

# SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

## Schwerpunkt AbgÄG 2014

- Auslandsverluste und Gruppenbesteuerung
- Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb im Konzern

## Grunderwerbsteuer

- Neue Bemessungsgrundlage im Lichte der VfGH-Judikatur

## Verdeckte (Gewinn-)Ausschüttung

- Ertragsteuerliche Sicht bei Kapitalgesellschaften

## Ertragsteuern

- Veräußerung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken
- Insolvenzzrechtliche Behandlung von Prämien
- Zinsbegriff und Beteiligungserwerb

## Umsatzsteuer

- Update: Aktuelles auf einen Blick

## Wirtschaft

- Reformbedürftiger Straftatbestand „Untreue“?
- Schiedsklauseln in Gesellschaftsverträgen
- Profis in die Aufsichtsräte!



Linde

Budgetbegleitgesetz 2014

## Die Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs

### Anknüpfung an die Einheitswerte erweist sich als zulässig

VON UNIV.-PROF. DR. DR. H. C. MICHAEL LANG\*)

Die Rechtsprechung des VfGH macht eine Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage erforderlich. Dem Begutachtungsentwurf des abgabenrechtlichen Teils zum Budgetbegleitgesetz 2014 zufolge soll – neben etlichen anderen Änderungen – insbesondere § 4 GrEStG neugefasst werden: Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist Bemessungsgrundlage nach wie vor der Wert der Gegenleistung. Abweichend davon soll bei bestimmten begünstigten Erwerbsvorgängen die Steuer vom Dreifachen des Einheitswerts, maximal jedoch von 30 % des gemeinen Werts, berechnet werden. Zu diesen Fällen gehört u. a. die Übertragung einer Liegenschaft innerhalb des – näher definierten – Familienverbands. Dabei wird nicht zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen unterschieden. Dieselbe Rechtsfolge soll im Fall der Anteilsvereinigung und des Übergangs aller Anteile zum Tragen kommen. Bei Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks innerhalb des Familienverbands ist der Einheitswert als Bemessungsgrundlage vorgesehen. Daneben soll es auch Fälle geben, in denen der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage ist, insbesondere dann, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstücks.

Reinhold *Beiser* hat jüngst Zweifel geäußert, ob die geplante Neuregelung den Anforderungen entspricht, die der VfGH in seiner jüngeren Rechtsprechung aufgestellt hat.<sup>1)</sup> Tatsächlich hat der VfGH in den letzten Jahren wiederholt Regelungen als verfassungswidrig aufgehoben, die steuerliche Bemessungsgrundlagen an den Einheitswert knüpfen. In manchen Fällen hat er den Einheitswert aber auch als Bemessungsgrundlage akzeptiert. Die sich aus dieser Rechtsprechung ergebenden verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen machen die Beurteilung eines Gesetzesvorschlages, der sich weiterhin zumindest in bestimmten Fällen der rechtspolitisch umstrittenen Einheitsbewertung bedient, nicht einfach. Um zu einer seriösen Einschätzung zu gelangen, bedarf es jedenfalls differenzierender Überlegungen.

### 1. Das System der Einheitsbewertung als solches

Der VfGH hat mehrfach betont, dass er gegen die Ermittlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen durch Heranziehung von Einheitswerten keine generellen Bedenken hat, die dazu führen, dass die Einheitsbewertung per se gleichheitswidrig wäre. Schon im Erkenntnis vom 7. 3. 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093/2007, hat er konstatiert, dass ein „*Bewertungsverfahren, welches das Ziel verfolgt, die Werte für bestimmte wirtschaftliche Einheiten oder Wirtschaftsgüter zu bestimmten Stichtagen mit verbindlicher Wirkung für einen längeren Zeitraum und mehrere Steuern festzustellen, [...] ohne Zweifel der Verwaltungsökonomie*“ dient. Gleichzeitig hat der VfGH allerdings auch auf die Grenzen aufmerksam gemacht, die solchen verwaltungsökonomischen Überlegun-

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. – Der Autor hatte sich mit Fragestellungen dieses Beitrags auch im Rahmen eines Rechtsgutachtens auseinandergesetzt. Der Autor dankt Mag. Ina *Kerschner* und Draga *Turic*, B.Sc. für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur.

<sup>1)</sup> Vgl. *Beiser*, Einheitswerte als Ersatzbemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, SWK-Heft 12/2014, 585 (585 ff.).

gen gezogen sind. Im Kontext der Erbschaftssteuer hat er *„die Vermutung geäußert, dass durch den jahrzehntelangen Verzicht auf die Hauptfeststellungen die Bemessungsgrundlagen des Grundbesitzes ungeachtet der pauschalen Anhebungen für eine sachgerechte Erhebung der Erbschaftssteuer nicht (mehr) geeignet sind“*. Diese Grenzen hat er im Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, betont: *„Es ist dem Gesetzgeber jedenfalls verwehrt, ein (Bewertungs-)Verfahren vorzusehen und beizubehalten, das zu vollkommen realitätsfernen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen führt (VfSlg. 18.093/2007, S. 318). Wenn der Gesetzgeber aber eine Aktualisierung der – an sich unbedenklichen – Einheitswerte über einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten unterlässt bzw. verhindert, dann löst er damit Verwerfungen und Unstimmigkeiten im Steuersystem aus, die ab einem bestimmten Zeitpunkt auch mit Gründen der Verwaltungsökonomie nicht mehr gerechtfertigt werden können, zumal es auf der Hand liegt, dass die ‚Unangemessenheit‘ der Rechtsfolgen angesichts der steigenden Immobilienpreise bzw. Baukosten einerseits, der regional unterschiedlichen Entwicklung andererseits mit jedem weiteren Jahr zunimmt.“*

Der VfGH hat auch im Erkenntnis vom 13. 3. 2008, B 1534/07, VfSlg. 18.419/2008, verdeutlicht, dass er im Erkenntnis 7. 3. 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093/2007, *„nicht das System der Einheitsbewertung als solches oder einzelne Regeln des BewG 1955 für bedenklich erachtet [hat], sondern den Umstand, dass ein Steuergesetz, dessen Ziel es ist, den durch unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden oder von Todes wegen erzielten Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu erfassen, mit Bemessungsgrundlagen arbeitet, die nicht geeignet sind, dieses Ziel zu erreichen“*. Der Gerichtshof hat klar ausgesprochen, dass die *„Anknüpfung an historische Einheitswerte (oder ein Vielfaches von ihnen) [...] gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen [ist] und [...] daher nicht durchgängig jene Konsequenzen haben [muss], die sich im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben haben. Vielmehr wird die Art der abgabenrechtlichen Folgen dafür maßgeblich sein, ob ein Rückgriff auf die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes gewonnenen Einheitswerte ungeachtet der unstrittig gegebenen Unstimmigkeiten verfassungsrechtlich zulässig ist.“*

Ob die Heranziehung der Einheitswerte verfassungsrechtlich zulässig ist, hängt vom Ergebnis einer Abwägung ab, die für jede Steuer und letztlich für jede Regelung gesondert und unabhängig vorzunehmen ist: *„Bei Betrachtung der jeweiligen Abgabengesetze ist es daher nicht ausgeschlossen, dass eine Abwägung ergibt, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des BewG 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen (Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem (geringen) Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie (noch) rechtfertigt.“*

