

Die §§ 25 Abs 1 Z 1 lit b und 47 Abs 2 EStG, § 41 Abs 2 und 3 FLAG sowie §§ 2 lit a und 5 Abs 1 lit a KommStG wären entsprechend zu bereinigen.

5. Zusammenfassung

Aufgrund des EuGH-Urteils van der Steen erscheint es richtlinienwidrig, einen geschäftsführenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Hinblick auf seine Geschäftsführungstätigkeit als der Umsatzsteuer unterliegenden Unternehmer zu behandeln, wenn er seine Rechtsverhältnisse zur Gesellschaft wie ein Lohn- oder Gehaltsempfänger geregelt hat.

Wegen des sowohl nach Art 4 MWSSt-RL als auch gem § 22 Z 2 2. TS EStG maßgeblichen Begriffs „selbständig“, der Komplementarität der steuerrechtlichen Begriffe „selbständig“

und „nichtseltständig“ sowie der gebotenen Entsprechung des Begriffs „Lohn- und Gehaltsempfänger“ zum Begriff „nichtseltständig“ erscheint auch § 22 Z 2 2. TS EStG mittelbar richtlinienwidrig oder zumindest zusätzlich verfassungsrechtlich bedenklich.



Der Autor:

Dr. Erich Novacek war nach einigen Jahren Finanzdienst 30 Jahre lang Steuerreferent in der Wirtschaftskammer Oberösterreich und ein Jahr lang Mitarbeiter einer Linzer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

■ ÖStZ 2008/672, 338

Einheitswerte: Konsequenz oder Widerspruch des VfGH?

Anlass für eine Gesamtbetrachtung des Bewertungssystems

Der VfGH hatte sich kürzlich erneut mit der Bewertung von Grundbesitz zu befassen – diesmal im Zusammenhang mit der Grundsteuer¹⁾. Nach Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer im vergangenen Jahr hat der VfGH nun aber das System der Einheitsbewertung als solches für unbedenklich erklärt. Der folgende Beitrag analysiert, ob der VfGH damit im Widerspruch zu seinen früheren Erkenntnissen steht. In diesem Konnex sollen zunächst aber die im Rahmen der Einheitsbewertung angewendeten Bewertungsmaßstäbe und -methoden²⁾ untersucht werden.

Mag. DI Dr. Hermann Peyrerl
BOKU Wien

1. Bewertungsmaßstäbe im Steuerrecht

Der Wert eines Vermögensgegenstands hängt von der Auffassung eines Bewertungsobjekts über die Nützlichkeits des jeweiligen Bewertungsobjekts ab³⁾. Daher werden verschiedene Subjekte demselben Objekt zu einem bestimmten Zeitpunkt unterschiedliche Werte beilegen⁴⁾. Der verlässlichste Wert kann dann bestimmt werden, wenn der betreffende Vermögensgegenstand auf einem (idealtypisch vollkommenen) Markt gehandelt wird. Als Nachteil der dabei ermittelten Anschaffungskosten (§ 6 Z 1 und 2 EStG) ist jedoch festzustellen, dass diese sehr bald nach dem Transaktionszeitpunkt einen historischen Wert darstellen. Die Anschaffungskosten⁵⁾ werden daher nur dann

herangezogen, wenn dies im Sinne einer vorsichtigen Bewertung erforderlich ist, insbesondere um keine unrealisierten Gewinne⁶⁾ auszuweisen. Eng mit den Anschaffungskosten verwandt sind die Herstellungskosten, deren Ermittlung⁷⁾ bereits aufwendiger ist und eine Abgrenzung hinsichtlich des Umfangs⁸⁾ an einzubeziehenden Kosten erfordert.

Um den mit der Vergangenheitsorientierung von Anschaffungs- und Herstellungskosten verbundenen Problemen zu begegnen, sieht der Gesetzgeber in § 10 BewG den gemeinen Wert als grundsätzlichen Bewertungsmaßstab vor. Der gemeine Wert ergibt sich durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung objektiv zu erzielen wäre. Subjektive Elemente sollen nicht berücksichtigt werden⁹⁾.

