jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 2007/3/7 G54/06 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.03.2007

Index

32 Steuerrecht
32/06 Verkehrsteuern

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs1 / Gegenstandslosigkeit
B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität
B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsgegenstand
B-VG Art140 Abs5 / Fristsetzung
B-VG Art140 Abs7 zweiter Satz
ErbStG 1955 §1 Abs1 Z1, §2 Abs2 Z4, §19 Abs2 und Abs3

Leitsatz

Gleichheitswidrigkeit des Grundtatbestandes der Besteuerung desErwerbs von Todes wegen im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz;Einstellung der Verfahren zur Prüfung der spezielleren Regelungen derBesteuerung von Abfindungen sowie der Bewertung von Grundvermögen;unsachliche Gleichbehandlung der Besteuerung von Grundbesitz beiAufhebung lediglich der auf den dreifachen Einheitswert Bezugnehmenden Bewertungsregelung; grundsätzliche Zulässigkeit derEinheitsbewertung sowie der besonderen Behandlung von Grundbesitz ausder Sicht der Erbschaftssteuer; pauschale Vervielfachung vonhistorischen Einheitswerten keine taugliche Grundlage fürsachgerechte Erbschaftsbesteuerung

Spruch

I . 1. §1 Abs1 Z1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr. 141, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

2. Die verfassungswidrige Bestimmung ist auch in den zu Zl. 2004/16/0143, Zl. 2005/16/0065, Zl. 2006/16/0081, 0082 und Zl. 2006/16/0209 beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren nicht mehr anzuwenden.

3. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft.

4. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

5. Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

II. Im Übrigen werden die von Amts wegen eingeleiteten Verfahren eingestellt.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B3391/05 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen einen Erbschaftssteuerbescheid des Unabhängigen Finanzsenates (in der Folge: UFS), Außenstelle Feldkirch, vom 4. Oktober 2005 anhängig. Das vom Erblasser hinterlassene Vermögen bestand im Wesentlichen aus Liegenschaften mit einem Verkehrswert (laut Bewertungsgutachten) iHv € 3.528.030,--. Der dreifache Einheitswert der Liegenschaften betrug laut Aktenlage € 6.322,53. Aufgrund der vom Erblasser im Testament ausgesetzten Vermächtnisse war der Pflichtteilsanspruch der nunmehrigen Beschwerdeführerin, der Witwe des Erblassers, verletzt. In weiterer Folge verzichtete die Beschwerdeführerin auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch und schloss mit den Legataren ein Übereinkommen, aufgrund dessen sie insbesondere eine "Ausgleichszahlung" iHv € 808.146,33 erhielt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführerin - ausgehend vom Nennbetrag der Ausgleichszahlung - Erbschaftssteuer iHv € 87.417,27 vorgeschrieben. Begründend führt die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass mit der Beschwerdeführerin eine Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches durch eine Geldzahlung (der Legatare) vereinbart worden sei. Diese Geldforderung sei gem. §19 Abs1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 - in der Folge: ErbStG), BGBl. 141, iVm §14 Abs1 des Bundesgesetzes vom 13. Juli 1955 über die Bewertung von Vermögenschaften (Bewertungsgesetz 1955 - BewG 1955), BGBl. 148, mit dem Nennwert anzusetzen. Ein Ansatz des dreifachen Einheitswertes der dem Pflichtteilsanspruch zugrundeliegenden (anteiligen) Liegenschaften komme nicht in Frage, weil der Pflichtteilsanspruch nicht durch Grundstücke, sondern mit einem Geldbetrag abgefunden worden sei.

2. Bei der Behandlung dieser Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof zunächst Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des die Bewertung von Grundbesitz regelnden §19 Abs2 ErbStG entstanden. Der Gerichtshof hat daher mit Beschluss vom 15. März 2006 von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich dieser Bestimmung und des mit ihr anscheinend in untrennbarem Zusammenhang stehenden §19 Abs3 leg.cit. eingeleitet. Dieses Verfahren ist unter G54/06 protokolliert.

Mit Beschluss vom 12. Dezember 2006 hat der Gerichtshof - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. Oktober 2006 - diesen Prüfungsbeschluss erweitert und den im Beschwerdefall einschlägigen Grundtatbestand des ErbStG, nämlich §1 Abs1 Z1 sowie §2 Abs2 Z4 leg.cit., in Prüfung gezogen. Das Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich dieser Bestimmungen wird zu G235/06 geführt.

3. Rechtslage:

§1 und §2 ErbStG lauten wie folgt (die in Prüfung gezogenen Wortfolgen sind hervorgehoben):

"§1. (1) Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen

1.

der Erwerb von Todes wegen,

2.

Schenkungen unter Lebenden,

3.

Zweckzuwendungen.

(2) Soweit nichts Besonderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über den Erwerb von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

§2. (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;

2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden;

3. der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

(2) Als vom Erblasser zugewendet gilt auch

1. der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung;

2. was jemand infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung erwirbt, es sei denn, daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt;

3. was jemand dadurch erlangt, daß bei Genehmigung einer Zuwendung des Erblassers Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden;

4. was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird;

5. was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben gewährt wird.

(3) Das Erlöschen von Leibrenten und anderen von dem Leben einer Person abhängigen Lasten gilt nicht als Erwerb von Todes wegen."

§19 ErbStG, BGBl. 141/1955 idF BGBl. I 142/2000, lautet wie folgt (die in Prüfung gezogenen Absätze sind hervorgehoben):

"§19. (1) Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

(2) Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

(3) Haben sich in den Fällen des Abs2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, daß nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend."

4. Im (ersten) Prüfungsbeschluss vom 15. März 2006 legte der Gerichtshof die Bedenken, die ihn zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens veranlasst hatten, wie folgt dar:

"2.1. Gemäß §1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen. Die §§2 bis 4 leg.cit. regeln im Einzelnen, was unter diesen Tatbeständen zu verstehen ist. Als Erwerb von Todes wegen gilt vor allem der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach §2 Abs2 Z4 leg.cit. gilt als vom Erblasser zugewendet auch, 'was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird'. Als Erwerb gilt nach §20 leg.cit. grundsätzlich der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, wobei die dort in Abs4 ff. genannten Posten abzuziehen sind.

