487/2011.

132) VfSlg 19487/2011.

133) Vgl VfSlg 18093/2007; vgl dazu ausführlich 1. und 2.2.

134) Erläuterungen zum Ministerialentwurf, 5.

135) VfSlg 18093/2007.

136) VfSlg 19196/2010.

Foto privat



Die Autorinnen:

MMag. Katharina Daxkobler und Mag. Ina Kerschner sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Sie danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang für die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Fotostudio Huger

LexisNexis® Webshop – Rund um die Uhr für Sie geöffnet: shop.lexisnexis.at