Der Umstand, dass Regelungen – wie jene der vorgeschlagenen Vorschriften des § 4 Abs. 2 Z 1 und § 6 GrEStG – an den Einheitswert anknüpfen, entscheidet somit keineswegs deren verfassungsrechtliches Schicksal. Der VfGH hat durch seine differenzierende Betrachtung zum Ausdruck gebracht, dass es Konstellationen gibt – wie jene, die seinem grundsteuerlichen Erkenntnis zugrunde gelegen ist –, in denen es nach Auffassung des VfGH aus verfassungsrechtlicher Sicht zulässig ist, dass sich der Gesetzgeber der Einheitswerte zum Zwecke der Regelung steuerlicher Bemessungsgrundlagen bedient, und zwar auch dann, wenn deren Festsetzung schon lange zurückliegt und die Einheitsbewertung daher der *„regional, aber auch individuell äußerst unterschiedlichen Wertentwicklung von unbebauten wie bebauten Grundstücken“* nicht Rechnung trägt. Im Rahmen der geforderten Abwägung können diese Konsequenzen unter bestimmten Voraussetzungen in Kauf genommen werden. Gleichzeitig macht diese Rechtsprechung aber auch deutlich, dass es denkbare Konstellationen geben muss, in denen die Anknüpfung an die Einheitswerte nach wie vor verfassungskonform ist. Denn sonst

würde die differenzierende Betrachtung des VfGH keinen Sinn machen, und er hätte generell die Einheitsbewertung für verfassungswidrig erklärt. Es gilt daher, die Kriterien herauszuarbeiten, nach denen die Heranziehung der Einheitswerte nach wie vor verfassungsrechtlich zulässig ist.

## 2. Die Relevanz der rechtspolitischen Alternativen

Interessant ist, dass der VfGH zuletzt die dem Gesetzgeber zur Verfügung stehenden rechtspolitischen Alternativen zur Bewertung mit den Einheitswerten wiederholt betont hat. Auf diese Weise hat der VfGH deutlich gemacht, dass der Gesetzgeber keinesfalls gezwungen ist, an der Einheitsbewertung festzuhalten, wenn ihm die vom VfGH gemachten Vorgaben zu aufwendig erscheinen. Der Gesetzgeber könnte auch generell andere Bewertungsmaßstäbe heranziehen. Wollte sich der VfGH mit diesen Hinweisen bloß an der rechtspolitischen Diskussion beteiligen, würde dies verwundern, denn derartige Beiträge hätten in einer Erkenntnisbegründung nichts verloren. Diesen Ausführungen ist daher auch primär rechtsdogmatische Bedeutung beizumessen: Aus gleichheitsrechtlicher Sicht kann nämlich die Zulässigkeit einer Regelung – und die Hinnahme allfälliger ihrer systemimmanenter Schwächen – auch davon abhängen, ob und welche Alternativen dem Gesetzgeber zur Verfügung stehen.

Weitreichende Alternativen hat der Gesetzgeber bei der Eintragungsgebühr: Hier ist es nämlich keinesfalls von der Sache her unbedingt naheliegend, die Gebühr anhand des – wie auch immer ermittelten – Werts des Grundstücks zu berechnen. Der VfGH hat daher zu Recht darauf hingewiesen, dass *„kein Hindernis besteht, die Eintragungsgebühr generell nicht nach der Nutzenäquivalenz, sondern nach der Kostenäquivalenz zu erheben“*.<sup>2)</sup> Diese mögliche Alternative der Regelung einer Eintragungsgebühr würde es auch rechtfertigen, wenn der VfGH einen strengeren gleichheitsrechtlichen Maßstab an die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung anlegt. Bei der Grunderwerbsteuer wären solche Überlegungen hingegen nicht am Platz: Dort dient die Erhebung der Steuer nicht der *„Abgeltung einer staatlichen (gerichtlichen) Leistung“*.

Allerdings hat der VfGH auch im Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, zur Grunderwerbsteuer Überlegungen zu Alternativregelungen angestellt: Für den VfGH wäre es *„nicht nachvollziehbar, dass es für ein Problem, das sich in allen Staaten stellt, die Transaktionssteuern und/oder Vermögenssteuern auf Grundbesitz erheben, keine administrativ bewältigbaren Lösungen für das dabei auftauchende Bewertungsproblem gibt“*. Schon im Erkenntnis vom 21. 9. 2011, G 34/11 u. a., VfSlg. 19.487/2011, zur Eintragungsgebühr hat der VfGH ähnlich argumentiert: Seiner Ansicht nach *„dürfte es – wie vor allem ausländische Beispiele zeigen – jedenfalls nicht ausgeschlossen sein, auch im Rahmen eines am Wert orientierten Bemessungssystems alternative Bemessungsgrundlagen zu entwickeln, die mit vertretbarem Aufwand ermittelt werden können“*. Die Grenze zwischen Rechtspolitik und Rechtsdogmatik ist bei dieser Gedankenführung fließend: Es liegt auf der Hand, dass zu allen derzeit an den Einheitswert anknüpfenden Steuern auch *„alternative Bemessungsgrundlagen“* entwickelt werden könnten. *„[A]usländische Beispiele“* zeigen dies tatsächlich. Eine andere Frage ist aber, ob der mit der Entwicklung *„alternativ[e] Bemessungsgrundlagen“* verbundene Aufwand tatsächlich *„vertretbar“* ist: Für Staaten, in denen vermögensabhängige Steuern größere Bedeutung haben, lässt sich sicherlich viel eher konstatieren, dass dieser Aufwand auch *„vertretbar“* ist. Österreich erhebt hingegen relativ wenige vermögensabhängige Steuern, und daher sind die Steuern, für die der Wert einer Liegenschaft eine Rolle spielt, für das Steueraufkommen der Gebietskörperschaften – insbesondere im Vergleich zu etlichen anderen Staaten – von nicht so großer Bedeutung. Zur Frage der Relevanz

<sup>2)</sup> VfGH 21. 9. 2011, G 34/11, VfSlg. 19.487/2011.



vermögensabhängiger Steuern mag man rechtspolitisch unterschiedliche Auffassungen haben. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann es aber weder einen Einwand geben, wenn der Gesetzgeber stärker auf vermögensabhängige Steuern setzt, noch, wenn er eine andere Gewichtung vornimmt. Daher sollte aber der Gesetzgeber durch die Rechtsprechung des VfGH auch nicht zur Entwicklung „*alternativer Bemessungsgrundlagen*“ gedrängt werden, für die der „*Aufwand*“ nur dann „*vertretbar*“ ist, wenn der Gesetzgeber insgesamt vermögensabhängigen Steuern ein größeres Gewicht einräumt.

