

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 150/10-8

2. März 2011

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des  
Präsidenten

Dr. Gerhart HOLZINGER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN

und der Mitglieder

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

DDr. Christoph GRABENWARTER,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Rudolf MÜLLER,

Dr. Peter OBERNDORFER,

DDr. Hans Georg RUPPE,

Dr. Johannes SCHNIZER

sowie des Ersatzmitgliedes

Dr. Irmgard GRISS

als Stimmführer, im Beisein des Schriftführers

Dr. Ewald GLAUZ,

in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des letzten Satzes des § 1 Abs. 5 des Bundesgesetzes über ein Stiftungseingangssteuergesetz, BGBl. I Nr. 85/2008, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

- I. Der letzte Satz des § 1 Abs. 5 des Bundesgesetzes über ein Stiftungseingangssteuergesetz, in der (Stamm)Fassung BGBl. I Nr. 85/2008, wird als verfassungswidrig aufgehoben.
- II. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2011 in Kraft.
- III. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.
- IV. Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahren**

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B 1473/09 eine auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde gegen einen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck (in der Folge: UFS), vom 22. Oktober 2009 anhängig, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt:

1

Mit Notariatsakt vom 10. Jänner 2008 wurde die beschwerdeführende K. Privatstiftung errichtet. Mit Nachstiftungsvereinbarung vom 17. Oktober 2008 brachte der Stifter K. zum einen eine in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft, deren aktueller Verkehrswert in der Beschwerde mit rd. € 2,5 Mio. angegeben wird, in die Stiftung ein, dies unter Vereinbarung einer Gegenleistung, nämlich eines für den Stifter sowie jeweils dessen Rechtsnachfolger als Dienstbarkeit einzuräumenden, lebenslangen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes am Wohnhaus sowie der von der Stiftung abzusichernden häuslichen Pflege und Betreuung des Stifters. Des Weiteren wendete der Stifter der Privatstiftung (näher bezeichnete) in seinem Eigentum befindliche Wertpapiere zu. Der Wert der zu-

2

gewendeten Wertpapiere wurde vom Finanzamt mit € 2,465.000,-- angesetzt, die Liegenschaft wurde mit dem dreifachen Einheitswert (iHv rd. € 44.000,--) bewertet und die Stiftungseingangssteuer sohin mit insgesamt € 64.267,38 festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung der K. Privatstiftung teilweise Folge gegeben. Die belangte Behörde ging davon aus, dass die Wertpapiere bloß mit € 2,452.729,-- zu bewerten waren. In Bezug auf die zugewendete Liegenschaft vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass die vereinbarte Gegenleistung (Fruchtgenussrecht und Pflege) den (steuerlich maßgebenden) Wert der Liegenschaft übersteige und daher insgesamt ein entgeltliches Geschäft vorliege, das den Tatbestand der Stiftungseingangssteuer nicht erfülle. Die belangte Behörde änderte den Bescheid erster Instanz ab und setzte die Stiftungseingangssteuer iHv 2,5 vH von € 2,452.729,--, sohin mit dem Betrag von € 61.318,23 fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde der K. Privatstiftung, in der die Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung der – von der Beschwerde als verfassungswidrig gerügten – Bestimmungen des § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 5 des Bundesgesetzes über ein Stiftungseingangssteuergesetz (in der Folge: StiftEG) behauptet wird.

2. Bei der Behandlung der Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 1 Abs. 5 letzter Satz StiftEG, in der Fassung BGBl. I 85/2008, entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher das Beschwerdeverfahren mit Beschluss vom 28. September 2010 unterbrochen und von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der genannten Bestimmung eingeleitet.

3. Die Erwägungen, die den Verfassungsgerichtshof zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens veranlasst hatten, legte er in seinem Prüfungsbeschluss wie folgt dar:

"Die Stiftungseingangssteuer ist anscheinend eine der Erbschafts- und Schenkungssteuer nachgebildete Steuer auf Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen. Sie erfasst alle unentgeltlichen Zuwendungen an solche Stiftungen, somit – sieht man von den erwähnten Steuerbefreiungen ab – das gesamte, der

Stiftung unter Lebenden oder von Todes wegen zugewendete Vermögen. Für die Bewertung des Vermögens verweist § 1 Abs. 5 letzter Satz StiftEG auf § 19 ErbStG, woraus anscheinend folgt, dass für die Bewertung im Allgemeinen die Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (in der Folge: BewG 1955) maßgeblich sind, Grundbesitz jedoch – sofern nicht ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen wird – mit dem Dreifachen des nach den Regeln des Zweiten Teiles des BewG 1955 zuletzt festgesetzten Einheitswertes anzusetzen ist.