Für die Wertermittlung ist, soweit nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend (§18 leg.cit.). Die die Bewertung des Erwerbes regelnde Vorschrift des §19 leg.cit. hat in der hier maßgeblichen Fassung (BGBl. I 142/2000) folgenden Wortlaut (die in Prüfung zu ziehenden Absätze sind hervorgehoben):

... [siehe oben]

2.2. Der Erste Teil des BewG 1955, BGBl. 148, umfasst die §§2 bis 17 leg.cit.. Als 'Bewertungsgrundsatz' sieht §10 BewG 1955 grundsätzlich (soweit nichts anderes vorgeschrieben ist) die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu

berücksichtigen, ausgenommen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse. Für Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, ordnet §12 leg.cit. grundsätzlich die Bewertung mit dem Teilwert an, das ist jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes unter der Prämisse der Betriebsfortführung im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Besondere Bewertungsregeln stellt das Gesetz für Wertpapiere und Gesellschaftsanteile, für Kapitalforderungen und Schulden sowie für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen auf. Dabei handelt es sich offensichtlich um spezielle Methoden zur Ermittlung des gemeinen Wertes dieser Vermögenswerte bzw. Schulden. Im Ergebnis bedeutet diese Rechtslage, dass für Zwecke der Erbschaftssteuer - soweit es sich nicht um die in §19 Abs2 ErbStG genannten Liegenschaften handelt - im Wesentlichen der Verkehrswert der erworbenen Gegenstände im Zeitpunkt des Todes des Erblassers heranzuziehen ist.

Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke (= Grundbesitz; §18 Abs2 BewG 1955) ist nach §19 Abs2 ErbStG das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Haben sich zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld die Verhältnisse dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des BewG 1955 die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung gegeben sind, so ist nach §19 Abs3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzusetzen (bzw. ab 31.12.2004 gem. AbgÄG 2004, BGBl. I 180, 'zu ermitteln'). In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Der Einheitswert land- und forstwirtschaftlicher Betriebe wird gem. §§37 ff. BewG 1955 mit Hilfe eines vergleichenden Verfahrens nach dem Ertragswertverfahren ermittelt, wobei die letztlich maßgebende Ausgangsgröße für die Bewertung landwirtschaftlicher Betriebe der Hektarsatz (Ertragswert pro Hektar) ist, der gem. §38 leg.cit. mit Bundesgesetz festzustellen ist. Ein gleichartiges Bewertungsverfahren sehen §46 Abs2, §48 Abs2, §49 Abs2 und §50 Abs2 leg.cit. für die Bewertung des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens vor.

Im Bereich des Grundvermögens werden unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert bewertet (§55 Abs1 BewG 1955), für bebaute Grundstücke hingegen ist einerseits der Bodenwert (§53 leg.cit.), andererseits der Gebäudewert zu ermitteln, dieser durch Ableitung aus dem Neuherstellungswert, der sich je nach Bauweise und Ausstattung der Gebäude ergibt. Die hiebei zu unterstellenden Durchschnittspreise ergeben sich - differenziert nach Gebäudearten und Art der Ausführung - aus der Anlage zum BewG 1955.

Betriebsgrundstücke (das ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehörende Grundbesitz) werden gem. §60 BewG 1955 in entsprechender Anwendung der Bewertungsvorschriften für land- und forstwirtschaftliches Vermögen bzw. Grundvermögen bewertet.

§20 BewG 1955 sieht für die wirtschaftlichen Einheiten des in§19 Abs2 ErbStG genannten Grundbesitzes eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte ('Hauptfeststellung') in Zeitabständen von je neun Jahren vor. Innerhalb dieses Zeitraumes hat nach §21 BewG 1955 zwar eine Neufestsetzung der Einheitswerte (sog. Fortschreibung) insbesondere wegen erheblicher Wertänderung, wegen einer Änderung der Art des Bewertungsgegenstandes oder seiner Zurechnung zu erfolgen. Nach §23 BewG 1955 sind bei allen Fortschreibungen jedoch die Wertverhältnisse vom letzten Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen.

2.3. Für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens hat die letzte Hauptfeststellung zum 1.1.1972 mit Wirksamkeit ab 1.1.1973 stattgefunden. Die damals festgestellten Einheitswerte wurden ab 1.1.1977 um 10 vH, ab 1.1.1980 um 20 vH und ab 1.1.1983 um 5 vH, insgesamt somit um 35 vH angehoben. Die zum 1.1.1982 vorgesehene Hauptfeststellung dieser Einheitswerte wurde durch den Gesetzgeber selbst mehrmals verschoben; sie sollte schließlich zum 1.1.1991 stattfinden (BGBl. 649/1987). Durch ArtIV BGBl. 695/1991 wurde jedoch schließlich angeordnet, dass der Zeitpunkt der nächsten Hauptfeststellung bei dieser Vermögensart gesondert durch Bundesgesetz festzusetzen ist. Ein solches Bundesgesetz ist bisher nicht erlassen worden.

... Die letzte Hauptfeststellung hat für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 1.1.1988 stattgefunden. Die zum 1.1.1997 vorgesehene Hauptfeststellung wurde zunächst durch das StruktAnpG 1996, BGBl. 201, um zwei Jahre und durch §20a BewG 1955 (idF BGBl. I 28/1999) um weitere zwei Jahre verschoben,

hätte somit zum 1.1.2001 vorgenommen werden müssen. §20b BewG 1955 (idF BGBl. I 142/2000) ordnete jedoch in der Folge an, dass die zu diesem Datum vorgesehene Hauptfeststellung als 'durchgeführt gilt' und dass die zum 1.1.1988 festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gegeben sind, weiter gelten.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens (und die ihnen gleichgestellten Betriebsgrundstücke) derzeit die Einheitswerte zum 1.1.1973, pauschal aufgewertet um 35 vH, maßgebend sind. Für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (und die ihnen gleichgestellten Betriebsgrundstücke) sind hingegen die Einheitswerte zum 1.1.1988 maßgebend. Eine Wertfortschreibung allein wegen einer Erhöhung des inneren Wertes von Liegenschaften wird in allen Fällen anscheinend durch §23 BewG 1955 verhindert.