Schließlich sollte auch nicht übersehen werden, dass auch das bisherige System der Grunderwerbsteuer, das in beträchtlichem Ausmaß auf Selbstberechnung beruht und die Steuererhebung weitgehend auf die Parteienvertreter auslagert, zur Voraussetzung hat, dass die Bemessungsgrundlagen für die an der Steuererhebung Beteiligten greifbar sind und die Höhe der Steuer in der großen Zahl der Fälle ohne Schwierigkeiten berechnet werden kann. Wäre der maßgebende Wert mit größeren Unwägbarkeiten behaftet, könnte den das Haftungsrisiko tragenden Privaten diese Form der Auslagerung der Steuererhebung nicht zugemutet werden. Die Selbstberechnung müsste dann nicht nur aus rechtspolitischer Sicht überdacht werden, sondern würde vermutlich auch an die Grenzen der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit stoßen.<sup>3)</sup> Daher ist die Anknüpfung an die Einheitswerte vor dem Hintergrund zu sehen, dass es dem Gesetzgeber zustehen muss, die einmal getroffene Grundentscheidung zur Selbstberechnung so auszugestalten, dass die Regelungen für die betroffenen Privaten rechtspolitisch und verfassungsrechtlich akzeptabel sind. All diese Überlegungen können nicht isoliert betrachtet die Anknüpfung an die mit einer groben Typisierung verbundene Einheitsbewertung rechtfertigen, sind aber bei der gleichheitsrechtlich geforderten Abwägung mit zu berücksichtigen.

### 3. Die aus Gründen der Verwaltungsökonomie zulässige Typisierung

Die verwaltungsökonomischen Vorteile eines auf der Einheitsbewertung basierenden Systems der Ermittlung von Bemessungsgrundlagen liegen auf der Hand. Der Umstand, 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)*“, ist genauso evident. Ganz allgemein hat der VfGH bereits im Erkenntnis vom 7. 3. 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093/2007, formuliert: Es „*muss ein angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Rechtsfolgen eingehalten werden (VfSlg. 11.201/1986) und die Bedachtnahme auf die Praktikabilität (hier: der Unterlassung von Hauptfeststellungen) findet ihre Grenze dort, wo jenen Überlegungen, die dagegen sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Überlegungen (VfSlg. 9524/1982; 13.726/1994)*“. Im Erkenntnis vom 13. 3. 2008, B 1534/07, VfSlg. 18.419/2008, hat der VfGH die gebotene Abwägung präzisiert: „*Die Anknüpfung an historische Einheitswerte (oder ein Vielfaches von ihnen) ist gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen [...]. Vielmehr wird die Art der abgabenrechtlichen Folgen dafür maßgeblich sein, ob ein Rückgriff auf die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes gewonnenen Einheitswerte ungeachtet der unstrittig gegebenen Unstimmigkeiten verfassungsrechtlich zulässig ist. Bei Betrachtung der jeweiligen Abgabengesetze ist es daher nicht ausgeschlossen, dass eine Abwägung ergibt, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des BewG 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen (Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem (geringen) Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie (noch) rechtfertigt.*“

Im Fall der Grundsteuer hat der VfGH vor dem Hintergrund des geringen Gewichts der an die Regelung knüpfenden Rechtsfolgen die durch die Einheitsbewertung bedingte

---

<sup>3)</sup> Vgl. dazu auch VfGH 15. 3. 2000, G 141/99 u. a., VfSlg. 15.773/2000

Unterbewertung des Liegenschaftsbesitzes sogar als Argument für die Verfassungskonformität ins Treffen geführt:<sup>4)</sup> „Das [...] Unterbleiben der Hauptfeststellungen im Zeitablauf [hat] in nahezu allen Fällen zu einer steuerlichen Entlastung der betroffenen Grundeigentümer geführt [...] und es [geht] (lediglich) darum, dass sich diese Entlastung angesichts regionaler oder auch individueller Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke auf die Steuerpflichtigen nicht gleichmäßig auswirkt. [...] Dazu kommt schließlich, dass die steuerlichen Auswirkungen dieser unterschiedlichen Entlastung zwar jährlich eintreten, jedoch [...] absolut wie relativ geringfügig sind.“ Unklar ist, was der VfGH damit meint, wenn er die „unterschiedliche [...] Entlastung“ als „absolut [...] geringfügig“ bezeichnet: Dem Erkenntnis vom 6. 10. 2010, B 298/10, VfSlg. 19.196/2010, lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem Grundsteuer für ein Einfamilienhaus für sechs Jahre im Gesamtausmaß von 854,45 Euro festgesetzt wurde. Dieser konkrete Betrag kann aber für den VfGH wohl nicht entscheidend gewesen sein, denn abhängig von der Größe des Grundstücks ist der Betrag der anfallenden Grundsteuer nach oben offen: Die Steuermesszahl der Grundsteuer beträgt im Regelfall 2 Promille, der Hebesatz darf 500 % nicht übersteigen. Somit kann die jährlich erhobene Grundsteuer bis zu 1 % des Einheitswerts ausmachen. Welchen Bruchteil des Verkehrswerts einer Liegenschaft die Grundsteuer beträgt, ist damit nicht gesagt. Denn die Verkehrswerte betragen im Regelfall zwar ein Vielfaches des Einheitswerts, aber das Verhältnis zwischen beiden Werten kann dennoch – eben aufgrund der vom VfGH konstatierten regionalen und individuellen Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke – sehr unterschiedlich sein. Offenbar hat es für den VfGH ausgereicht, dass die Einheitswerte im Regelfall deutlich unter den Verkehrswerten liegen und dass die Grundsteuer maximal 1 % eines – auf den Verkehrswert bezogenen – niedrigen Einheitswerts ausmacht, um die steuerlichen Auswirkungen als „absolut wie relativ geringfügig“ einzustufen.

In seinem Erkenntnis zur Stiftungseingangssteuer hat sich der VfGH ebenfalls mit dem Gewicht der Steuerfolgen auseinandergesetzt.<sup>5)</sup> Bereits im Prüfungsbeschluss stellte er dazu Überlegungen an: Zunächst erachtete er den Umstand, dass bei der Stiftungseingangssteuer – im Gegensatz zur Erbschaftssteuer – kein progressiver, sondern ein proportionaler Steuersatz zur Anwendung kommt, nicht für ausschlaggebend. Dann setzte er fort: „Auch kann nach der vorläufigen Einschätzung des Verfassungsgerichtshofes 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, wie gerichtsbekannt ist und auch der Beschwerdefall zeigt, im Regelfall Dimensionen, bei denen ein Steuersatz von 2,5 v. H. eine absolut gewichtige Steuerbelastung nach sich ziehen kann und Verzerrungen im Bereich der Bewertung daher ins Gewicht fallen dürften. Zum anderen sieht das Gesetz bei verschiedenen, anscheinend nicht bloß als Ausnahmefälle zu wertenden Konstellationen eine Erhöhung der Steuer auf 25 v. H. vor.“ Das vom VfGH in seinem Prüfungsbeschluss an erster Stelle genannte Argument ist wenig überzeugend: Der VfGH dürfte sich von den großen Beträgen, um die es im Anlassfall ging, allzu sehr beeindruckt haben lassen. Zuwendungen an Stiftungen können ganz unterschiedliche Dimensionen erreichen. Genauso „gerichtsbekannt“ sollte es sein, dass auch weniger werthaltige Vermögen einer Stiftung zugewendet werden können, und dass dies oft auch passiert, wenn etwa eine Privatstiftung zunächst nur mit dem Mindestvermögen ausgestattet wird und über viele Jahre keine weitere Zuwendung erfolgt. Der Betrag der Steuerbelastung ist jedenfalls – abhängig vom Vermögen – nach oben offen. Die Systematik der Bemessung der Stiftungseingangssteuer unterscheidet sich daher auch nicht grundlegend von jener der Grundsteuer, bei der sich die Steuerbelastung auch nach der Größe

<sup>4)</sup> VfGH 6. 10. 2010, B 298/10, VfSlg. 19.196/2010.