2.3. Im Prüfungsbeschluss (vom 15. März 2006) zu B 3391/05, der in der Folge zur Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG führte, hat der Verfassungsgerichtshof nach ausführlicher Wiedergabe von Vorjudikatur seine Bedenken gegen die für die Erbschafts- und Schenkungssteuer maßgeblichen Bewertungsvorschriften wie folgt zusammengefasst (vgl. die Wiedergabe in VfSlg. 18.093/2007, Seite 302 f.):

'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 hierfür jeweils eine besondere sachliche Rechtfertigung besteht. Die Anwendung der Bestimmung des § 19 Abs. 2 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 Abs. 1 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.).

...

§ 19 Abs. 2 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.'

Für diese Belastungsunterschiede konnte der Verfassungsgerichtshof letztlich keine sachlichen Gründe erkennen. Er hat vielmehr im Erkenntnis VfSlg. 18.093/2007 seine verfassungsrechtliche Beurteilung wie folgt zusammengefasst (Seite 317 f.):

'Die Vorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG hat somit – zusammenfassend – zur Folge, dass es für die Belastung mit Erbschaftssteuer im Fall des Erwerbs von Grundbesitz nicht darauf ankommt, was jemand heute erwirbt, sondern welcher Wert dem Grundbesitz vor Jahrzehnten beizulegen war bzw. beigelegt wurde. Ein solches Ergebnis ist gleichheitswidrig. Es wird auch nicht dadurch gleichheitskonform, dass Grundbesitz anderen Steuerbelastungen unterliegt. Diese müssen je für sich sachlich gerechtfertigt sein und rechtfertigen ihrerseits nicht eine (willkürlich ausgestaltete) Schonung des Grundbesitzes im Bereich der Erbschaftssteuer.'

2.4. Die Situation bei der Stiftungseingangssteuer scheint sich von der Rechtslage bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer nur insoweit zu unterscheiden, als einerseits die Steuerpflicht bloß unentgeltliche Zuwendungen an bestimmte *Stiftungen* erfasst und andererseits hiebei kein progressiver, sondern ein *proportionaler Steuersatz* zur Anwendung kommt. Das dürften keine wesentlichen Unterschiede sein. Die in der Bewertung liegenden Unsachlichkeiten dürften sich

im Bereich der auf unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen beschränkten Stiftungseingangssteuer genauso auswirken wie im Bereich der umfassend angelegten Erbschafts- und Schenkungssteuer. Auch kann nach der vorläufigen Einschätzung des Verfassungsgerichtshofes nicht davon die Rede sein, dass die Stiftungseingangssteuer derart geringfügig ist, dass Verzerrungen in der Bewertung des zugewendeten Vermögens noch hingenommen werden könnten. Zum einen erreichen gerade Zuwendungen an Stiftungen, wie gerichtsbekannt ist und auch der Beschwerdefall zeigt, im Regelfall Dimensionen, bei denen ein Steuersatz von 2,5 vH eine absolut gewichtige Steuerbelastung nach sich ziehen kann und Verzerrungen im Bereich der Bewertung daher ins Gewicht fallen dürften. Zum anderen sieht das Gesetz bei verschiedenen, anscheinend nicht bloß als Ausnahmefälle zu wertenden Konstellationen eine Erhöhung der Steuer auf 25 vH vor.