2.4. Der Verfassungsgerichtshof hat bisher gegen das System der Einheitsbewertung im Allgemeinen, gegen die pauschale Aufwertung der Einheitswerte und gegen ihre Heranziehung für Zwecke der Erbschaftssteuer keine Bedenken gehegt.

Im Erkenntnis VfSlg. 6840/1972 führt er diesbezüglich Folgendes aus:

'Die Schaffung einer einheitlichen Wertgrundlage für Gegenstände, die von verschiedenen Abgaben erfaßt werden, ist in Überlegungen der Verwaltungsökonomie begründet. Der Verwaltungsaufwand, den eine jeweils getrennte Wertermittlung verursachen würde, wäre beträchtlich. Nun ist die Bedachtnahme darauf, einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, ein anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers (vgl. Erk. Slg. Nr. 4289/1962, 4930/1965, 5798/1968). Auch die aus diesem Motiv heraus getroffene Regelung der Einheitswerte ist, soweit sie hier in Betracht zu ziehen ist, nicht unsachlich. Wenn sich im Einzelfall durch das Zusammentreffen von Einheitswerten mit Werten, die auf einer anderen Ermittlungsart beruhen, Unstimmigkeiten, insbesondere auch in der Beziehung ergeben, daß diese Werte auf verschiedene Zeitpunkte abgestellt sind, vermag dies die Sachlichkeit der Regelung nicht zu beeinträchtigen.'

Mit Erkenntnis vom 27. Februar 1985, VfSlg. 10.365/1985, hat der Gerichtshof die oben erwähnte, durch das BewÄG 1979 vorgenommene Anhebung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens um 5 vH für verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet:

'Der Zuschlag baut nämlich auf den - individuell ermittelten - Ertragswerten auf, die alle gleichermaßen um einen bestimmten (relativ geringen) Prozentsatz erhöht werden, sodass das Verhältnis der für die einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe - individuell - festgestellten Ertragswerte zueinander nicht geändert wird. ArtII Abs1 BewÄG 1979 zieht somit keine - allenfalls gleichheitswidrige - Disproportionalität der einzelnen Einheitswerte nach sich.'

In dem am selben Tag beschlossenen Erkenntnis VfSlg. 10.361/1985 kommt der Gerichtshof - unter Verweis auf das gerade zitierte Erkenntnis - für die erwähnten pauschalen Erhöhungen der Einheitswerte des Grundvermögens zum gleichen Ergebnis:

'In beiden Fällen aber hat der Gesetzgeber für einen erst in der Zukunft liegenden Zeitpunkt eine generelle prozentmäßige Erhöhung der Einheitswerte auf der Basis der individuell festgestellten Einheitswerte verfügt. Die im zitierten Erk. enthaltenen Aussagen, daß dies grundsätzlich verfassungsgesetzlich nicht verboten ist und daß der Gesetzgeber auch dann nicht den ihm von der Verfassung eingeräumten rechtspolitischen Gestaltungsfreiraum verläßt, wenn sich die tatsächlichen Werte nicht oder nicht durchwegs in jenem Ausmaß erhöhen, wie dies der generell verfügten prozentuellen Erhöhung der Einheitswerte entspräche, sind auch auf den vorliegenden Fall übertragbar.'

Im Erkenntnis VfSlg. 14.849/1997 (dem erstinstanzliche Bescheide vom März 1990 bzw. Mai 1993 zugrunde lagen und das sich im Wesentlichen mit dem Verhältnis der ErbSt zur Einkommensteuer im Zusammenhang mit Mietzinsrücklagen befasste) erwähnt der Gerichtshof ohne nähere Auseinandersetzung unter Verweis auf das o.a. Erkenntnis VfSlg. 6840/1972 lediglich, dass verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Regelungen über die Ermittlung des Wertes des Nachlasses nicht bestünden.

2.5. Der Gerichtshof hat nunmehr Zweifel, ob er diese Einschätzung weiterhin aufrecht halten kann.

Der Verwaltungsgerichtshof spricht bereits in seinem Erkenntnis vom 26. März 1992, Zl. 90/16/0202, unter Verweis auf Literatur von der 'Erfahrung, daß Einheitswerte für bebaute Grundstücke nur einen Bruchteil des Verkehrswertes

ausmachen' (ebenso VwGH vom 25. Juni 1992, Zl. 91/16/0045). Im Erkenntnis dieses Gerichtshofes vom 30. Mai 1994, Zl. 93/16/0093, heißt es in diesem Zusammenhang wörtlich:

'Da für die derzeit in Geltung stehenden Einheitswerte des Grundvermögens unverändert die Wertverhältnisse vom 1. Jänner 1973 zugrunde gelegt werden und daher eine Anpassung an die regional sehr unterschiedlich eingetretenen Veränderungen der Bodenpreise und auch der Baukosten nicht möglich ist, besteht eine immer größer gewordene Diskrepanz zwischen den bereits zum 1. Jänner 1973 als sehr mäßig konzipierten Einheitswerten und den tatsächlichen Werten des Grundbesitzes (vgl. Twaroch-Frühwald-Wittmann, BewG2, 129). Es ist somit eine Erfahrungstatsache, dass Einheitswerte für bebaute Grundstücke ebenso wie auch für unbebaute Grundstücke nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen ... Im Hinblick auf die mannigfaltigen Umstände, die den gemeinen Wert einer Liegenschaft zu beeinflussen imstande sind, ist damit eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes zur Ermittlung des gemeinen Wertes völlig ungeeignet.'