<sup>5)</sup> VfGH 2. 3. 2011, G 150/10, VfSlg. 19.335/2011.

der Liegenschaft richtet. Die Grundsteuer kann *jährlich* bis zu 1 % des Einheitswerts ausmachen, die Stiftungseingangssteuer kann – als transaktionsbezogene Abgabe – möglicherweise nur *einmal* 2,5 % des dreifachen Einheitswerts – also 7,5 % des Einheitswerts – von Liegenschaften betragen. Die Steuerbelastung hängt von der Größe der Liegenschaften ab und kann daher bei der Grundsteuer nicht weniger „*gewichtig*“ sein als bei der Stiftungseingangssteuer.

Überzeugender ist allerdings das zweite im Prüfungsbeschluss genannte Argument, wonach es nicht nur in Ausnahmefällen zu einer Erhöhung der Steuer auf 25 % kommen kann. Dass es einen wesentlichen Unterschied macht, ob es zu einer – wenn auch möglicherweise einmaligen – Belastung mit Stiftungseingangssteuer von 25 % des dreifachen Einheitswerts – also 75 % des Einheitswerts – kommt, oder Grundsteuer – wenn auch jährlich – in Höhe von maximal 1 % des Einheitswerts anfällt, ist viel eher nachvollziehbar. Diese unterschiedlichen Steuersätze wirken sich auch in unterschiedlichem Ausmaß auf die durch die Unwägbarkeiten der Einheitsbewertung bewirkten Differenzierungen aus.

Der VfGH hat dann in seiner Erkenntnisbegründung auch eingeräumt, dass die Belastung von 2,5 % unter den Steuersätzen der vormaligen Erbschafts- und Schenkungssteuer liegt, und er hat sich der noch im Prüfungsbeschluss von ihm aus dem 2,5%igen Steuersatz abgeleiteten Argumente nicht mehr bedient. Hingegen hat er deutlich gemacht, dass er *„der Bundesregierung nicht zu folgen [vermag], wenn sie im vorliegenden Zusammenhang den – in verschiedenen Sondersituationen zur Anwendung gelangenden – Steuersatz von 25 v. H. für unmaßgeblich erklären will, sind doch die Tarifvorschriften als Einheit aufzufassen“*. Vergleicht man den auch nach dem Gesetzesvorschlag zur Änderung des GrEStG nach wie vor bestehenden ermäßigten Steuersatz von 2 % des dreifachen Einheitswerts – also eine Steuerbelastung von 6 % des Einheitswerts – mit einer Steuerbelastung von 75 % des Einheitswerts, wie sie im Erkenntnis zur Stiftungseingangssteuer vom VfGH als gewichtig angesehen wurde, wird schon auf den ersten Blick deutlich, dass hier erhebliche Unterschiede vorliegen. Die Grunderwerbsteuer und die Stiftungseingangssteuer sind Transaktionssteuern, sodass hier Einmalbelastungen einander gegenübergestellt werden können.

Am Ende sind diese Zahlenspiele aber nicht befriedigend, wenn man danach fragt, ob die Einheitsbewertung aus Gründen der Verwaltungsökonomie unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten hinzunehmen ist: Die absolute Steuerbelastung hängt letztlich doch von der Größe der Liegenschaft ab und kann daher je nach Fall völlig unterschiedlich sein. Der Vergleich zwischen Grundsteuer und Stiftungseingangssteuer macht auch deutlich, dass sich einmalig und laufend anfallende Steuern nicht ohne Weiteres gegenseitig aufrechnen lassen. Der VfGH hat sich daher zurecht in der Begründung seines Erkenntnisses zur Stiftungseingangssteuer auf eine andere Argumentation konzentriert: Ausschlaggebend dafür, warum *„der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung, dem das Anknüpfen an Einheitswerte sicherlich entspricht, im hier gegebenen Zusammenhang letztlich die wesentliche Bevorzugung des Grundbesitzes nicht zu rechtfertigen vermag“*, war folgendes Argument: *„Bei der Gründung von Privatstiftungen oder bei Nachstiftungen handelt es sich nicht um Phänomene des Massensteuerrechts, sondern – wie der Bundesminister für Finanzen in seiner Stellungnahme im Beschwerdeverfahren selbst ausführt – 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 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.*

*bekanntem Verkehrswertes des zugewendeten Grundstückes der (dreifache) Einheitswert herangezogen wird, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.“*

Der VfGH bringt damit klar zum Ausdruck, dass er dann, wenn es sich um „Phänomene des Massensteuerrechts“ handelt, gewillt ist, einen anderen Maßstab anzulegen. Die der Stiftungseingangssteuer unterliegenden Sachverhalte und ihre abgabenbehördliche Erfassung ordnete der Gerichtshof – zu Recht – nicht dem „Massensteuerrecht“ zu. Die durch die Einheitsbewertung sonst bewirkte Verwaltungsvereinfachung erachtete der VfGH als gar nicht gegeben, wenn es um Fälle geht, bei denen davon auszugehen ist, dass der endgültigen Gestaltungsentscheidung bereits „umfangreiche Erhebungen und Bewertungsvorgänge“ vorausgegangen sind. Die nach dem Gesetzesvorschlag auf die Übertragung von Liegenschaften im Familienverband beschränkte Einheitsbewertung kann keinesfalls diesem strengeren Maßstab unterliegen: Bei solchen Erwerben handelt es sich weder um seltene Einzelfälle, noch ist anzunehmen, dass diesen Erwerben immer umfangreiche Erhebungen und Bewertungen vorausgehen. Vielmehr geht es häufig um die vorgezogene oder im Erbgang vorgenommene generationenübergreifenden Vermögensnachfolge, in denen die Bewertung der Liegenschaft – wenn es nicht gerade um streitig gewordene Pflichtteilsansprüche geht – bei der Planung und Durchführung der Transaktion oft nicht im Vordergrund steht.

#### 4. Die Differenzierung zwischen verschiedenen Liegenschaftserwerben

Die Rechtsprechung des VfGH fragt aber nicht nur danach, ob die Anknüpfung an die Einheitswerte zu hinnehmbaren Differenzierungen führt, was hier bejaht werden konnte, sondern misst auch die Differenzierung *zwischen verschiedenen Liegenschaftserwerben* anhand des Gleichheitsgrundsatzes. Der Umstand, dass sich der Gesetzgeber überhaupt der Einheitswerte bedient, kann daher weniger problematisch sein, als wenn er bei manchen Grundstückserwerben den Einheitswert, bei anderen Grundstückserwerben hingegen andere Bewertungsmaßstäbe zugrunde legt. Der VfGH betont als Ausgangspunkt seiner Judikatur – und zwar auch in dem zur Grunderwerbsteuer ergangenen Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012 – den auch von ihm nicht in Streit gestellten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers: Der Gerichtshof hält fest, *„dass der Gesetzgeber nicht gehindert ist, Grunderwerbsteuerlich aus sachlichen Gründen zwischen verschiedenen Erwerbsvorgängen zu differenzieren und insbesondere unentgeltliche Übergänge von Grundstücken (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband anders zu behandeln als Kaufverträge über Grundstücke. Eine solche Differenzierung ist aber – sofern sie nicht in einer gänzlichen Steuerbefreiung besteht – nur auf der Basis verfassungsrechtlich unbedenklicher Bemessungsgrundlagen möglich.“*

