

## Gebühr für die Grundbuchseintragung nach Einheitswerten verfassungswidrig

Die Anknüpfung der Gebühr für die Grundbuchseintragung an die Bemessungsgrundlage des GrEStG führt dazu, dass – anders als bei entgeltlichen Erwerben – für Erwerbe, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar ist (also insb bei Schenkungen und Erbschaften), die Einheitswerte der Grundstücke herangezogen werden. Diese wurden seit Jahrzehnten nicht an die tatsächliche Wertentwicklung der Grundstücke angepasst und bilden damit keinen sachgerechten Maßstab für die Leistung der Gerichte, die mit der Eintragungsgebühr abgegolten werden soll.

VfGH 21.09.2011, G 34, 35/11

§ 26 Abs 1 und Abs 1a GGG

Aus Anlass von Beschwerden (B 1306/09, B 773/10) hatte der VfGH am 2.3.2011 beschlossen, die Verfassungsmäßigkeit von § 26 Abs 1 und 1a Gerichts-Gebührengesetz (GGG) über die Berechnung der Eintragungsgebühr im Grundbuch von Amts wegen zu prüfen. Bedenken an der Sachlichkeit dieser Regelungen bestünden insofern, als die Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr nach den Regeln für die Bemessung der Grunderwerbsteuer ermittelt wird, die beim entgeltlichen Erwerb von Grundstücken im Regelfall auf den Wert der Gegenleistung (dh den vereinbarten Kaufpreis oder den gemeinen Wert des eingetauschten Grundstücks), beim unentgeltlichen Erwerb und bei Sonderkonstellationen des entgeltlichen Erwerbs hingegen auf den (ein- oder dreifachen) Einheitswert abstellen. Da notorisch sei, dass zwischen dem Kaufpreis oder Verkehrswert und dem (dreifachen) Einheitswert erhebliche Unterschiede bestehen, scheint dies dazu zu führen, dass für gleiche Leistungen der Gerichte ohne sachliche Rechtfertigung erheblich abweichende Eintragungsgebühren zu entrichten sind.

### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

#### Verfassungsrechtliche Bedenken

„Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes ob der Verfassungsmäßigkeit des ersten Satzes des § 26 Abs. 1 GGG konnten im Gesetzesprüfungsverfahren nicht zerstreut werden.

Diese Bedenken gingen – zusammengefasst – dahin, dass die Anknüpfung der Eintragungsgebühr an die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage zu einer differenzierten Behandlung von verschiedenen Arten des Grundstückserwerbes bei der Eintragungsgebühr führt, die mit dem Belastungskonzept der Eintragungsgebühr, die sich

gegenwärtig – verfassungsrechtlich zulässig – am Wert des Grundstückes orientiert, nicht vereinbar und daher unsachlich zu sein scheint.“

#### Geringerer Nutzen unentgeltlich erworbener Grundstücke?

„Die Bundesregierung tritt diesen Bedenken im Wesentlichen mit dem Argument entgegen, der Nutzen der verschiedenen Arten des Grundstückserwerbes sei ein unterschiedlicher, weil der Erwerber bei unentgeltlichen Geschäften typischerweise Belastungen und Einschränkungen hinzunehmen habe, somit der Nutzen des unentgeltlich erworbenen Grundstückes offenbar ein geringerer sei. Die Bundesregierung scheint die Meinung zu vertreten, dass dieser geringere Nutzen von unentgeltlich erworbenen Grundstücken bei der Eintragungsgebühr die Anknüpfung an eine Bemessungsgrundlage rechtfertige, die unter dem Wert der hypothetischen Gegenleistung liegt.