Die vom Verwaltungsgerichtshof zitierten Autoren führen schon im Jahr 1994 zum Problem Folgendes aus (aaO, 130):

'Da für diesen bereits auf 18 Jahre angewachsenen Hauptfeststellungszeitraum der Einheitswerte des Grundvermögens nach wie vor die Wertverhältnisse vom 1. Jänner 1973 zugrundegelegt werden und daher eine Anpassung an die regional sehr unterschiedlich eingetretenen Veränderungen der Bodenpreise und auch der Baukosten nicht möglich ist, besteht eine immer größer gewordene Diskrepanz zwischen den der Besteuerung zugrunde liegenden, bereits zum 1. Jänner 1973 als sehr mäßig konzipierten Einheitswerten und den tatsächlichen Werten des Grundbesitzes. Auch das zwischen den Komponenten, die für den Einheitswert eines Grundstückes maßgebend sind, wie der Boden- und der Gebäudewert bestehende Verhältnis hat sich seit dem 1. Jänner 1973 erheblich verändert. Diesen seit 1. Jänner 1973 eingetretenen Wertveränderungen und Wertverschiebungen kann auch nicht durch die in der Vergangenheit bereits dreimal durchgeführten linearen Einheitswerterhöhungen in gerechtem Maße Rechnung getragen werden, weil hiedurch bereits entstandene Missverhältnisse in den Wertrelationen nur verstärkt werden. Als ausschließliche Möglichkeit, die auch im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbedingt erforderlichen, wenigstens einigermaßen richtigen Wertverhältnisse für die Bewertung des Grundvermögens wieder herzustellen, erscheint die Durchführung einer Hauptfeststellung.'

Der Verfassungsgerichtshof selbst hat in seinem Erkenntnis VfSlg. 13.726/1994 §71 Abs2 BewG 1955 für verfassungswidrig erachtet, weil diese Norm bei Wertpapieren eine Neu- oder Nachveranlagung zur Vermögensteuer ausgeschlossen hat, während wesentliche Wertänderungen bei sonstigen Vermögenswerten grundsätzlich berücksichtigt wurden. Die Vorschrift bewirkte nach Auffassung des Gerichtshofes in unsachlicher Weise, dass die Vermögensteuer für sonstiges Vermögen, das aus Wertpapieren oder Gesellschaftsanteilen besteht, nach einem erstarrten, sohin fiktiven Wert bemessen wurde, ohne dass selbst bei gravierenden Wertunterschieden die ansonsten bewertungs- oder vermögensteuerrechtlich eingeräumten Korrekturmöglichkeiten durch Wertfortschreibung oder Neuveranlagung bestünden. Dieser Ausschluss führte nach Auffassung des Gerichtshofes zu einer Ungleichbehandlung der Wertpapier- und Anteilsbesitzer im Vergleich zu sonstigen vermögensteuerpflichtigen Personen. Für eine derartige Ungleichbehandlung Vermögensteuerpflichtiger konnte der Gerichtshof keine sachliche Rechtfertigung erkennen.

Im Erkenntnis VfSlg. 16.678/2002 (zu §29 EStG 1988 bzw. §16 BewG 1955) hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Rentenbesteuerung nach §29 EStG 1988 die Diskrepanz zwischen den Vervielfachern des§16 BewG 1955 und den versicherungsmathematischen Barwertfaktoren (auf Grund der jüngeren demographischen Entwicklung) für verfassungswidrig erachtet und darauf hingewiesen, dass die Grenze einer zulässigen Pauschalierung bei derartigen Bewertungsregeln im Zeitablauf irgendwann überschritten werde.

2.6. Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof nunmehr (vorläufig) das Bedenken, dass §19 Abs2 ErbStG, der bei Erwerb von Grundbesitz zwingend den Ansatz der (dreifachen) historischen Einheitswerte vorsieht, zu unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnissen führt:

Der Belastungsgrund der Erbschaftssteuer liegt offensichtlich darin, den Zuwachs an Leistungsfähigkeit (die Bereicherung) zu erfassen, den (die) eine Person durch unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen erfährt. Eine solche Steuer dürfte nur dann sachgerecht ausgestaltet sein, wenn dieser Zuwachs gleichmäßig und nach sachlichen Maßstäben erfasst wird. Eine unterschiedliche Belastung der verschiedenen Vermögensarten kann daher in diesem Zusammenhang - gleichgültig, ob sie ihre Ursache in der Bewertung, in tatbestandsmäßigen

Befreiungen oder in Tarifmaßnahmen hat - nur insoweit unbedenklich sein, als hiefür jeweils eine besondere sachliche Rechtfertigung besteht. Die Anwendung der Bestimmung des §19 Abs2 ErbStG dürfte aber nun gerade zur Folge haben, dass für den im Rahmen einer Erbschaft oder Schenkung erworbenen Grundbesitz Werte anzusetzen sind, die in der Regel, und nicht nur ausnahmsweise, weit unter jenen Werten liegen, die sich auf Grund der in Abs1 dieser Norm vorgesehenen, letztlich am Verkehrswert orientierten Wertbestimmungsregelungen ergeben würden. Damit scheint die Vorschrift aber dazu zu führen, dass die Höhe der Steuerbelastung nicht davon abhängt, was dem einzelnen Erwerber - gemessen an 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.

Unsachliche Belastungsdiskrepanzen dürften sich aber auch innerhalb der Erwerber von Grundbesitz ergeben: Ist nämlich zur Wertermittlung bei Grundbesitz auf jahrzehntelang unveränderte Einheitswerte zurückzugreifen, dann dürfte dies auch dazu führen, dass 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. Zusätzliche Verzerrungen dürften sich noch durch den Umstand ergeben, dass Schulden und Lasten stets - somit auch dann, wenn sie mit derart unterbewertetem Grundbesitz in Zusammenhang stehen - zum Nominale in Abzug gebracht werden können bzw. dass Wirtschaftsgüter auch dann mit dem gemeinen Wert bewertet werden, wenn ihr Erwerb aus Grundbesitz abgeleitet ist (z.B. bei Erwerb eines Grundstückes mit der Auflage, einem anderen die Hälfte des Grundstückswertes auszuzahlen; vgl. Dorazil/Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, §19 Tz. 8.6.). Schließlich dürfte es zu verfassungsrechtlich bedenklichen Differenzierungen auch dadurch kommen, dass die Bewertung mit dem (dreifachen) Einheitswert nur für inländischen Grundbesitz vorgesehen bzw. möglich ist, für ausländischen Grundbesitz hingegen der gemeine Wert anzusetzen ist (§26 BewG 1955; vgl. auch VwGH vom 12. Oktober 1989, Zl. 88/16/0050).