Im Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, hat sich der VfGH an der Differenzierung zwischen entgeltlichen Erwerben, bei denen die wohl meist in der Nähe des Verkehrswertes gelegene Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen war, und den unter den damaligen § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 fallenden Erwerben, bei denen der dreifache Einheitswert zum Tragen kam, gestoßen. Der dreifache Einheitswert machte im Anlassfall 44.000 Euro aus, wogegen der Verkehrswert der Liegenschaft auf rund 2,5 Mio. Euro geschätzt wurde. Der VfGH erachtete offenbar die tatbestandlichen Unterschiede zwischen den entgeltlichen Erwerbsvorgängen des damaligen § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 und den anderen unter § 4 Abs. 2 GrEStG 1987 fallenden Erwerbsvorgängen nicht als gravierend genug, um diese unterschiedlichen Rechtsfolgen als verhältnismäßig einzustufen. Die Entgeltlichkeit, aufgrund deren zwischen den verschiedenen Erwerbsvorgängen differenziert wurde, reichte zur Rechtfertigung dieser unterschiedlichen Behandlung nicht aus.

Eine Differenzierung zwischen *„unentgeltliche[n] Übergänge[n] von Grundstücken (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband“* und *„Kaufver-*



*träge[n]“* erachtete der VfGH hingegen – „*auf der Basis verfassungsrechtlich unbedenklicher Bemessungsgrundlagen*“ – ausdrücklich als zulässig. Interessant ist hier die Erwähnung des „*Familienverband[s]*“. Offenbar wollte der VfGH zum Ausdruck bringen, dass ihm der „*Familienverband*“ als Unterscheidungsmerkmal für unterschiedliche Regelungen als sachgerechter erscheint als die Differenzierung zwischen den entgeltlichen Erwerben des § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 und den anderen Erwerben des § 4 Abs. 2 GrEStG 1987.

Die Unterscheidung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben hat der VfGH schon in dem zur Eintragungsgebühr ergangenen Erkenntnis vom 21. 9. 2011, G 34/11 u. a., VfSlg. 19.487/2011, nicht hingenommen: „*Dient die Eintragungsgebühr der Abgeltung einer staatlichen (gerichtlichen) Leistung, dann ist es, auch wenn die Gebühr 1 v. H. des Grundstückswertes nicht überschreitet, unsachlich, sie im Fall entgeltlicher Erwerbe von der tatsächlichen Gegenleistung zu bemessen, hingegen im Fall unentgeltlicher Erwerbe von einer Bemessungsgrundlage auszugehen, die inzwischen als Zufallsgröße anzusehen ist und mit dem aktuellen Grundstückswert, wie immer man ihn berechnet, nichts mehr zu tun hat.*“ Diese Begründung macht deutlich, dass sich der VfGH nicht nur daran gestoßen hat, dass der Einheitswert mittlerweile als „*Zufallsgröße*“ anzusehen ist, sondern auch an der Unterscheidung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben insgesamt, die vor dem Hintergrund des Ziels und Zwecks der Gebühr nicht hinzunehmen war.

Auch wenn es bei der Grunderwerbsteuer – anders als bei der Eintragungsgebühr – nicht um die Abgeltung einer staatlichen Leistung geht, ist vor dem Hintergrund des Ziels und Zwecks der Grunderwerbsteuer, die als Verkehrsteuer den Übergang der Liegenschaft auf den Erwerber erfassen will, eine Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben kaum zu begründen. Gerade angesichts des Umstands, dass seit dem Wegfall erbschafts- und schenkungssteuerrechtlicher Regelungen auch unentgeltliche Erwerbsvorgänge in die Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, ist für differenzierende bemessungsrechtliche Regelungen kein Platz. Wenn daher die nun vorliegende Regelung nicht zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben, sondern zwischen der – begünstigten – Übertragung von Liegenschaften im Familienverband, und zwar gleichgültig, ob sie auf entgeltlicher oder unentgeltlicher Grundlage erfolgen, und zwischen den anderen Fällen der Übertragung von Liegenschaften, bei denen im Fall der Entgeltlichkeit die Gegenleistung und sonst ersatzweise der gemeine Wert heranzuziehen ist, unterscheidet, dürfte dies auf der vom VfGH vorgezeichneten Linie liegen.

Dazu passt dann auch die Begründung im Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, zur Grunderwerbsteuer. Auch dort hat sich der VfGH nicht an den durch die Einheitsbewertung selbst bewirkten Differenzierungen zwischen Liegenschaften gestoßen, für die in unterschiedlicher Weise vom Verkehrswert abweichende Bemessungsgrundlagen festgesetzt wurden. Auch wenn der VfGH Kritik an einem Bewertungsverfahren geübt hat, das „*zu vollkommen realitätsfernen und daher willkürlichen Bemessungsgrundlagen*“ führt, ergab sich die Gleichheitswidrigkeit aus der unterschiedlichen Behandlung von Erwerbsvorgängen, für die unter bestimmten Voraussetzungen die Gegenleistung und unter anderen Voraussetzungen der dreifache Einheitswert vorgesehen war. Die Abgrenzung zwischen den Anwendungsbereichen beider Bewertungsregeln war nicht nach sachlichen Kriterien vorgenommen. Da es dem VfGH nicht um Differenzierungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Einheitsbewertung ging, beschäftigte er sich auch nicht mit der Frage, ob durch die sich regional und individuell unterschiedlich entwickelnden Verkehrswerte die Anknüpfung an die Einheitswerte und die dadurch bewirkten unterschiedlichen Entlastungen „*absolut wie relativ geringfügig*“ waren.

Die vom VfGH getätigten Aussagen lassen hier keinen Zweifel offen: „*Der Verfassungsgerichtshof hat im Prüfungsbeschluss festgehalten, dass er (vorderhand) sachliche Gründe für diese differenzierende Behandlung zwischen den Fällen des Abs. 1 und des Abs. 2 des § 4 GrEStG 1987 nicht erkennen kann. Auch die Bundesregierung bringt*