Auf der anderen Seite dürfte eine Rechtfertigung der Regelung mit verwaltungsökonomischen Aspekten letztlich nicht in Betracht kommen. Wenn der Bundesminister für Finanzen in seiner Stellungnahme im Beschwerdeverfahren vorbringt, im Hinblick auf die geringe Zahl der in Österreich errichteten Privatstiftungen könne der mit der Durchführung einer neuerlichen Hauptfeststellung einhergehende Verwaltungsaufwand nicht gerechtfertigt werden, so kann der Verfassungsgerichtshof dem durchaus folgen. Er kann aber vorderhand nicht der Schlussfolgerung beitreten, dass deshalb die Beibehaltung der derzeitigen Regelung im Lichte verwaltungsökonomischer Gründe geradezu geboten sei. Ist die Zahl der Fälle, die zu Grundbesitzbewertungen Anlass geben, relativ gering – und davon dürfte bei einer Steuer, die auf unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen beschränkt ist, auszugehen sein –, so scheint nichts einer individuellen Wertermittlung im jeweiligen Zuwendungsfall entgegenzustehen. Warum eine Ermittlung des aktuellen Wertes bei Zuwendung von Grundbesitz auf größere Schwierigkeiten stoßen sollte als etwa die Ermittlung des gemeinen Wertes von zugewendeten Kapitalgesellschaftsanteilen, vermag der Verfassungsgerichtshof vorderhand nicht zu erkennen.

2.5. Anders als die beschwerdeführende Stiftung ist der Verfassungsgerichtshof der Meinung, dass die Verfassungswidrigkeit – sollten die Bedenken zutreffen – bereits durch Aufhebung der die Bewertung nach § 19 ErbStG anordnenden Bestimmung des § 1 Abs. 5 StiftEG behoben wäre. In diesem Fall wäre die Bewertung von zugewendeten Liegenschaften gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 nach dem Ersten Teil des BewG 1955 vorzunehmen, der für diesen Fall grundsätzlich die Bewertung mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Vermögens vorsieht (§ 10 BewG 1955).

Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, dass gegen eine solche Bewertung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden. Der Verfassungsgerichtshof kann nämlich nicht erkennen, dass bei einer Bewertung von zugewendetem Grundbesitz mit dem gemeinen Wert ein verfassungsrechtlich problematischer Spannungszustand zu den Steuerbefreiungen des StiftEG begründet würde. Diese Steuerbefreiungen betreffen im Wesentlichen bestimmte Zuwendungen von

Todes wegen, nicht aber die Zuwendungen anlässlich der Errichtung einer Stiftung oder bei Nachstiftungen unter Lebenden. Zum anderen unterscheidet sich die Zuwendung von Grundbesitz an eine Stiftung von einem der (seinerzeitigen) Erbschaftssteuer unterliegenden todeswegigen Erwerb eines Grundstückes ganz wesentlich; Funktion und Verwertbarkeit des Grundbesitzes spielen im ersteren Fall keine nennenswerte Rolle, so dass auch die vom Verfassungsgerichtshof im Bereich der Erbschaftssteuer geforderte Sonderbehandlung von Liegenschaften (vgl. VfSlg. 18.093/2007) nicht erforderlich ist."

4. Die Bundesregierung erstattete im Gesetzesprüfungsverfahren eine Äußerung, in der sie den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes entgegentritt und beantragt, die in Prüfung gezogene Regelung nicht als verfassungswidrig aufzuheben. Für den Fall der Aufhebung stellt sie den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge für das Außer-Kraft-Treten eine Frist bis zum Ablauf des 31. Dezember 2011 bestimmen, um eine genaue Prüfung und allfällige legislative Neuregelung zu ermöglichen.

7

4.1. Die Prozessvoraussetzungen des Gesetzesprüfungsverfahrens erachtet die Bundesregierung als gegeben. In der Sache tritt sie den Bedenken des Verfassungsgerichtshofes mit folgenden Argumenten entgegen:

8

"1. Verfassungskonformes Anknüpfen an den Einheitswert

1.1. System der Einheitsbewertung

Wie der Verfassungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, dient ein Bewertungsverfahren, das das Ziel verfolgt, die Werte für bestimmte wirtschaftliche Einheiten oder Wirtschaftsgüter zu bestimmten Stichtagen mit verbindlicher Wirkung für einen längeren Zeitraum und mehrere Steuern festzustellen, ohne Zweifel der Verwaltungsökonomie. Das System der Einheitsbewertung als solches wurde daher vom Verfassungsgerichtshof nicht in Frage gestellt.