§19 Abs2 ErbStG scheint somit dazu zu führen, dass bei einer Steuer, die letztlich die Bereicherung erfassen will, die eine Person durch unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden und von Todes wegen erfährt, die Steuerbelastung in keinem sachlichen Verhältnis zur Höhe dieser (gesamten) Bereicherung steht. Die Belastungsunterschiede ergeben sich dabei anscheinend nicht aus dem Umstand, dass für Grundbesitz besondere, allenfalls der spezifischen Funktion und Qualität dieser Vermögensart Rechnung tragende Bewertungsregeln bestehen (wogegen aus verfassungsrechtlicher Sicht nichts einzuwenden wäre, soweit es sich um sachlich begründbare Unterschiede handelt), sondern dürften ausschließlich oder vorwiegend dem Umstand zuzuschreiben sein, dass die für eine realistische Bewertung erforderliche Hauptfeststellung der Einheitswerte seit Jahrzehnten unterlassen wurde.

2.7. Der Gerichtshof vermag nun (vorderhand) für diese Belastungsunterschiede keine sachlichen Gründe zu erkennen:

2.7.1. Sollte der Verzicht auf die Durchführung von Hauptfeststellungen verwaltungsökonomische Motive haben (so etwa 311 BlgNR, 21. GP zu §20b BewG 1955 idF BGBl. I 142/2000), so könnte dies nach der vorläufigen Annahme des Gerichtshofes die Unterbewertung nicht rechtfertigen. Zwar können nach der ständigen Judikatur des Gerichtshofes verwaltungsökonomische Überlegungen einen sachlichen Rechtfertigungsgrund für Differenzierungen bilden; die Absicht, einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, bildet - wie der Gerichtshof auch im bereits zitierten Erkenntnis VfSlg. 6840/1972 betont hat - ein aus der Sicht des Gleichheitssatzes anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers (vgl. ferner VfSlg. 8696/1979; 12.642/1991; 13.659/1993). Der Gerichtshof hat jedoch wiederholt festgehalten, dass verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jegliche Regelung zu rechtfertigen vermögen; 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). 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.

2.7.2. Die aufgezeigten Wertdiskrepanzen dürften aber auch nicht damit zu rechtfertigen sein, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner ihm sicherlich zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsfreiheit eine (möglicherweise sachlich begründete) Begünstigung für den unentgeltlichen Transfer von Grundbesitz (speziell vielleicht von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) schaffen wollte. 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.

2.7.3. Die Bedenken des Gerichtshofes dürften auch weder durch die (schon lange zurückliegenden) pauschalen Anhebungen der Einheitswerte noch durch die in jüngerer Zeit vorgenommene Vervielfachung für Zwecke bestimmter Steuern (dreifacher Einheitswert) zerstreut werden. Dies würde nämlich (anscheinend) voraussetzen, dass in der Realität von einer gleichmäßigen, den Aufwertungsprozentsätzen oder Vervielfachern annähernd entsprechenden Wertentwicklung sämtlichen Grundbesitzes ausgegangen werden könnte. Eine solche Annahme dürfte sich aber angesichts der regional, aber auch individuell äußerst unterschiedlichen Wertentwicklung von unbebauten wie bebauten Grundstücken (auf die auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 30. Mai 1994, Zl. 93/16/0093, hinweist), verbieten. Der Verfassungsgerichtshof geht vielmehr vorläufig davon aus, dass eine generelle pauschale Anhebung oder Vervielfachung der Einheitswerte (die als Maßnahme innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Hauptfeststellungszeiträume ihre Berechtigung haben mag) an sich ein ungeeignetes Instrument ist, um die Wertentwicklung der einzelnen Liegenschaften über Jahrzehnte hindurch sachgerecht abzubilden, ja anscheinend sogar dazu führen kann, bestehende Ungleichmäßigkeiten zu verschärfen.

2.7.4. An den Bedenken dürfte auch der Umstand nichts ändern, dass das ErbStG bei Erwerb von Grundbesitz einen Tarifzuschlag vorsieht und diesen in bestimmten Fällen als Mindeststeuer gestaltet (§8 Abs4 leg.cit.). Dieses sog. Grunderwerbsteueräquivalent findet seine Begründung nämlich in dem Umstand, dass Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen von Grundstücken nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen, und dürfte weder beabsichtigen noch bewirken, dass die bemessungsrechtliche Unterbewertung des Grundbesitzes durch eine Tarifmaßnahme kompensiert wird, zumal der Zuschlag bereits zu einer Zeit bestand, in der noch regelmäßig Hauptfeststellungen stattfanden.

2.7.5. Schließlich dürfte auch §19 Abs3 ErbStG die geäußerten Bedenken nicht entkräften. Diese Vorschrift verfolgt zwar anscheinend das Ziel, Werterhöhungen, die seit dem letzten Feststellungszeitpunkt bis zur Entstehung der Erbschaftssteuerschuld beim Grundbesitz eingetreten sind, zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung tatsächlicher Wertsteigerungen dürfte auf diesem Weg jedoch deswegen ausgeschlossen sein, weil nach der bereits erwähnten Vorschrift des §23 BewG 1955 bei Fortschreibungen stets auf die Wertverhältnisse vom (seinerzeitigen) Hauptfeststellungszeitpunkt abzustellen ist, somit eine Berücksichtigung der seither eingetretenen Wertsteigerungen anscheinend vom Gesetzgeber selbst ausgeschlossen wird."

5. Die Bundesregierung erstattete im Verfahren G54/06 aufgrund ihres Beschlusses vom 8. August 2006 eine Äußerung, in der sie beantragte, der Verfassungsgerichtshof wolle aussprechen, dass das Verfahren mangels Präjudizialität eingestellt werde, in eventu, dass die in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht als verfassungswidrig aufgehoben werden. Für den Fall der Aufhebung regte die Bundesregierung an, der Verfassungsgerichtshof möge für das Außerkrafttreten eine Frist von achtzehn Monaten bestimmen.