Der Verfassungsgerichtshof kann diesem Argument nicht beitreten. Es mag sein, dass bei unentgeltlichen Grundstückserwerben – speziell unter Lebenden – die Übertragung des Grundstückes häufiger mit vorbehaltenen Nutzungen oder sonstigen Belastungen oder Auflagen verbunden ist als bei entgeltlichen Erwerben. Von einer typischen Begleiterscheinung unentgeltlicher Vorgänge kann aber – insbesondere wenn man todeswegige Erwerbe in die Betrachtung einbezieht – nicht die Rede sein. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei unentgeltlichen Erwerben differenziert aber gerade nicht danach, ob der Erwerber Belastungen und Einschränkungen hinzunehmen hat, somit der „Nutzen“ des Erwerbes vermindert ist; in allen Fällen ist der dreifache Einheitswert anzusetzen. Auf der anderen Seite kommt es aber auch bei entgeltlichen Grundstückserwerben

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

häufig zu Vorbehalten von Nutzungsrechten durch den Veräußerer oder zu sonstigen Belastungen oder Einschränkungen des Erwerbers und somit – folgt man dem Gedankengang der Bundesregierung – zu Nutzeneinbußen. Das GrEStG nimmt auf diese Fälle ausdrücklich Bedacht: Für die Bemessung der Grunderwerbsteuer werden solche „dem Verkäufer vorbehaltene Nutzungen“ nicht ausgeschieden, sondern sind bei entgeltlichen Vorgängen Teil der Bemessungsgrundlage, dh. dem Barkaufpreis hinzuzurechnen (§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG). Sie sind daher auch Teil der Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr. Soll die unterschiedliche Bemessungsgrundlage der Eintragungsgebühr – wie die Bundesregierung meint – ihre Rechtfertigung im unterschiedlichen Nutzen der Erwerbsvorgänge finden, dann müssten jedenfalls auch bei entgeltlichen Erwerben die vorbehaltenen Nutzungen durch einen Abzug von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Wenn die Bundesregierung daher auf eine empirische Erhebung verweist, wonach bei unentgeltlichen Erwerben der dreifache Einheitswert zuzüglich der übernommenen Belastungen im Durchschnitt etwa dem Wert des Grundstückes (dem Wert der Gegenleistung im Fall entgeltlicher Erwerbe) entspricht, so ist daraus schon deswegen nichts zu gewinnen, weil diese Belastungen im Fall entgeltlicher Erwerbe die Bemessungsgrundlage gerade nicht kürzen. Soweit die Bundesregierung bei den todeswegigen Erwerben auf die typischerweise gegebene Belastung mit Pflichtteilsrechten verweist und daraus einen verminderten Nutzen des Grundstückserwerbes ableitet, genügt der Einwand, dass die Belastung mit Pflichtteilsrechten vollkommen unabhängig davon besteht, ob im Einzelfall Grundstücke erworben werden oder nicht, und überdies nicht selten die Abfindung von Pflichtteilsberechtigten mit Grundstücken erfolgt, die dann naturgemäß ohne „Nutzeneinbuße“ erworben werden.

Gegen die Argumentation der Bundesregierung spricht aber vor allem, dass die Anknüpfung der Eintragungsgebühr bei unentgeltlichen Grundstückserwerben an die Einheitswerte auf eine Zeit zurückgeht, in der die Einheitswerte in Übereinstimmung mit den Bewertungsregeln des BewG ermittelt wurden und daher als Maßstab für den (steuerlichen) Wert eines Grundstückes verfassungsrechtlich unbedenklich herangezogen werden konnten. Wie der Verfassungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Erbschafts- und Schenkungssteuer (VfSlg. 18.093/2007) betont hat, ergeben sich die verfassungsrechtlichen Probleme der Grundbesitzbewertung nicht aus dem System der Einheitsbewertung an sich, sondern aus dem Umstand, dass die Anpassung der Einheitswerte an die tatsächliche Wertentwicklung der Grundstücke durch das Unterbleiben der Hauptfeststellungen seit Jahrzehnten verhindert wurde. Es war somit