In seinem Erkenntnis VfSlg. 18.419/2008 führte der Verfassungsgerichtshof etwa aus, dass 'die Anknüpfung an historische Einheitswerte (oder ein Vielfaches von ihnen) [...] gleichheitsrechtlich nur im Zusammenhang mit den konkreten Steuerfolgen zu beurteilen [ist] und [...] daher nicht durchgängig jene Konsequenzen haben [muss], die sich im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben haben. Vielmehr wird die Art der abgabenrechtlichen Folgen dafür maßgeblich sein, ob ein Rückgriff auf die nach den Regeln des Bewertungsgesetzes gewonnenen Einheitswerte ungeachtet der unstrittig gegebenen Unstimmigkeiten verfassungsrechtlich zulässig ist. Bei Betrachtung der jeweiligen Abgabengesetze ist es daher nicht ausgeschlossen, dass eine Abwägung ergibt, dass das Anknüpfen an die nach den Regeln des BewG 1955 gewonnenen Bemessungsgrundlagen

(Einheitswerte) in Zusammenhang mit der Art oder dem (geringen) Gewicht der daran geknüpften Steuerfolgen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung des Einheitswertsystems verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsökonomie (noch) rechtfertigt. Entsprechendes gilt, soweit an die Einheitswerte andere Rechtsfolgen geknüpft sind'.

Mit der durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 eingeführten Stiftungseingangssteuer hat der Gesetzgeber die Entscheidung getroffen, bei der Bemessungsgrundlage des mit Stiftungseingangssteuer belasteten Liegenschaftsvermögens an die sich aus dem Bewertungsgesetz ergebenden (dreifachen) Einheitswerte anzuknüpfen. Anders als etwa bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer, bei der sich seit der letzten Hauptfeststellung für Grundvermögen, jedenfalls seit der letzten pauschalen Anhebung der historischen Einheitswerte, der Grundstückswert über Jahrzehnte hinweg unterschiedlich entwickelt hat und diese Wertentwicklung durch den Gesetzgeber des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes über den gesamten Zeitraum dieser Entwicklung hindurch keine Berücksichtigung gefunden hat, legt der Gesetzgeber im Fall der Stiftungseingangssteuer die auf dem grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklichen Einheitswertsystem und der pauschalen Aufwertung basierenden Einheitswerte erstmals 2008 als Bemessungsgrundlage fest. Mit dieser Entscheidung macht der Gesetzgeber von seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum 'bereits auf der Ebene der Bemessungsgrundlage Gebrauch', was im Lichte des Erkenntnisses VfSlg. 18.093/2007 prinzipiell als zulässig anzusehen ist. Er trägt damit auch dem Umstand Rechnung, dass eine realitätsgetreue Bewertung von Grundbesitz vielfältige Schwierigkeiten aufwirft, eine 'exakte' Wertermittlung bei Grundstücken von vornherein ausgeschlossen ist und somit ein Bewertungsverfahren gewählt werden kann, das verwaltungswirtschaftlichen Anforderungen gerecht wird.

Die Unbedenklichkeit des Anknüpfens an Einheitswerte (auch) im Bereich der Stiftungseingangssteuer lässt sich nach Ansicht der Bundesregierung darüber hinaus aus dem jüngst zur Verfassungskonformität des Grundsteuergesetzes ergangenen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 6. Oktober 2010, B 298/10, ableiten. Der Verfassungsgerichtshof führte diesbezüglich aus, dass das Unterbleiben der Hauptfeststellungen im Zeitablauf nämlich in nahezu allen Fällen zu einer steuerlichen Entlastung der betroffenen Grundeigentümer geführt hat, und es (lediglich) darum geht, dass sich diese Entlastung angesichts regionaler oder auch individueller Unterschiede in der Wertentwicklung der Grundstücke auf die Steuerpflichtigen ungleichmäßig auswirkt. Wie in dem die Grundsteuer betreffenden Beschwerdefall hat auch die Beschwerdeführerin im Anlassfall zum vorliegenden Gesetzesprüfungsverfahren nicht geltend gemacht, dass bei ordnungsgemäßer Durchführung der Hauptfeststellung für das in die Stiftung eingebrachte Grundvermögen eine geringere Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen wäre. Auch im Bereich der Stiftungseingangssteuer bedeutet das Abstellen auf den niedrigeren Einheitswert wohl in nahezu allen Fällen keine steuerliche Benachteiligung.