6. Die Erweiterung des Prüfungsbeschlusses am 12. Dezember 2006 hat der Gerichtshof folgendermaßen begründet:

"3. Dem Prüfungsbeschluss vom 15. März 2006 liegt die Auffassung zugrunde, dass die (vorläufig angenommene) Verfassungswidrigkeit des §19 Abs2 ErbStG sich durch Aufhebung dieser (die Bewertung steuerpflichtiger Erwerbe von Grundbesitz regelnden) Vorschrift beheben lasse, so dass eine Prüfung des im Anlassfall die sachliche Steuerpflicht konstituierenden Grundtatbestandes (somit des §1 Abs1 Z1 in Verbindung mit §2 Abs2 Z4 ErbStG: Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil) nicht erforderlich ist. Im Verfahren G54/06 hat sich jedoch ergeben, dass zur Beseitigung der vorläufig angenommenen Verfassungswidrigkeit möglicherweise die Aufhebung des Grundtatbestandes

erforderlich oder zumindest geeignet ist, so dass unter diesen Umständen eine Entscheidung über den Umfang der - bei Zutreffen der Bedenken - auszusprechenden Gesetzesaufhebung dem Gesetzesprüfungsverfahren vorbehalten sein soll. Dies aus folgenden Überlegungen:

Würde §19 Abs2 ErbStG aus dem Rechtsbestand beseitigt, so hätte dies anscheinend zur Konsequenz, dass Grundbesitz jeder Art nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955, somit in der Regel mit dem gemeinen Wert, zu bewerten wäre. Ein solches Ergebnis würde jedoch aus verschiedenen Gründen erneut verfassungsrechtliche Bedenken auslösen. Zum einen wäre es anscheinend nicht zu begründen, dass Liegenschaftsvermögen, das hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Funktion und schweren Verwertbarkeit eine Sonderstellung einnimmt, mit Mobiliar- und Finanzvermögen - soweit dieses steuerpflichtig ist - erbschaftssteuerrechtlich grundsätzlich gleichgestellt wird. Möglicherweise wäre es im Hinblick auf die funktionellen Unterschiede innerhalb des Grundbesitzes selbst (land- und forstwirtschaftliche Betriebe, unbebaute Grundstücke, Einfamilienhäuser etc.) auch unsachlich, wenn die derzeit durch die Regeln über die Einheitsbewertung grundsätzlich bewirkte Differenzierung in der Bewertung der verschiedenen Arten von Grundbesitz durch die schematische Bewertung mit dem gemeinen Wert abgelöst würde.

Zum anderen dürfte es auch sachlich nicht begründbar sein, wenn Grundbesitz - nach Aufhebung des §19 Abs2 leg.cit. - bei der Erbschaftssteuer mit dem vollen Verkehrswert in die Bemessungsgrundlage einginge, während andere, an sich erbschaftssteuerbare Erwerbe durch Steuerbefreiungen oder -begünstigungen von der Steuerpflicht ausgenommen oder zumindest entlastet werden, womit Grundbesitz - anscheinend ohne sachliche Rechtfertigung - schlechter gestellt wäre als viele andere Vermögenswerte.

Dazu kommt noch das Folgende: Der Gerichtshof hat schon im (ersten) Prüfungsbeschluss vom 15. März 2006 zum Belastungsgrund der Erbschaftssteuer ausgeführt, dass mit dieser Steuer offensichtlich der Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfasst werden soll, den eine Person durch unentgeltliche Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen erfährt. Eine solche Steuer dürfte - so nahm der Gerichtshof an - nur dann sachgerecht ausgestaltet sein, wenn dieser Zuwachs gleichmäßig und nach sachlichen Maßstäben erfasst wird. Der im Anlassverfahren präjudizielle Grundtatbestand des §1 Abs1 Z1 (iVm §2 Abs2 Z4) ErbStG könnte daher auch deswegen bedenklich sein, weil durch sachlich anscheinend nicht begründbare divergierende Regelungen im Bereich der sachlichen Steuerpflicht, der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und des Tarifes sowie durch die aufeinander nicht abgestimmte Behandlung von Aktivwerten, Schulden und Nutzungsrechten eine dem Belastungskonzept dieser Steuer entsprechende, gleichmäßige Steuererhebung anscheinend nicht mehr gesichert ist (vgl. dazu beispielsweise Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahr 2000 - ein Torso, SWK 2000, S 337; Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer - eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 378; Eberhartinger/Fraberger, Erbschaftssteuer in Österreich - quo vadis?, IStR 2004, 565; vgl. ferner den Bericht der beim Bundesministerium für Finanzen eingerichteten Steuerreformkommission, ÖStZ 1998, Beilage zu Nr. 23, Seite 10).

4. Bei einer solchen Situation, bei der die Aufhebung einzelner Vorschriften eines Steuergesetzes die angenommene Verfassungswidrigkeit anscheinend nicht zu beseitigen vermag, sondern zu neuen Verfassungswidrigkeiten zu führen scheint, entspricht es aber der Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. insbesondere VfSlg. 11.190/1986 zur Grunderwerbsteuer mwN; zur anders gelagerten Situation im Bereich der Kommunalsteuer: VfSlg. 14.805/1997), auch den Grundtatbestand dieser Steuer in Prüfung zu ziehen und im Fall des Zutreffens der Bedenken diesen, und nicht die Sonderregelung aufzuheben.

Präjudizieller Grundtatbestand ist im Anlassverfahren anscheinend §1 Abs1 Z1 in Verbindung mit der (anscheinend eine Einheit bildenden) Z4 des §2 Abs2 ErbStG, der (auch) die Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil betrifft. Es wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu entscheiden sein, ob die Bedenken des Gerichtshofes, sollten sie zutreffen, auch durch die bloße Aufhebung des §2 Abs2 Z4 leg.cit. (oder von Teilen davon) beseitigt werden können. Der Gerichtshof geht dabei davon aus, dass im Fall des Zutreffens der Bedenken und der Aufhebung der die sachliche Steuerpflicht betreffenden Bestimmungen die Steuerpflicht sich nicht aus anderen Vorschriften des Gesetzes, insbesondere nicht aus dessen §6 (der nur die persönliche Steuerpflicht regelt), ableiten lässt."

7. Die Bundesregierung erstattete aufgrund ihres Beschlusses vom 31. Jänner 2007 auch im zu G235/06 protokollierten Gesetzesprüfungsverfahren eine Äußerung. In dieser geht sie zwar von der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Normen aus, verteidigt diese aber als verfassungskonform. Für den Fall der Aufhebung regt die Bundesregierung an,

der Verfassungsgerichtshof möge für das Außerkrafttreten eine Frist von achtzehn Monaten bestimmen.