1) VfGH 13. 3. 2008, B 1534/07.

2) Zur Unterscheidung siehe *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht⁵, Band II (2006) 8.

3) Vgl etwa zur Subjektbezogenheit von Unternehmensbewertungen *Bertl/Schiebel*, Es gibt keinen objektivierte Unternehmenswert! RWZ 2003, 353.

4) *Frick*, Bilanzierung nach dem Unternehmensgesetz⁸ (2007) 72.

5) Das Anschaffungskostenprinzip ist aus Sicht der Informationsfunktion des Jahresabschlusses keineswegs unumstößlich. Dies zeigt die in IAS 16.31 vorgesehene Möglichkeit der Aufwertung über die Anschaffungskosten durch Bildung einer Neubewertungsrücklage. Siehe statt vieler *Rohatschek*, Fair-Value-Bewertung bei Nicht-Finanzinstrumenten nach IAS/IFRS, AstN 2003, 124.

6) Zur Beachtlichkeit des unternehmensrechtlichen Vorsichts- und Realisationsprinzips siehe *Laudacher* in *Jakom*, EStG, § 6 Rz 24.

7) *Langheinrich/Ryda*, Die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Steuerrecht, FJ 2005, 44; *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz*, Anschaffungs- und Herstellungskosten, Kommentierung zum Rechnungslegungsgesetz, *ecolex* 1999, 17.

8) *Bertl/Hirschler*, Umfang des steuerlichen Mindestansatzes von Herstellungskosten, RWZ 2005, 32; *Urtz*, Die Wertuntergrenze der Herstellungskosten im Handels- und Steuerrecht, SWK 1998, S 503; *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz*, *ecolex* 1999, 17.

9) Siehe dazu *Laudacher* in *Jakom*, EStG, § 6 Rz 48.

Darüber hinaus normieren § 12 BewG und § 6 Z 1 EStG den Teilwert¹⁰⁾ als Wertmaßstab im betrieblichen Bereich. Das ist jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut bei Betriebsfortführung ansetzen würde. In seiner Konzeption entspricht der Teilwert eines Wirtschaftsguts dem niedrigeren Wert aus Substanz- und Ertragswert¹¹⁾. Die obere Grenze bilden – auf Basis des Realisationsprinzips – jedenfalls die Anschaffungs- oder Herstellungskosten¹²⁾. Gegenüber den Anschaffungs- und Herstellungskosten hat der Teilwert nur Hilfsfunktion¹³⁾.

Schließlich kennt § 32 BewG den Ertragswert als Bewertungsmaßstab¹⁴⁾. Dieser ist als das Achtzehnfache des durchschnittlich erzielbaren Reinertrags definiert und entspricht damit dem Kapitalwert einer Ewigen Rente bei einem Diskontsatz von rund 5,56 %.

2. Rechtfertigung des Bewertungssystems

2.1. Systematik der Einheitsbewertung

Als Grundlage für eine Analyse ist das System der Einheitsbewertung kurz darzustellen. Das BewG regelt die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens, des Betriebsvermögens¹⁵⁾ und des sonstigen Vermögens (§ 18 Abs 1 BewG). Die Einheitswerte sind gem § 20 BewG grundsätzlich in Zeitabständen von 9 Jahren durch Hauptfeststellung zu ermitteln. Darüber hinaus ist der Einheitswert unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise durch Fortschreibung¹⁶⁾ neu festzustellen.

Bei der Feststellung der Einheitswerte finden je nach Vermögensart unterschiedliche Wertmaßstäbe Anwendung. Während für land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein Ertragswert festgestellt wird, ergibt sich der Einheitswert des Grundvermögens nach § 53 iVm § 55 BewG aus dem Bodenwert als gemeinem Wert und dem Gebäudewert bei bebauten Grundstücken. Der Gebäudewert ist aus dem Neuherstellungswert auf Basis der in der Anlage zu § 53a BewG festgesetzten Durchschnittspreise abzuleiten.