## 1.2. Geringes Gewicht der bewertungsrechtlichen Unschärfe angesichts bloß einmalig anfallender Stiftungseingangssteuer

Der Verfassungsgerichtshof äußert in seinem Prüfungsbeschluss die vorläufige Einschätzung, dass bei einem Steuersatz von 2,5 % eine absolut gewichtige Steuerbelastung vorliegen kann und Verzerrungen im Bereich der Bewertung daher ins Gewicht fallen dürften.

Aus Sicht der Bundesregierung ist jedoch darauf hinzuweisen, dass es sich bei der Stiftungseingangssteuer um eine einmalig anfallende Steuer handelt, die unter anderem den skizzierten Zweck verfolgt, eine missbräuchliche Nutzung des Rechtsinstituts der Privatstiftung hintan zu halten. Dass in einem längeren Beobachtungszeitraum für dieselbe Liegenschaft mehrmals Stiftungseingangssteuer anfällt, etwa weil die Liegenschaft mehrmals hintereinander Privatstiftungen zugewendet wird, erscheint wenig wahrscheinlich.

Wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis B 298/10 festgestellt hat, sind die steuerlichen Auswirkungen der Grundsteuer absolut wie relativ gering. Diese scheinen somit prima facie hinter jenen der Stiftungseingangssteuer zurückzubleiben. Dennoch darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die steuerlichen Auswirkungen auf einen längeren Zeitraum betrachtet im Ergebnis durchaus vergleichbar sind. Der Umstand, dass die Stiftungseingangssteuer nur eine einmalige Belastung für die gesamte Bestandsdauer der Privatstiftung mit sich bringt, rechtfertigt nach Ansicht der Bundesregierung diese im Vergleich zur als unbedenklich erachteten Grundsteuer geringfügig höhere einmalige Belastung. Maßgeblich für die Beurteilung des (relativen) Gewichts der Steuerbelastung durch die Stiftungseingangssteuer im Lichte verfassungsrechtlicher Erfordernisse ist nach Auffassung der Bundesregierung nicht (punktuell) der Zeitpunkt der Zuwendung, sondern (angesichts der Funktion einer Stiftung) ein längerer Zeitraum (der einer typischen Behaltdauer des Grundbesitzes entspricht).

Mag der Prozentsatz von 2,5 % auch höher sein als im Fall der (verfassungsrechtlich unbedenklichen) Grundsteuer, wird dies jedenfalls dadurch ausgeglichen, dass die einmalige Belastung aus der Sicht eines längerfristigen Bezugszeitraums beurteilt werden muss, so dass sich das Gewicht des – im Vergleich zur Grundsteuer geringfügig höheren – Prozentsatzes relativiert und bei einer Gesamtbetrachtung nicht schwerer wiegt als jenes, das den Steuerpflichtigen im Fall der Grundsteuer trifft. Daraus folgt, dass auch jene Belastung, die vom (Normal)Steuersatz des Stiftungseingangssteuergesetzes ausgeht, absolut wie relativ von geringem Gewicht ist.

Nach Auffassung der Bundesregierung ist bei der Beurteilung des Gewichts der Steuerbelastung, entgegen den vorläufigen Annahmen im Prüfungsbeschluss, auch relevant, dass der Steuersatz im vorliegenden Fall – im Gegensatz zu jenem der Erbschafts- und Schenkungssteuer – nicht progressiv sondern linear ausgestaltet ist. Im Erkenntnis VfSlg. 18.093/2007 hat der Verfassungsgerichtshof auf eine Verstärkung der Auswirkungen der Steuerbelastung durch den progressiven

Charakter des Steuersatzes hingewiesen. Das Fehlen eines progressiven Charakters des Steuersatzes kann daher dafür in Anschlag gebracht werden, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als so gravierend anzusehen sind.