8.1. Der Verwaltungsgerichtshof hat aufgrund der bei ihm zu Zl. 2005/16/0116-0118, Zl. 2005/16/0147 und Zl. 2005/16/0204 anhängigen Verfahren drei Anträge auf Aufhebung des mit Einleitungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2006 zu B3391/05 in Prüfung gezogenen §1 Abs1 Z1 ErbStG gestellt, die beim Gerichtshof zu den Zahlen G6-8/07 protokolliert sind.

In diesen beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren wurde den beschwerdeführenden Parteien (bzw. der mitbeteiligten Partei in dem zu Zl. 2005/16/0147 anhängigen Verfahren) als gesetzlichen Erben des verstorbenen Bruders (Zl. 2005/16/0116-0118), als Testamentserbin (Zl. 2005/16/0147) bzw. als Erbe des verstorbenen Vaters (Zl. 2005/16/0204) Erbschaftssteuer gem. §1 Abs1 Z1 ErbStG vorgeschrieben.

8.2. Die Bundesregierung nahm mit Schriftsatz vom 6. Februar 2007 mit Hinweis auf die zu G235/06 erstattete Äußerung von der Erstattung einer meritorischen Äußerung zu den zu G6-8/07 protokollierten Verfahren Abstand.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat in den - in sinngemäßer Anwendung der §§187 und 404 ZPO iVm §35 VfGG zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen - Verfahren erwogen:

1. Zu den Prozessvoraussetzungen:

Der Gerichtshof ist im Prüfungsbeschluss vom 12. Dezember 2006 von der vorläufigen Annahme ausgegangen, dass sich im Anlassfall die sachliche Steuerpflicht aus §1 Abs1 Z1 in Verbindung mit der (anscheinend eine Einheit bildenden) Z4 des §2 Abs2 ErbStG (Abfindung für den Verzicht auf den Pflichtteil) ergibt. Im Verfahren ist nichts hervorgekommen, was gegen diese Annahme sprechen würde. Auch die Bundesregierung geht in ihrer Äußerung von der Präjudizialität dieser Bestimmungen aus. Es ist auch nichts hervorgekommen, was daran zweifeln ließe, dass der antragstellende Verwaltungsgerichtshof in den bei ihm anhängigen Verfahren §1 Abs1 Z1 ErbStG anzuwenden hätte.

Da auch sonst keine Prozesshindernisse vorliegen, sind die Gesetzesprüfungsverfahren im Hinblick auf die genannten Bestimmungen zulässig.

Gesonderte Überlegungen zur Präjudizialität des zunächst in Prüfung gezogenen §19 Abs2 ErbStG erübrigen sich deswegen, weil die (im Prüfungsbeschluss vom 15. März 2006 formulierten) Bedenken gegen diese Vorschrift nunmehr als Bedenken gegen die mit dem Beschluss vom 12. Dezember 2006 in Prüfung gezogenen Normen erörtert werden.

2. In der Sache:

2.1. Zu den vom Gerichtshof im Prüfungsbeschluss vom 15. März 2006 geäußerten Bedenken hat die Bundesregierung im Verfahren G54/06 - unter Beschränkung auf die Situation beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen - wie folgt Stellung genommen:

"2.1. §19 Abs2 ErbStG iVm §32 Abs1 BewG 1955 enthält für land- und forstwirtschaftliches Vermögen als ausschließlichen Bewertungsmaßstab den Ertragswert. Nach Auffassung der Bundesregierung steht es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und ist es sachlich gerechtfertigt, dass für land- und forstwirtschaftliches Vermögen der Ertragswert und nicht der Verkehrswert als Bewertungsmaßstab heranzuziehen ist, selbst wenn beide Werte (wie im Anlassfall) auf Grund äußerer, vom Betrieb unabhängiger Umstände erheblich auseinander fallen können.

Die unterschiedliche Behandlung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist in erster Linie dadurch gerechtfertigt, dass bei der Übernahme die Vermögenssubstanz geschont und damit die Fortführung des Betriebes ermöglicht werden soll (in diesem Sinne bereits die Begründung zum [deutschen] Reichserbschaftssteuergesetz 1919, Drucksachen der Nationalversammlung 1919, Nr. 941, Band 338, S. 895 [898 f., 904], zitiert nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts, 2 BvR 552/91 vom 22. Juni 1995, wonach der Ertragswert an Stelle des Verkehrswertes gewählt wurde, um eine Zerschlagung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu verhindern).

Die Bundesregierung möchte darüber hinaus darauf hinweisen, dass sich der Gesetzgeber auch außerhalb des Steuerrechts bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bewusst für den Ertragswert entschieden hat: Im Anerbenrecht ist der Bewertungsansatz für die Ermittlung der Abfindung der weichenden Erben ebenfalls nicht der Verkehrswert, sondern ein um subjektive Komponenten ergänzter Ertragswert des landwirtschaftlichen Betriebes (vgl.

dazu etwa Posch, NZ 2001, 321). Was für die Abfindung weichender Erben als sachlich gerechtfertigt angesehen wird, kann nach Auffassung der Bundesregierung grundsätzlich auch für die Festsetzung einer Besteuerungsgrundlage anlässlich des Erbganges als sachlich gerechtfertigt gelten.

Zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und anderen Vermögensarten besteht daher ein derart grundsätzlicher Unterschied im Tatsächlichen, dass ein unterschiedlicher Bewertungsmaßstab sachlich gerechtfertigt ist und der Gesetzgeber daher im Rahmen des ihm zustehenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes nicht gegen ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht verstößt, wenn er die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen gegenüber anderen Vermögensarten unterschiedlich regelt.