Diese Bewertungssystematik wirft zwei Fragen auf. Zunächst ist zu untersuchen, ob die unterschiedlichen Wertmaßstäbe gerechtfertigt sind. Darüber hinaus ist zu prüfen, inwieweit die im Rahmen der Bewertungsmethoden vorgesehenen Durchschnittsbetrachtungen zulässig sind.

2.2. Rechtfertigung unterschiedlicher Wertmaßstäbe

Das BewG definiert kein ausdrückliches Bewertungsziel. *Doralt/Ruppe* nennen die Schaffung einer rechtlichen Basis für eine gleichmäßige und objektive von subjektiven Vorstellungen losgelöste Bewertung als Ziel¹⁷⁾. Es wird daher unterstellt, dass der Grundsatz der Wertermittlung eine möglichst realitätsnahe Bewertung¹⁸⁾ ist. Eine Bewertung ist dann realitätsnah, wenn der ermittelte Wert vom Eigentümer unter den gegebenen Umständen innerhalb eines angemessenen Zeitraums realisiert werden kann. Dabei sind die typischen Nutzungsmöglichkeiten und -absichten des Steuerpflichtigen zu beachten. In diesem Kontext sind insbesondere der gemeine Wert und der Ertragswert zu sehen, da deren jeweilige Einflussgrößen höchst unterschiedlich sind. Während in den Ertragswert prognostizierte Nettorückflüsse und ein Kalkulationszinssatz eingehen, sind Verkehrswerte von einer Vielzahl an Erwartungshaltungen und spekulativen Überlegungen¹⁹⁾ beeinflusst.

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen dient typischerweise der Erzielung von Einkünften durch unmittelbare Nutzung des Grund und Bodens. Eine Realisierung des gemeinen Werts wird nur ausnahmsweise angestrebt²⁰⁾. Unter den vorangestellten Prämissen muss die Bemessungsgrundlage einer Besteuerung daher ein aus zukünftigen Erträgen abgeleiteter Wert sein. Die Bewertung zum gemeinen Wert würde bei einer möglichen gegenläufigen Wertentwicklung von Ertrags- und Verkehrswerten verfassungsrechtliche Bedenken auslösen²¹⁾. Der Gesetzgeber hat bei der Definition des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerts als Ertragswert daher den richtigen Bewertungsmaßstab gewählt²²⁾.

Die Entscheidung für einen Maßstab zur Bewertung des Grundvermögens gestaltet sich dagegen diffiziler²³⁾. Während bei Geschäfts- und Mietwohngrundstücken zumeist ein Interesse an der Erzielung von Einkünften besteht, decken Einfamilienhäuser und Wohnungseigentum überwiegend ein eigenes Wohnbedürfnis. Mit dem Eigentum an unbebauten Grundstücken werden hingegen sehr unterschiedliche Ziele verfolgt. Um diesen vielfältigen Nutzungsmöglichkeiten gerecht zu werden, müsste das Steuerrecht bei der Entscheidung ob der Ertragswert (iZm Einkünfteerzielung) oder der gemeine Wert (iZm einer anderen Verwendung) den richtigen Maßstab bildet, auf die konkrete Nutzung im Einzelfall abstellen.

Dies wäre jedoch schwer administrierbar und würde Abgrenzungsfragen aufwerfen, weshalb eine Bewertung mit dem gemeinen Wert bzw mit dem fiktiven Neuherstellungswert bei Gebäuden durchaus gerechtfertigt scheint. Eine generelle Bewertung des Grundvermögens mit einem Ertragswert wäre aufgrund der Schwierigkeiten bei der Prognose künftiger Erträge²⁴⁾ wohl nicht durchführbar. Bei Eigennutzung wäre ein Ertragswert

10) *Ryda/Langheinrich*, Bedeutung des Teilwertes bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, FJ 2005, 1.