Soweit der Prüfungsbeschluss schließlich auf den Umstand Bezug nimmt, dass der Steuersatz deswegen ein besonderes Gewicht annimmt, weil 'Zuwendungen an Stiftungen ... im Regelfall Dimensionen [erreichen], bei denen der Steuersatz ... eine ... gewichtige Steuerbelastung nach sich ziehen kann', wird festgestellt, dass es im Wesen eines durch einen Prozentsatz definierten Steuersatzes liegt, dass sich die Steuerlast mit steigendem Wert der Bemessungsgrundlage erhöht. Insofern unterscheidet sich die Rechtslage nicht von der Anwendung eines linearen Tarifs, wie er auch in anderen Rechtsbereichen als unbedenklich angesehen wird, und zwar auch dann, wenn dies bei entsprechender Höhe der Bemessungsgrundlage bei Anwendung des Prozentsatzes zu einer entsprechend hohen Steuerlast führt (siehe dazu insbesondere das Erkenntnis zum Gerichtsgebührengesetz, VfSlg. 18.070/2007).

Die Bundesregierung gibt schließlich zu bedenken, dass für die Beurteilung der relativen und absoluten Steuerbelastung im Rahmen der Fragestellung, ob ein Anknüpfen an die Einheitswerte noch gerechtfertigt ist, ausschließlich auf den im vorliegenden Verfahren präjudiziellen Steuersatz von 2,5 % abgestellt werden kann. Soweit der Prüfungsbeschluss diesbezüglich auch jene Spezialbestimmungen ins Kalkül zieht, die für bestimmte Sonderkonstellationen einen erhöhten Steuersatz (von 25 %) vorsehen, weist die Bundesregierung darauf hin, dass es sich hierbei um eine Sondernorm handelt, die im Anlassfall nicht anzuwenden war. Es erscheint zweifelhaft, ob die in Spezialfällen zur Anwendung kommende (höhere) Steuerbelastung zur Verfassungswidrigkeit der allgemeinen Bestimmung führen kann: Bei konsequenter Betrachtung müsste die verfassungsgesetzliche Prüfung bei der Bestimmung ansetzen, aus der die jeweilige Belastung resultiert. Diese Herangehensweise entspricht auch der allgemein der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zugrunde liegenden Überlegung, dass nur so viel aus dem Rechtsbestand beseitigt werden soll, als zur Rechtsbereinigung für den Anlassfall notwendig wäre, und somit der gesetzgeberische Wille durch die Aufhebung nur so weit modifiziert wird, als dies unbedingt notwendig ist. Der Sitz jener allfälligen Verfassungswidrigkeit, die daraus folgt, dass der Gesetzgeber an die Einheitswerte eine Steuerfolge von 25 % knüpft, wäre nicht in der geprüften Wortfolge des § 1 Abs. 5 StiftEG zu lokalisieren, weil eine solche Verfassungswidrigkeit (sollte sie gegeben sein) ausschließlich der betreffenden Sondernorm anzulasten wäre, die für bestimmte Fälle einen höheren Steuersatz anordnet. Mangels Präjudizialität dieser Sonderbestimmungen sollten die betreffenden höheren Steuerfolgen nicht in die Beurteilung der allgemeinen Regelung des § 1 Abs. 5 StiftEG einfließen."

Zusammenfassend vertritt die Bundesregierung in der Sache die Auffassung, dass das Heranziehen der Bewertungsregeln des BewG 1955 und somit das Inkaufnehmen der damit verbundenen Unschärfen sich für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer auf Grund der geringen steuerlichen Folgen und der nur einmalig anfallenden Belastung sowie im Hinblick auf die damit erreichte Verwaltungsökonomie (noch) sachlich rechtfertigen lassen.

9

4.2. Im Hinblick auf den Prüfungsumfang pflichtet die Bundesregierung der vom Verfassungsgerichtshof im Prüfungsbeschluss geäußerten Auffassung bei, dass die im Prüfungsbeschluss angenommene Verfassungswidrigkeit allein durch Aufhebung der die Bewertung nach § 19 ErbStG anordnenden Bestimmung des § 1 Abs. 5 letzter Satz StiftEG behoben wäre.