keineswegs die Absicht des Gesetzgebers des GGG, durch Anknüpfen an Einheitswerte bei unentgeltlichen Grundstückserwerben den (typischerweise) geringeren Nutzen solcher Erwerbe zu berücksichtigen. Beabsichtigt war vielmehr die Heranziehung einer Bemessungsgrundlage, die in etwa dem Wert des Grundstückes entspricht, wie er typischerweise bei entgeltlichen Erwerben durch den Wert der Gegenleistung zum Ausdruck kommt. Dazu kommt, dass der (dreifache) Einheitswert gegenwärtig in keinem auch nur einigermaßen vorhersehbaren Verhältnis zum Verkehrswert steht. Ein solcher Wert ist aber dann auch von vornherein ungeeignet, eine allfällige unterschiedliche Nutzensituation unentgeltlicher Erwerbe abzubilden.“

### Keine Rechtfertigung durch Verwaltungsökonomie

„Wenn die Bundesregierung die Auffassung vertritt, auch im Recht der Gerichtsgebühren, und daher auch bei den Eintragungsgebühren, seien begünstigende Regelungen nicht von vornherein ausgeschlossen, ist ihr zuzustimmen. Die Anknüpfung an die Einheitswerte war jedoch weder seinerzeit als Begünstigung gedacht noch ist sie heute – im Hinblick auf die unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke seit der letzten Hauptfeststellung – in der Lage, eine allfällige Begünstigung sachgerecht umzusetzen. Das zeigt schon die Tatsache, dass der Gesetzgeber den Fall berücksichtigen musste, dass der dreifache Einheitswert über dem gemeinen Wert des Grundstückes liegt.

Der Bundesregierung ist einzuräumen, dass die Anknüpfung an den (dreifachen) Einheitswert dem Ziel der Verwaltungsökonomie dient und dass eine individuelle Wertermittlung durch Sachverständige für Zwecke der Ermittlung der Eintragungsgebühr in vielen Fällen unverhältnismäßige Kosten verursachen würde. Damit ist aber nicht dargetan, dass es nicht verwaltungsökonomisch vertretbare Bemessungsverfahren gibt, die den aufgezeigten Bedenken Rechnung tragen. Abgesehen davon, dass kein Hindernis besteht, die Eintragungsgebühr generell nicht nach der Nutzenäquivalenz, sondern nach der Kostenäquivalenz zu erheben, 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.

Auch der Umstand, dass Grundstückssachverständige – wie die Bundesregierung vorbringt – bei der Liegenschaftsbewertung zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen können, rechtfertigt nicht die Anknüpfung an Einheitswerte, die mit den heutigen Wertverhältnissen nichts zu tun haben. Das System der Einheitsbewertung hat ge-

rade den Sinn, die Wertermittlung von Liegenschaften auf eine objektive, von der Abgabenbemessung losgelöste Grundlage zu stellen und die ad-hoc-Bewertung durch Sachverständige zu vermeiden. Wenn der Gesetzgeber dieses vernünftige System verlässt und auf seine Fortführung verzichtet, ist es seine Aufgabe, für Ersatzbemessungsgrundlagen zu sorgen, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen.“

### Keine Rechtfertigung durch geringe Belastung

„Die Bundesregierung verweist schließlich darauf, dass es sich im vorliegenden Fall um eine verhältnismäßig geringe Belastung handelt. Der Verfassungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang schon im Prüfungsbeschluss (vorläufig) die Auffassung vertreten, dass mit dem Belastungskonzept der Eintragungsgebühr eine Differenzierung dieser Art möglicherweise grundsätzlich unvereinbar ist. Der Verfassungsgerichtshof bleibt bei dieser Auffassung: Dient die Eintragungsgebühr der Abgeltung einer staatlichen (gerichtlichen) Leistung, dann ist es, auch wenn die Gebühr 1 vH 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.“