11) Vgl *Beiser*, Der Teilwert im Wechsel zwischen Substanz- und Ertragswert, ÖStZ 2002, 905.

12) Vgl *Beiser*, Steuern⁵ (2007) 129 f.

13) Vgl *Beiser*, Steuern⁵ (2007) 124.

14) Ein Ertragswert wird bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 32 BewG) sowie bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen ermittelt (§§ 15 bis 17 BewG).

15) Die Bewertung des Betriebsvermögens hat seit der Nichtmehrhebung der Gewerbesteuer, der Vermögensteuer und des Erbschaftsteueräquivalents keine Bedeutung mehr.

16) *Ritz*, Die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, ÖStZ 1983, 287. Die niedrigeren Schwellenwerte für eine Wertfortschreibung bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sind durch die besonders umfangreichen abgabenrechtlichen Anknüpfungspunkte gerechtfertigt. Zur weitreichenden abgabenrechtlichen Bedeutung der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte siehe *Fellner*, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig?, SWK 2007, S 390; *Schartel-Hlavenka*, Die Einheitsbewertung in ihrer verbliebenen Rechtsbedeutung, *ecolex* 1996, 701.

17) *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht⁵, Band II (2006) 2.

18) Siehe dazu auch *Schartel-Hlavenka*, *ecolex* 1996, 701.

19) *Fellner*, Einheitswerte doch verfassungskonform, SWK 2008, T 95; mwN *Krimbacher/Pülzl*, Der Ausverkauf der Heimat im Licht der Steuerbefreiungen für Spekulationsgeschäfte, SWK 2008, S 358.

20) Bauerwartungsland ist nach § 52 Abs 2 BewG daher dem Grundvermögen zuzurechnen.

21) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06.

22) MwN *Novacek*, Einheitswerte und Erbschaftsteuer, ÖStZ 2007, 4.

23) Obwohl das Bewertungsverfahren bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Detail sicher komplexer ist. Siehe nur die Bestimmungen des BoSchätzG.

24) MwN *Novacek*, Sanierung der Erbschaftsteuer und Wiedereinführung der Vermögensteuer, FJ 2007, 216 (217).

darüber hinaus nicht sachgerecht, eine Berechnung auf Basis der Opportunitätskosten²⁵⁾ scheint mehr als fragwürdig. Mit der Berücksichtigung einer unterschiedlichen Ertragsfähigkeit durch Kürzung der Werte nach § 53 Abs 7 BewG fließen ohnedies Elemente eines Ertragswerts mit ein. Besonders große Objekte erfahren ebenfalls eine Kürzung des Werts aufgrund ihrer schweren Veräußerbarkeit. Liegt der Einheitswert über dem gemeinen Wert, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen gem § 53 Abs 10 BewG der niedrigere gemeine Wert anzusetzen. Damit wird eine Schranke zugunsten des Steuerpflichtigen eingezogen.

Insgesamt zeigt sich, dass der Gesetzgeber durch die Wahl unterschiedlicher Wertmaßstäbe für land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie für Grundvermögen der typischen Nutzung der jeweiligen Vermögensart Rechnung trägt. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis²⁶⁾ zur Erbschaftssteuer auch keine Einwände gegen diese unterschiedliche Bewertung der Vermögensarten geäußert. Bereits im Prüfungsbeschluss²⁷⁾ wurde sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass gegen besondere – der spezifischen Funktion und Qualität des Grundbesitzes Rechnung tragende – Bewertungsregeln keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen. Vielmehr hat der VfGH darauf verwiesen, dass die Besonderheiten von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und von Grundvermögen vom Gesetzgeber bereits auf Ebene der Bemessungsgrundlage und damit im Rahmen der Bewertung nach seinen rechtspolitischen Überlegungen berücksichtigt werden können.