sachliche Gründe für die Differenzierung letztlich nicht vor. Sie argumentiert vielmehr einerseits damit, dass es sich um eine vergleichsweise niedrige Steuerbelastung handle, andererseits verteidigt sie das Anknüpfen an den Einheitswert mit Gründen der Verwaltungsökonomie. Soweit sie in diesem Zusammenhang (erneut) auf die in VfSlg. 19.196/2010 für unbedenklich erachtete Grundsteuer verweist, geht dieser Vergleich fehl. Dort ging es um die Belastung mit einer Steuer, die ausschließlich vom Einheitswert von Grundstücken berechnet wird. Im vorliegenden Fall geht es um die Differenzierung zwischen Grundstückserwerben, bei denen der Wert der Gegenleistung heranzuziehen ist, einerseits und solchen, bei denen der (vervielfachte) Einheitswert maßgeblich ist, andererseits. Es ist aber nicht zu bestreiten, dass es bei einer Transaktionssteuer in Höhe von (grundsätzlich) 3,5 % des Wertes eines Grundstückes einen gewichtigen Unterschied ausmacht, ob bei einem Teil der Tatbestände als Bemessungsgrundlage der Verkehrswert (in Form der Gegenleistung) herangezogen wird, während bei dem anderen Teil auf den Einheitswert abgestellt wird, der auf Grund der dargestellten Entwicklung in der Regel (auch nach Verdreifachung) bloß einen Bruchteil dieses Wertes ausmacht. Die Bundesregierung selbst hat im Verfahren zu G 54/06 u. a. (VfSlg. 18.093/2007) eine Vergleichspreiserhebung für Bauland-Wohngebiet vorgelegt, aus der sich einerseits ergab, dass im Durchschnitt der untersuchten Grundstücke der Verkehrswert etwa das 9-Fache des Einheitswertes betrug, andererseits aber abzuleiten war, dass im Hinblick auf die starke Streuung eine Durchschnittsbetrachtung für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gar nicht in Betracht gezogen werden kann (vgl. dazu VfSlg. 18.093/2007, S. 317). Dem Verfahren zu G 150/10 (VfSlg. 19.335/2011) lag ein Fall zugrunde, bei dem der dreifache Einheitswert der zugewendeten Liegenschaft rd. 44.000 Euro betrug, während der Verkehrswert mit 2,5 Mio. Euro angegeben wurde. Daraus ergibt sich aber, dass es sich in der Regel um gewichtige Belastungsunterschiede handelt, wenn bei einem entgeltlichen Erwerb nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 der Wert der Gegenleistung herangezogen wird, bei einem Erwerb, der unter Abs. 2 dieser Bestimmung fällt, hingegen lediglich der (dreifache) Einheitswert zur Anwendung kommt.“

Wenn der nun vorliegende Gesetzesvorschlag in die Richtung geht, nicht mehr danach zu differenzieren, ob der Erwerb eines Grundstücks entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, trägt er damit dem entscheidenden Einwand des VfGH gegen die bisher geltende Regelung Rechnung. Dem Gesetzgeber steht es frei, innerhalb einer Steuer unterschiedliche Bewertungsvorschriften für die Bemessungsgrundlagen vorzusehen; er muss lediglich ihren Anwendungsbereich nach sachlichen Kriterien abgrenzen. Wenn der Gesetzgeber sich dafür entscheidet, bei entgeltlichen und unentgeltlichen Grundstückserwerben im Familienverband den dreifachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, in allen anderen Fällen des – wiederum entgeltlichen und unentgeltlichen – Erwerbs hingegen den Verkehrswert oder den gemeinen Wert, erscheint dies sachgerecht. Dahinter steht eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, Erwerbe im Familienverband zu begünstigen. Eine derartige Begünstigung ergibt sich schon nach bisherigem Recht aus der Tarifvorschrift des § 7 Abs. 1 GrEStG, ohne dass an der Sachlichkeit einer solchen Vorschrift Zweifel bestanden hätten. Ob die Begünstigung von Erwerben im Familienverband nur im Wege einer Tarifvorschrift oder – zusätzlich – auch im Wege der Bemessungsgrundlage erfolgt, ist letztlich eine Frage der Gesetzestechnik und kann für die verfassungsrechtliche Beurteilung keine Rolle spielen. Von Bedeutung ist hingegen, dass nach dem Gesetzesentwurf die Begünstigung von Erwerben im Familienverband auf Ebene der Bemessungsgrundlage mit jener auf Ebene der Tarifvorschriften abgestimmt ist. Der Familienverband ist in gleicher Weise in beiden Regelungen umschrieben. Beide Begünstigungsregelungen sind somit von einem einheitlichen Konzept getragen.

Dazu kommt, dass der VfGH selbst in seinem Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, beispielhaft angemerkt hat, dass der Gesetzgeber nicht gehindert

ist, „*unentgeltliche Übergänge von Grundstücken (einschließlich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe) im Familienverband anders zu behandeln*“, wengleich er diesen Erwerben dann Kaufverträgen gegenübergestellt hat. Besonders vor dem Hintergrund der vom VfGH im Erkenntnis vom 21. 9. 2011, G 34/11 u. a., VfSlg. 19.487/2011, angestellten Überlegungen zur Eintragsgebühr ist es aber naheliegend, nicht mehr nach der Entgeltlichkeit eines Erwerbsvorgangs zu differenzieren. Gerade im Familienverband erscheint es auch deshalb sachgerecht, bei entgeltlichen Erwerben nicht die Gegenleistung als maßgebend zu erachten, denn aufgrund der Nahebeziehung der Beteiligten muss diese Gegenleistung in der Praxis nicht notwendigerweise dem Verkehrswert entsprechen. Will man in diesen Fällen dann die Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben vermeiden, bietet es sich an, dieselbe Bemessungsgrundlage vorzusehen.

### 5. Der Begünstigungscharakter der Einheitsbewertung

Der VfGH hat in seiner Rechtsprechung mehrfach kritisch angemerkt, dass die Anknüpfung an die Einheitswerte in den von ihm bisher geprüften Regelungen nicht Ausdruck einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers war, bestimmte Vermögenswerte zu begünstigen. Diesen Umstand hat er im Rahmen der von ihm vorzunehmenden Abwägung zu Lasten der Zulässigkeit, die Einheitswerte heranzuziehen, ins Treffen geführt: So hat der VfGH im Erkenntnis vom 7. 3. 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093/2007, den Einwand, der Gesetzgeber begünstige im Rahmen seiner „*rechtspolitischen Gestaltungsfreiheit*“ den unentgeltlichen Transfer von Grundbesitz, mit folgender Begründung verworfen: „*Diese Annahme dürfte sich schon deswegen verbieten, weil die vom Verwaltungsgerichtshof als Erfahrungstatsache bezeichnete 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.*“ Diese Überlegung findet sich auch im Erkenntnis vom 21. 9. 2011, G 34/11 u. a., VfSlg. 19.487/2011, zum Gerichtsgebührengesetz, in dem der VfGH darauf hinweist, „*dass die Anknüpfung an die Einheitswerte seinerzeit nicht als Begünstigung gedacht war.*“

Auf den ersten Blick scheint schon dieses Argument die Verfassungskonformität der hier vorgeschlagenen Regelung zu stützen: Der Gesetzesvorschlag spricht sogar ausdrücklich von „*begünstigten Erwerbsvorgängen*“. Die Entwurfsverfasser machen dadurch deutlich, dass es in ihrer Absicht liegt, die unter die Einheitsbewertung fallenden Transaktionen steuerlich vorteilhaft zu behandeln, und dass dieser Regelung somit – wenn der Vorschlag in weiterer Folge verwirklicht wird – eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung zugrunde liegt. Bei genauerer Betrachtung überrascht es hingegen, dass der VfGH nach der Absicht des Gesetzgebers differenziert. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kommt es nämlich sonst für die gleichheitsrechtliche Beurteilung ausschließlich auf die *Wirkung* einer Regelung an. Ob der Gesetzgeber von sachlichen Beweggründen geleitet war, ist genauso wenig für die Verfassungskonformität einer Vorschrift von Bedeutung, wie umgekehrt „*niedrige*“ gesetzgeberische Motive einer Regelung nicht schaden können, solange sie nicht zu sachlich nicht zu rechtfertigenden oder unverhältnismäßigen Differenzierungen führen. Diese sonst praktizierte Vorgangsweise hat auch überzeugende Gründe für sich, denn es wäre unbefriedigend, wenn der Gesetzgeber eine unsachlich differenzierende Vorschrift verfassungsrechtlich immunisieren könnte, indem er in den Gesetzesmaterialien oder an anderer Stelle „*hehre*“ Motive vortäuscht.