### Ergebnis: Verfassungswidrigkeit der Anknüpfung an die GrESt-Bemessungsgrundlage

„Der Verfassungsgerichtshof kommt somit zum Ergebnis, dass die Anknüpfung der Eintragungsgebühr an die Bemessungsgrundlage des GrEStG insofern verfassungswidrig ist, als damit für Erwerbe, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar ist, eine Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist, die keinen sachgerechten Maßstab für die mit der Eintragungsgebühr abgeltete Leistung der Gerichte bildet. Die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Bestimmungen führt im Hinblick auf § 1 BewG dazu, dass für die Bemessung der Eintragungsgebühr in allen Fällen die Vorschriften des ersten Teiles des BewG, somit insbesondere § 10 BewG, heranzuziehen sind. Da es dem Gesetzgeber jedoch freisteht, die Bemessung der Eintragungsgebühr auch nach anderen Maßstäben zu regeln und hiebei auch Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie zu berücksichtigen, sachlich begründete Differenzierungen vorzunehmen, aber auch konkrete Begünstigungsziele zu verfolgen, sieht sich der Verfassungsgerichtshof veranlasst, die Aufhebung unter Fristsetzung bis 31. Dezember 2012 auszusprechen.“

## Anmerkung

Von Georg Kofler

### Anknüpfen an veraltete Einheitswerte

Das vorliegende Erk wirft erneut Licht auf die generelle Kritik an der Anknüpfung diverser Abgaben an veraltete, notorisch niedrige Einheitswerte des Grundbesitzes (s mwN nur *Fellner*, RdW 2006, 793 ff, u *Fellner*, SWK 2007, S 390 ff). Der VfGH hat mittlerweile in zahlreichen Erk bestätigt, dass zwar die Einheitsbewertung nicht *per se* verfassungswidrig sei, sondern sich vielmehr die verfassungsrechtliche Beurteilung auf die jeweiligen abgabenrechtlichen Folgen abzuleiten habe. So hat er bei der Grundsteuer das Anknüpfen an die historischen Einheitswerte wegen der Art und des (geringen) Gewichts der daran geknüpften Steuerfolgen (noch) als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen (VfGH 6.10.2010, B 298/10; dazu zB *Fellner*, wobl 2010/145, 318 ff). Als verfassungswidrig wurden jedoch bisher beurteilt

- das Anknüpfen an den dreifachen Einheitswert bei Grundvermögen im Vergleich zur Verkehrsbewertung anderen Vermögens bei Erbschaften und Schenkungen im Rahmen des (früheren) ErbStG (VfSlg 18.093/2007 u VfSlg 18.147/2007) sowie bei Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen im Rahmen des StiftEG (VfGH 2.3.2011, G 150/10; dazu zB *Fellner*, SWK 2011, T 69; *Bodis*, RdW 2011/240, 239 ff; *Peyerl*, SWK 2011, S 523 ff; *Zorn*, SWK 2011, S 639; *Fraberger/Papst*, ZfS 2011, 52; *Marschner*, ZfS 2011, 80 (81)); sowie nunmehr
- das Anknüpfen der Gebühr für die Grundbuchseintragung nach § 26 GGG an die Bemessungsgrundlage des GrEStG für Erwerbe, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar ist, insb

bei Schenkungen und Erbschaften (VfGH 21.9.2011, G 34, 35/11; zum Prüfbeschluss s *Gunacker*, NZ 2011, 144 ff; *Fellner*, ÖStZ 2011/450, 271 [272]; *Jilch*, ÖStZ 2011/776, 446 ff).