Das deutsche BVerfG²⁸⁾ nimmt zur Frage der unterschiedlichen Wertmaßstäbe hingegen eine konträre Haltung ein, indem eine einheitliche Bewertung zum gemeinen Wert gefordert wird²⁹⁾. Erst in einem zweiten Schritt bleibt es dem Gesetzgeber bei ausreichenden Gemeinwohlgründen unbenommen, Verschonungsregelungen wie etwa Freibeträge einzuführen. Die Rechtsprechung des BVerfG scheint allerdings überschießend, da der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unverhältnismäßig stark eingeschränkt wird. Eine gleichmäßige Besteuerung ist vielmehr bereits nach den Vorgaben des VfGH möglich.

2.3. Zulässigkeit von Durchschnittsbetrachtungen

Damit ist weiters die Frage der Zulässigkeit von Durchschnittsbetrachtungen bei der Einheitsbewertung zu beantworten. Den im BewG vorgesehenen Bewertungsmethoden sind Schätzungen und Typisierungen immanent. Bei der Ermittlung der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Vermögen kommt ein Vergleichsverfahren³⁰⁾ zur Anwendung bei dem nicht vom individuellen, sondern vom objektiv erzielbaren Ertrag ausgegangen wird. Eine individuelle Bewertung jedes Grundstückes wäre verwaltungstechnisch unmöglich zu gewährleisten. Bei der Bewertung des Grundvermögens sind für die unterschiedlichen Bauklassen Durchschnittspreise³¹⁾ heranzuziehen. Tatsächliche Herstel-

lungswerte könnten aufgrund fehlender Aufzeichnungen vielfach nicht ermittelt werden.

Die Probleme im Hinblick auf die Datengrundlage erkennt auch der VfGH³²⁾, indem er Typisierungen und Schätzungen bei der Wahl des Bewertungsverfahrens für zulässig erklärt und ausdrücklich festhält, dass eine exakte Wertermittlung bei Grundstücken von vornherein ausgeschlossen ist. Durchschnittsbetrachtungen sind somit nicht nur aus verwaltungsökonomischen Erwägungen sinnvoll, sondern oft die einzige Möglichkeit, eine gleichmäßige und objektive Wertermittlung zu gewährleisten. Zwar ist es zutreffend, dass besonders bei der Ermittlung des Gebäudewerts weitreichende Schätzungen vorgenommen werden müssen. Die daraus entstehenden Bewertungsunschärfen dürften aber den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht werden³³⁾. Es ist jedoch offensichtlich, dass der Ansatz veralteter Werte nicht zulässig ist.

Insgesamt ist der Spielraum des Gesetzgebers nach dem VfGH bei der Bewertung umso geringer, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind. In diese Überlegungen fügt sich auch die aktuelle Beschwerde gegen die Festsetzung der Grundsteuer ein.

3. Erkenntnis des VfGH zur Grundsteuer³⁴⁾

Auf einer Liegenschaft war im Jahr 1978 ein Einfamilienhaus errichtet worden. Der Einheitswert wurde zum Stichtag 1. Jänner 1979 mit S 304.000 festgesetzt und durch die lineare Erhöhung der Einheitswerte des Grundvermögens mittlerweile um 35 % angehoben. Der Hälfteigentümer erhob gegen die Vorschreibung der Grundsteuer (€ 58,58 für das Quartal) Einspruch. Nachdem dieser von der Gemeinde zurückgewiesen wurde, stellte er einen Antrag auf Wertfortschreibung beim Finanzamt. Als Begründung wurde angeführt, dass die technische Abnutzung des Gebäudes und die negative Grundstückspreisentwicklung bisher keine Berücksichtigung gefunden hätten.