Die Ausführungen des VfGH zur Relevanz einer „*bewussten Begünstigungsentscheidung*“ müssen daher auch anders gedeutet werden: In einigen Fällen, in denen der Gesetzgeber schon vor Jahrzehnten die Einheitswerte herangezogen hat, hat er dies in

der Überzeugung getan, dass die Bewertung zu gemeinen Werten und zu Einheitswerten zu ähnlichen Ergebnissen führen werden. Damals war nicht absehbar, dass sich die Einheitswerte über weite Strecken von den Verkehrswerten lösen werden. Daher war die Frage, in welchen Fällen an den Einheitswert und in welchen Fällen an den gemeinen Wert oder an einen anderen Wertmaßstab angeknüpft werden soll, oft nicht entscheidend. Der VfGH selbst hat im Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, VfSlg. 19.701/2012, dargelegt, „dass bemessungsrechtlich zwischen den Fällen, in denen der Wert der Gegenleistung herangezogen wird, und jenen, in denen ersatzweise auf den Wert des Grundstücks abgestellt wurde, nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers kein grundsätzlicher Unterschied bestehen sollte. Vielmehr war der Einheitswert als eine adäquate [...] Ersatzbemessungsgrundlage gedacht.“ Entsprechend wenig Aufmerksamkeit hat der Gesetzgeber aber damals der Abgrenzung des Anwendungsbereichs der einzelnen für die verschiedenen Vermögensarten maßgeblichen Bewertungsregeln geschenkt. Die Kritik des VfGH dürfte sich daher in Wahrheit gegen die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Regelungen über die Einheitsbewertung von jenem der anderen Bewertungsregeln richten. Gerade diese Abgrenzung ist aber nun in diesem Regelungsvorschlag nach sachlichen Kriterien gezogen, wenn der Gesetzgeber für Zwecke der Bemessungsgrundlage danach differenziert, ob der Erwerb im Familienverband erfolgt, und sich dabei derselben Kriterien bedient, die nunmehr auch bei den Tarifvorschriften vorgesehen sind.

Missst man dem Umstand, ob mit der Anknüpfung an die Einheitsbewertung auch eine Begünstigung bestimmter Erwerbe vom Gesetzgeber bewusst herbeigeführt werden soll, Bedeutung bei, ist auch noch Folgendes zu bedenken: In Rechnung zu stellen ist dann nämlich, dass der Gesetzesvorschlag eine weitere Schranke für die Besteuerung vorsieht: In den Fällen, in denen an die Einheitsbewertung für Zwecke der Bemessungsgrundlage angeknüpft wird, sieht der Entwurf eine Begrenzung mit 30 % des gemeinen Werts vor. In den meisten Fällen wird diese Grenze zwar keine praktischen Auswirkungen haben, da häufig auch der dreifache Einheitswert geringer als 30 % des gemeinen Werts ist. Dennoch stellt diese Regelung auch für jene seltenen Fälle, in denen der Einheitswert ein Zehntel des gemeinen Werts übersteigt, sicher, dass die intendierte Begünstigungswirkung zum Tragen kommt. Die Höchstgrenze nimmt somit der Einheitsbewertung nicht generell die nicht zu leugnenden Unwägbarkeiten, gewährleistet aber, dass Grundstücksübertragungen im Familienverband jedenfalls vorteilhafter besteuert werden als andere Erwerbsvorgänge. Der Gesetzgeber bringt mit einer solchen Regelung die von ihm verfolgte Begünstigungsabsicht unzweifelhaft zum Ausdruck. Die Gefahr, dass die Unwägbarkeiten der Einheitsbewertung in Einzelfällen dahingehend ausschlagen, dass sich der dreifache Einheitswert dem gemeinen Wert betraglich nähert und der intendierte Begünstigungscharakter auf diese Weise verloren geht, ist damit gebannt.

Kritisch könnte man nun zwar einwenden, dass der Vereinfachungscharakter der Einheitsbewertung beeinträchtigt oder ganz beseitigt wird, wenn ohnehin in jedem Erwerbsfall zumindest eine „Schattenrechnung“ angestellt werden muss, ob der dreifache Einheitswert die mit 30 % des gemeinen Werts definierte Schranke übersteigt. Dann muss nämlich erst recht wieder in jedem Fall der gemeine Wert festgestellt werden. Allerdings ist oft schon „mit freiem Auge“ erkennbar, dass der dreifache Einheitswert diese Grenze keinesfalls erreicht. In den selteneren Fällen, in denen die Parteien vermuten, dass 30 % des Verkehrswerts weniger als der dreifache Einheitswert ausmachen, haben sie die Möglichkeit, von der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer abzusehen, eine Steuererklärung abzugeben und diese Frage letztlich im abgabenbehördlichen Verfahren klären und auch überprüfen zu lassen. Somit geht die Vereinfachungswirkung der Einheitsbewertung durch die an den gemeinen Wert anknüpfende Höchstgrenze, die den Begünstigungscharakter der Regelung sicherstellt, nicht verloren.

### 6. Die Differenzierung zwischen Liegenschaften und anderem Vermögen

Einen strengen Maßstab hat der VfGH vor allem dann angelegt, wenn die Anknüpfung an die Einheitswerte bei Liegenschaften zu einer unterschiedlichen Besteuerung von Liegenschaften und anderem Vermögen geführt hat. Dies zeigt sich, wenn man vor diesem Hintergrund nochmals das am Beginn der Rechtsprechung zu den Einheitswerten stehende Erkenntnis vom 7. 3. 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093/2007, in den Blick nimmt: Der VfGH hat sich in diesem Erkenntnis – zwar nicht nur, aber wohl in erster Linie – daran gestoßen, dass bei einer Steuer, die den gesamten unentgeltlichen Erwerb des Steuerpflichtigen erfassen soll, *„die Höhe der Steuerbelastung nicht davon abhängt, was dem einzelnen Erwerber – gemessen an den Verkehrswerten – insgesamt zukommt, sondern davon, welcher Art sein Erwerb ist: Bei gleichem Verkehrswert hat ein Erwerber, der im Wege einer Erbschaft oder Schenkung Grundbesitz erwirbt, im Hinblick auf die notorische Unterbewertung des Grundbesitzes anscheinend lediglich einen Bruchteil jener Bemessungsgrundlage anzusetzen, die ein (steuerpflichtiger) Erwerber von Fahrnis oder Bargeld gegen sich gelten lassen muss, wobei die Auswirkungen auf die Steuerbelastung anscheinend durch den progressiven Tarif der Erbschaftssteuer noch verstärkt werden.“*

Konsequenterweise hat der VfGH im Erkenntnis vom 10. 6. 2010, B 298/10, VfSlg. 19.196/2010, die Verfassungskonformität der Anknüpfung der grundsteuerlichen Regelungen an die Einheitsbewertung auch damit gerechtfertigt, dass von der Grundsteuer nur Liegenschaften erfasst sind: *„Zu berücksichtigen ist dabei [...], dass die daraus resultierenden Steuerfolgen sich im hier zu beurteilenden Fall der Grundsteuer B auf das Grundvermögen beschränken, die notorische Unterbewertung des Grundvermögens somit – anders als im Fall der Erbschaftssteuer – nicht zu Belastungsunterschieden zwischen den Eigentümern von Grundvermögen und solchen von anderen Vermögenswerten führt.“* Die Grunderwerbsteuerlichen Regelungen sind vor diesem Hintergrund weniger mit der Erbschaftssteuer als mit der Grundsteuer zu vergleichen: Ein gewichtiger Einwand, der gegen die Anknüpfung an die Einheitsbewertung bei der Erbschaftssteuer gesprochen hat, fällt bei der Grunderwerbsteuer genauso wie bei der Grundsteuer weg.