### Gesetzgeberische Reaktionen

Der Gesetzgeber hat auf die Erk des VfGH zur Aufhebung der Grundtatbestände des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 ErbStG (jeweils mit 31.8.2008; s a die Kundmachung BGBl I 2007/9 u BGBl I 2007/39) bekanntlich durch ein Auslaufenlassen der Erbschaft- und Schenkungssteuer reagiert (s für Zweckzuwendungen nach § 1 Abs 1 Z 3 ErbStG a § 34 Abs 1 Z 14 ErbStG). Hinsichtlich der für Stiftungen ersatzweise eingeführten Stiftungseingangssteuer wurde bereits die Bewertungsregel des § 1 Abs 5 letzter Satz StiftEG in der Stammfassung wegen der gleichheitswidrigen Privilegierung der Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen durch Heranziehung der nicht realitätsgetreuen Einheitswerte mit Ablauf des 31.12.2011 aufgehoben (VfGH 2.3.2011, G 150/10, kundgemacht in BGBl I 2011/18); gegen die (unveränderte) aktuelle Fassung dieser Bestimmung wurde bereits ein Prüfverfahren eingeleitet (VfGH 21.9.2011, B 1023/10 u B 1312/10, G 111/11 ua). Nach der derzeit vorliegende Regierungsvorlage zum BBG 2011 (RV 1494 BlgNR 24. GP) soll daher in Reaktion auf die Judikatur – aber wohl mit einem gewissen verfassungsrenitenen Augenzwinkern – die Übertragung inländischer Grundstücke an Stiftungen aus dem StiftEG herausgeschält werden und zukünftig stets zur Gänze dem GrEStG unterliegen. Dies würde bei einer typischen Zuwendung ohne Gegenleistung bedeuten: 3,5% GrESt und 2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent vom ... *dreifachen Einheitswert*. Chapeau! Vermutlich entzieht sich nicht nur dem Verfasser dieser Zeilen die subtile, alle verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Heranziehung von Einheitswerten ausräumende Genialität der geplanten Neuregelung (für eine ausf Analyse und einen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsversuch der Neuregelung s *Bodis*, RdW 2011/710, 693 ff).

Abzuwarten bleibt schließlich, wie der Gesetzgeber auf das vorliegende Erk zur Eintragungsgebühr reagieren wird. Der VfGH hat hier darauf hingewiesen, dass die Aufhebung des § 26 Abs 1 und Abs 1a GGG per se dazu führe, dass für die Bemessung der Eintragungsgebühr in allen Fällen die Vorschriften des ersten Teiles des BewG heranzuziehen seien, somit insb der gemeine Wert gem § 10 BewG. Der VfGH beließ dem Gesetzgeber allerdings eine Reparaturfrist bis 31.12.2012 – also mehr als ein Jahr –, um es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Bemessung der Eintragungsgebühr auch nach anderen Maßstäben zu regeln und hierbei Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie zu berücksichtigen, sachlich begründete Differenzierungen vorzunehmen oder konkrete Begünstigungsziele zu verfolgen.

### Einheitswertbasierende Pauschalierung in der Land- und Forstwirtschaft

Kritisch betrachtet wird auch die auf ertragswertorientierten Einheitswerten basierende Gewinnvollpauschalierung in der Landwirtschaft nach der LuF PauschVO (derzeit BGBl II 2010/471 idF II 2011/4; s aus der Diskussion zB *Peyerl*, SWK 2007, S 823 ff; *Fellner*, RdW 2010, 252 ff; *Urban*, SWK 2006, S 705 ff). Tatsächlich scheinen die – hier zuletzt zum 1.1.1988 tatsächlich festgestellten, ertragswertorientierten (§ 32 BewG) – Einheitswerte spätestens seit der Umstellung des Agrarsystems aufgrund des EU-Beitritts mit 1.1.1995 kein geeigneter Maßstab für die Ableitung eines ertragsteuerlichen Gewinnes zu sein. Gegen die Verfassungskonformität der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung sprechen aber vor allem andere Aspekte, insb die mangelnde Subjektivierung des Grundbetrages, die zu einer weitgehende Steuerfreistellung des Unternehmerlohnes und einer doppelten Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen führt (dazu aus *Kofler/ Schellmann*, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, AK Wien, Mai 2011; s a *Schürer-Waldheim*, SWK 2011, S 792 ff; *Steuerinsider*, SWK 2011, T 146 f; antikrit *Kaluza*, SWK 2011, T 157 ff).