Der Antrag wurde vom Finanzamt abgewiesen, woraufhin der Beschwerdeführer den VfGH angerufen hat. Die Beschwerde relevierte die §§ 23 und 53 Abs 6 BewG 1955 als verfassungswidrig. Gem § 23 BewG ist bei Fortschreibungen auf die Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt abzustellen. Dies gilt nach § 53 Abs 6 BewG auch bei Abschlägen für die technische Abnutzung eines Gebäudes. Durch diese Bestimmungen können Wertänderungen nur zum jeweiligen Hauptfeststellungszeitpunkt berücksichtigt werden, was im Ergebnis zu einer verfassungswidrigen Bewertung führe. Im Erkenntnis vom 13. 3. 2008 hat der VfGH die Beschwerde abgewiesen.

4. VfGH betrachtet konkrete steuerliche Folgen

Der VfGH räumt in den Entscheidungsgründen zwar ein, dass die Vorschriften des § 23 bzw des § 53 Abs 6 BewG einer Berücksichtigung von Wertänderungen innerhalb des Hauptfeststellungszeitraums entgegenstehen. Dieser Ausschluss einer Wertfortschreibung allein aufgrund einer inneren Wertänderung sei aber aus verfahrensökonomischen Erwägungen und aus Gründen der Bewertungsgleichmäßigkeit während

25) ZB in Höhe des entgangenen Mietzinses bei alternativer Vermietung des Eigenheims.

26) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06.

27) VfGH 12. 12. 2006, B 3391/05-13.

28) BVerfG 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02.

29) Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 134; Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftssteuer, ecoloex 2007, 282.

30) Im Rahmen der Bodenschätzung werden gem § 5 BoSchätzG Mustergrundstücke als Vergleichsbasis herangezogen.

31) Gem Anlage zu § 53a BewG.

32) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06.

33) AA Novacek, Sanierung der Erbschaftssteuer und Wiedereinführung der Vermögensteuer, FJ 2007, 216 (217).

34) VfGH 13. 3. 2008, B 1534/07.

eines überschaubaren Zeitraums zulässig. Der Gerichtshof erklärt damit einen Hauptfeststellungszeitraum von 9 Jahren für verfassungskonform. Sofern aber durch die Verschiebung von Hauptfeststellungen ein gleichheitswidriges Ergebnis behauptet wird, kommt es nach dem VfGH auf die mit der Bewertung konkret verbundenen Steuerfolgen an. Die verfassungsrechtliche Beurteilung richtet sich nicht nach dem BewG allein, sondern vielmehr nach den daran anknüpfenden Steuerfolgen.

Dies stößt in der Literatur³⁵⁾ auf Kritik und wird als Abgehen des VfGH von seinen Standpunkten in den Erkenntnissen zur ErbSt gewertet. Im Folgenden soll aber gezeigt werden, dass der VfGH in seiner Argumentation durchaus konsequent bleibt. So führt der Gerichtshof wie bereits oben dargelegt wurde aus, dass der Spielraum des Gesetzgebers bei der Bewertung umso geringer ist, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage verbundenen Steuerfolgen sind. Es ist nachvollziehbar, dass bei einer höheren Abgabenbelastung auch an die Ermittlung der Bemessungsgrundlage höhere Anforderungen gestellt werden, als bei der Erhebung von „Bagatellbeträgen“. Eine Schranke wird insoweit eingezogen, als pauschale Bewertungsregeln nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen dürfen³⁶⁾. Wo die Grenze zwischen verwaltungswirtschaftlich gerechtfertigten Unschärfen und einer unsachlichen Bewertung verläuft, ist letztlich eine Wertungsfrage, die für jede in Frage stehende Rechtsnorm vom VfGH einzeln zu beantworten ist. Im vorliegenden Fall wurde die lineare Erhöhung der Einheitswerte um 35 % in den vergangenen 30 Jahren für Zwecke der Grundsteuer nicht als unsachlich qualifiziert. Dazu ist allerdings kritisch anzumerken, dass die in der gegenständlichen Rechtssache behauptete Ungleichbehandlung im Vergleich zum Erbschaftssteuer-Erkenntnis nur sehr wage umrissen wurde.