Ähnlich wie bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen bestünde aber auch bei Grundvermögen in vielen Fällen das grundsätzliche Problem, dass der Erwerber die Liegenschaft nicht annehmen könnte, ohne sie veräußern zu müssen, um die Erbschafts- oder Schenkungssteuer bezahlen zu können. Nach Auffassung der Bundesregierung ist es sachlich gerechtfertigt, dass der Gesetzgeber auch diesen Umstand steuerlich berücksichtigt, damit jedenfalls in den typischen Fällen der Rechtsnachfolger die Liegenschaft behalten kann. Anderenfalls würde sich der Gesetzgeber möglicherweise dem Verdacht einer in Hinblick auf Art5 StGG unverhältnismäßigen Steuererhebung aussetzen (allgemein zur Verhältnismäßigkeit von Steuern, Korinek, in Korinek/Holoubek, B-VG Kommentar, Art5 StGG Rz 39 ff mit weiteren Nachweisen der Literatur und Judikatur). Hinzu kommt, dass häufig kein entsprechender Markt besteht, der die Erzielung eines Veräußerungserlöses in Höhe eines theoretisch ermittelten Verkehrswertes binnen angemessener Frist ermöglicht. In solchen Fälle[n] würde eine Abweichung des Veräußerungserlöses von der Bemessungsgrundlage zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Im Gegensatz dazu ist es bei Barvermögen ohne weiteres zumutbar, einen entsprechenden Anteil davon als Steuer abzuführen.

Auf Grund dieser Unterschiede im Faktischen ist es nach Auffassung der Bundesregierung auch sachlich gerechtfertigt, bei Wertansätzen verschiedener Vermögensarten zu differenzieren und unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe anzuwenden ... .

2.2. Weiters dient die Einheitsbewertung verwaltungsökonomischen Erwägungen: Der Verfassungsgerichtshof erachtete das Zusammentreffen von Einheitswerten mit Werten, die auf anderen Ermittlungsarten beruhen, bisher als verfassungsrechtlich unbedenklich, denn der durch die Schaffung einheitlicher Wertgrundlagen für verschiedene Abgaben vermiedene, unwirtschaftliche Verwaltungsaufwand, der durch jeweils getrennte Wertermittlungen verursacht würde, sei ein sachliches Motiv für die Regelung auf der Basis des Einheitswertes (VfSlg. 6840/1972, VfSlg. 8405/1978 und VfSlg 14.849/1997).

Als Einheitswertverfahren wird ein Wertbestimmungsverfahren bezeichnet, das den Zweck hat, bestimmten wirtschaftlichen Einheiten oder Untereinheiten des Vermögens oder einzelnen Wirtschaftsgütern zu einem bestimmten Stichtag einheitlich für mehrere Steuern eine Geldeinheit zuzuordnen, sie in einem Geldwert auszudrücken. Da die Bewertungsvorschriften inhaltlich verschiedenen Gesetzen dienen, sind die Bewertungsmaßstäbe differenziert, um die angemessene Bemessungsgrundlage für ein Wirtschaftsgut zu finden. So ist der Ansatz des gemeinen Wertes dann nicht angemessen, wenn Vermögen nicht zur Veräußerung bestimmt ist. Soll die Entrichtung der Steuer aus dem Ertrag möglich sein, muss dementsprechend die Ertragsfähigkeit des Vermögens berücksichtigt werden.

Aus der im Prüfungsbeschluss zitierten Vorjudikatur kann abgeleitet werden, dass gegen das Einheitswertsystem des Bewertungsgesetzes im Grundsatz keine Bedenken bestehen. Daraus folgt, dass es dem Grunde nach zulässig ist, zur Bewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen den Ertragswert heranzuziehen. Damit müssen aber auch (selbst erhebliche) Abweichungen des ermittelten Wertes vom Verkehrswert zulässig sein, da auf diesen auch verschiedene andere Faktoren, die zum Teil nur psychologischer Natur oder in der Erwartung möglicher zukünftiger Nutzungen begründet sind, Einfluss haben. Ein solcher Fall dürfte im Anlassfall vorliegen:

Im Anlassfall liegen die nachlasszugehörigen Grundstücke in einem Gebiet mit hohem Siedlungsdruck, großer Nachfrage nach Bauland und dem entsprechenden Preisniveau. Rege Bautätigkeit erzeugt auch eine hohe Nachfrage nach Ersatzgrundstücken und bewirkt damit eine Hebung des allgemeinen Grundstückspreisniveaus. In diesem Umfeld liegt erfahrungsgemäß die Differenz von Verkehrswert und Ertragswert bei landwirtschaftlichen Liegenschaften besonders hoch. Derartig extreme Differenzen wie im Anlassfall sind aber dennoch als Ausnahme zu sehen.

In diesem Zusammenhang ist noch auf eine Möglichkeit hinzuweisen, die diese Wertdifferenzen abmildert: Die geltende Rechtslage ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen die Bewertung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken als Grundvermögen, sofern eine anderweitige Nutzung (z.B. als Bauland, Industrieland oder Land für Verkehrszwecke) in absehbarer Zeit anzunehmen ist (§52 Abs2 BewG 1955):

Im Beschwerdefall hat der Erblasser in seiner letztwilligen Verfügung von der Zuwendung von Bauplätzen an einige Legatare gesprochen. Im Akt befindet sich weiters die Kopie eines Teilungsplanes vom 22.5.1997, aus dem die Teilung einer landwirtschaftlich bewerteten Grundparzelle in mehrere Bauplätze ersichtlich ist. Auch aus den hohen Schätzwerten des Bewertungsgutachtens ist zu schließen, dass es sich bei einigen der Liegenschaften im Nachlass um Grundstücke handelt, die als Bauland dienen können. Eine Prüfung der Anwendbarkeit der Bestimmungen des §52 Abs2 BewG 1955 wäre seitens des Finanzamtes zweckmäßig gewesen und hätte vergleichsweise höhere Einheitswerte des Grundvermögens für hochwertige Baulandparzellen ergeben können, die als Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer in Ansatz zu bringen gewesen wären.

Im Zusammenhang mit diesen verwaltungsökonomischen Erwägungen verweist die Bundesregierung darauf, dass über die Funktion des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer hinaus auch die weiteren Funktionen des Einheitswertes nicht außer Acht gelassen werden sollten: So dient der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert unter anderem als Basis für die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer, die Abgaben und Beiträge (einschließlich Landwirtschaftskammerumlage) von land- und forstwirt

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at