Dementsprechend hat der VfGH auch im Erkenntnis vom 2. 3. 2011, G 150/10, VfSlg. 19.335/2011, einen strengen Maßstab angelegt: Bei der Stiftungseingangssteuer ging es nämlich um die *„Bevorzugung des Grundbesitzes“* gegenüber anderen Vermögenswerten, die auch der Steuer unterworfen, aber unter Verkehrswertgesichtspunkten zu bewerten waren. Im Vordergrund dieser Entscheidungsbegründung stand somit nicht – anders als z. B. im Erkenntnis vom 10. 6. 2010, B 298/10, VfSlg. 19.196/2010, zur Grundsteuer – die durch die Einheitsbewertung zwischen verschiedenen Grundstücken bewirkte Differenzierung. Der VfGH ist offenbar bereit, die Anknüpfung an die Einheitsbewertung auch unter Verwaltungsvereinfachungsgesichtspunkten viel eher zu akzeptieren, wenn die Einheitswerte – durch ihre unterschiedliche regionale und individuelle Entwicklung – *bloß* eine Differenzierung der Besteuerung zwischen verschiedenen Liegenschaften bewirken, als wenn die Einheitsbewertung zusätzlich *auch* die Steuerbelastung zwischen Grundstücken und anderem Vermögen verzerrt. Somit fallen bei der Grunderwerbsteuer grundlegende Bedenken gegen die Anknüpfung an die Einheitsbewertung, wie sie vom VfGH in seiner Rechtsprechung zur Erbschaftssteuer und zur Stiftungseingangssteuer herausgearbeitet wurden, weg: Bei der Grunderwerbsteuer geht es – anders als bei den genannten anderen Abgaben – nicht darum, dass die Einheitsbewertung zur einer Bevorzugung von Liegenschaften gegenüber anderem Vermögen führen kann.

### 7. Zusammenfassung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass sich die geplante Neuregelung im Lichte der geschilderten Rechtsprechung des VfGH aus folgenden Gründen als *verfassungskonform* erweist:



- In der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zur Einheitsbewertung ging es vielfach um die durch die Heranziehung von Einheitswerten bei der Bewertung von Grundstücken bewirkte Bevorzugung von Liegenschaftsbesitz gegenüber anderem Vermögen. Hier legte der VfGH einen besonders strengen Maßstab an. Diese Bedenken können im Fall der hier vorgeschlagenen Regelung aber nicht zum Tragen kommen, weil der Grunderwerbsteuer nur Liegenschaften unterliegen und die Anknüpfung an die Einheitswerte gerade diese Differenzierung nicht bewirkt.
- Der Rechtsprechung zufolge hat sich die Anknüpfung an die Einheitswerte bei Liegenschaften oft dann als verfassungswidrig erwiesen, wenn nicht alle Liegenschaftserwerbe der Einheitsbewertung unterlegen sind und die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Bewertungsregeln nicht nach sachlichen Kriterien erfolgte. Dem Gesetzesentwurf zufolge wird auch zwischen verschiedenen Arten von Liegenschaftserwerben differenziert, allerdings nach sachlichen Kriterien: Der Entwurf differenziert nicht mehr nach entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben, sondern nach Erwerben im Familienverband und außerhalb desselben. Diese Unterscheidung auf Ebene der Bemessungsgrundlage ist mit jener auf Ebene des Tarifs abgestimmt. Die Kriterien für die Begünstigung sind dieselben. Die Tarifbegünstigung hat sich schon bisher nicht als bedenklich erwiesen, und daran sollte sich aufgrund der leicht adaptierten Umschreibung des Familienverbands nichts ändern. Ob der Gesetzgeber nur auf Ebene des Tarifs oder zusätzlich auch auf Ebene der Bemessungsgrundlage Erwerbe im Familienverband begünstigt, sollte für die verfassungsrechtliche Beurteilung keinen Unterschied machen. Die Zulässigkeit der Differenzierung nach dem Familienverband ist in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung selbst bereits angeklungen, und sie erweist sich auch deshalb als sachlich, da die sonst zu erwägende Heranziehung der Gegenleistung bei entgeltlichen Erwerben gerade im Familienverband sich als manipulationsanfällig erweist, denn die Höhe der Gegenleistung orientiert sich hier nicht zwingend am Verkehrswert, sondern kann durch die Familienbande beeinflusst sein.
- Innerhalb des Anwendungsbereichs der Einheitsbewertung kann es zwar aufgrund der regional und individuell unterschiedlichen Wertentwicklung von Liegenschaften zu Verzerrungen kommen, dem stehen aber Vorteile der Verwaltungsökonomie gegenüber. Diese Vorteile überwiegen vor allem dann, wenn sich die Unterschiede „*absolut wie relativ geringfügig*“ erweisen. Der VfGH hat in seiner Judikatur zur Grundsteuer gezeigt, wann die bewirkten Unterschiede geringfügig sind, während sie sich bei der erhöhten Stiftungseingangssteuer von 25 % als zu hoch erwiesen haben. Hier ist die Steuerbelastung durch die Grunderwerbsteuer – bei allen strukturellen Unterschieden – mit der Grundsteuer vergleichbar und somit „*geringfügig*“.
- Dazu kommt, dass es bei der im Familienverband anfallenden Grunderwerbsteuer eher um „*Phänomene des Massensteuerrechts*“ handelt, bei denen der VfGH geneigt ist, einen weniger strengen Maßstab anzulegen.
- Schließlich stellt der Gesetzgebungsvorschlag sicher, dass die mit der Anknüpfung an die Einheitswerte intendierte Begünstigung von Erwerben innerhalb des Familienverbands auch tatsächlich zum Tragen kommt. Die mit 30 % des gemeinen Werts der Liegenschaft festgelegte Höchstgrenze gewährleistet, dass auch im Einzelfall diese Begünstigungswirkung nicht verloren geht; gleichzeitig werden die durch die Einheitsbewertung bewirkten Unwägbarkeiten in Grenzen gehalten. Dennoch geht die Vereinfachungswirkung nicht verloren, denn die Parteien können von der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer in den Fällen, in denen sie vermuten, dass diese Höchstgrenze praktische Bedeutung erlangen kann, absehen und auf diese Weise die Ermittlung und Überprüfung des gemeinen Werts damit in das abgabenbehördliche Verfahren verlagern.

# SWK-Jahr eSabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Hef t-download



**Aktion**  
Jetzt **20%**  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWK-Jahresabonnement 2014 inkl. Online Zugang und App**  
(89. Jahrgang 2014, Heft 1-36)

**EUR 244,-**  
Statt EUR 305,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_ Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_ E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_ Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
**www.lindeverlag.at**  
oder via E-Mail an  
**office@lindeverlag.at**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**