Auch das Anknüpfen des VfGH an die konkreten Steuerfolgen ist begründet. Zwar ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem § 21 BAO³⁷⁾ kein verfassungsrechtlicher Prüfmaßstab, der VfGH beachtet aber zweifellos die wirtschaftlichen Auswirkungen steuerrechtlicher Normen. Nach *Gassner* bedarf die verfassungsrechtliche Prüfung abgabenrechtlicher Vorschriften der Mitwirkung der Wirtschaftswissenschaften, deren Aufgabe es ist, die steuerlichen Folgen zu ermitteln³⁸⁾. Der VfGH prüft nach Art 144 B-VG die Verletzung eines verfas-

sungsgesetzlich gewährleisteten Rechts. Das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz wird aber nicht durch die Bewertung eines Vermögensgegenstands an sich, sondern mE erst durch eine daran anknüpfende gleichheitswidrige Besteuerung verletzt. Es war daher folgerichtig die materiellrechtlichen Auswirkungen im Hinblick auf die Grundsteuer zu prüfen und nicht die Bewertungsregeln des BewG in Bausch und Bogen aufzuheben.

5. Schlussfolgerungen und Ausblick

Der VfGH hat das System der Einheitsbewertung als solches für unbedenklich erklärt. Bei der Prüfung abgabenrechtlicher Normen sind die konkreten steuerlichen Folgen zu betrachten. Im Hinblick auf die Grundsteuer könnte es nur eine Frage der Zeit sein, bis Fälle vorliegen, bei denen die steuerlichen Folgen aufgrund einer unsachlichen Bewertung zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führen, die nicht mehr durch eine verwaltungswirtschaftliche Durchschnittsbetrachtung gerechtfertigt sind. Aufgrund der höheren Steuersätze dürfte die Bewertung zum dreifachen Einheitswert im Bereich der GrEST³⁹⁾ bei unentgeltlichen Grundstückserwerben aber weitaus kritischer zu betrachten sein.

Der Gesetzgeber sollte daher auch nach dem aktuellen Erkenntnis des VfGH an der Verfassungskonformität der Einheitswerte zweifeln. Im Anlassfall war – möglicherweise aufgrund der vergleichsweise unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen – für den Gerichtshof die Grenze zur Gleichheitswidrigkeit (noch) nicht überschritten. Die Forderung nach der Durchführung einer Hauptfeststellung bleibt aber aufrecht, sofern auch künftig vermögensabhängige Abgaben erhoben werden sollen. Das Grundproblem liegt aber nicht in den angewendeten Bewertungsmaßstäben und -methoden, sondern vor allem in den veralteten und unrealistischen Werten. Eine Justierung des Systems der Einheitsbewertung auf moderner EDV-gestützter Basis könnte einen geeigneten Lösungsansatz darstellen.

39) *Fellner*, Folgen der Rechtsprechung von VfGH und EuGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, RdW 2008, 177 (180); *Novacek*, Konsequenzen des Entfalls von Erbschafts- und Schenkungssteuer, ÖStZ 2008, 38 (40).

35) *Fellner*, Einheitswerte doch verfassungskonform?, SWK 2008, T 95.

36) *Gassner*, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Nr. 64 (1970) 12 f.

37) Die Bestimmung des § 21 Abs 1 BAO über die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist grundsätzlich für die Sachverhaltsbeurteilung bedeutend. Vgl *Ellinger*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Abgabenrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht, Nr. 83 (1973) 2. Daneben betont die Bestimmung aber auch die prinzipiell wirtschaftliche Grundhaltung des Steuergesetzgebers. Siehe dazu *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht⁵, Band II (2006) 216.

38) *Gassner*, Gleichheitssatz (1970) 17.



Der Autor:

Mag. DI Dr. Hermann Peyerl ist Universitätsassistent am Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität für Bodenkultur und Lehrbeauftragter an der Fachhochschule des bfi Wien.