10

Wörtlich führt die Bundesregierung dazu aus:

11

"Die Aufhebung des Grundtatbestandes (§ 1 Abs. 1 StiftEG) würde – anders als im Fall der Erbschafts- und Schenkungssteuer – weit über das hinausgehen, was erforderlich wäre, um eine allfällige Verfassungswidrigkeit zu beseitigen. Funktion und Verwertbarkeit des Grundbesitzes spielen im Bereich der Stiftungseingangssteuer nicht jene Rolle, die ihnen der Gerichtshof im Erkenntnis zur Erbschaftssteuer (vgl. VfSlg. 18.093/2007) bei der Beurteilung des Sitzes der Verfassungswidrigkeit beigemessen hat. Insbesondere kennt das Stiftungseingangssteuergesetz im Unterschied zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz keine spezifischen 'Steuerbefreiungen oder -begünstigungen' bei der Besteuerung anderer Vermögenswerte als Grundbesitz, die es – wie im zweiten Prüfungsbeschluss zum ErbStG (vgl. den diesbezüglichen Hinweis in VfSlg. 18.093/2007) angenommen – 'sachlich nicht begründbar' erscheinen ließen, 'wenn Grundbesitz ... 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'.

Bei Wegfall der in Prüfung gezogenen Bestimmung wäre das Vermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der so gewählte Aufhebungsumfang wäre zur Rechtsbereinigung ausreichend, weil gegen eine mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Vermögens vorzunehmende Bewertung keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden. Nach der im Prüfungsbeschluss geäußerten Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofs unterscheiden sich die Zuwendungen von Grundbesitz an eine Stiftung ganz wesentlich von einem der (seinerzeitigen) Erbschaftssteuer unterliegenden todeswegigen Erwerb eines Grundstückes.

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurden beispielsweise in einer Vielzahl der Fälle die übertragenen Liegenschaften von den Erben oder Geschenknehmern bewohnt, wodurch eine vom gemeinen Wert berechnete Erbschafts- und Schenkungssteuer zu einer unter Umständen hohen Belastung hätte führen können. Dies hätte schlussendlich eine zwangsweise Veräußerung der übertragenen Liegenschaft zur Folge haben können. Die Veräußerung eines dem dringenden Wohnbedürfnis dienenden Grundstückes wäre mit einer erheblichen Härte verbunden gewesen. Im Gegensatz dazu wird die Liegenschaft einer Privatstiftung – diese ist üblicherweise der Schuldner der Stiftungseingangssteuer – schon in aller Regel nicht zur Deckung eines derartigen Wohnbedürfnisses dienen. Aus diesem Grund kann – selbst bei einer Zuwendung an die Stiftung von Todes wegen, bei der der Vermögensanfall für die Privatstiftung nicht vorhersehbar und damit planbar ist – eine allfällige auf Grund der Höhe der Stiftungseingangssteuer zwangsläufig zu erfolgende Veräußerung zur Deckung der Steuerschulden nicht mit erheblichen Härten verbunden sein.

Ebenso rechtfertigt der Umstand, dass es sich bei Zuwendungen an eine Privatstiftung in den überwiegenden Fällen um Schenkungen handelt, die sowohl vom Stifter als auch von der Stiftung vorhersehbar und somit planbar sind, eine zum seinerzeitigen Erbschaftssteuerfall unterschiedliche Vorgehensweise. Reichen die Einkünfte und sonstigen liquiden oder liquidierbaren Mittel der Privatstiftung nämlich nicht aus, die Stiftungseingangssteuer zu begleichen, kann sowohl der Stifter von der Zuwendung der Liegenschaft Abstand nehmen als auch die Privatstiftung die Annahme einer solchen verweigern."

5. Die im Anlassverfahren beschwerdeführende Privatstiftung hat zu dieser Äußerung eine Replik vorgelegt, in der sie insbesondere den Ausführungen zum Prüfungsumfang entgegentritt und anregt, ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich des Grundtatbestandes der Stiftungseingangssteuer einzuleiten.

12

## II. Rechtslage

1. Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder damit vergleichbare Vermögensmassen. Steuerschuldner ist grundsätzlich der Erwerber, somit die privatrechtliche Stiftung (Vermögensmasse).

13

§ 1 Abs. 5 und 6 StiftEG ordnet in der hier maßgeblichen (Stamm)Fassung BGBl. I 85/2008 Folgendes an (die in Prüfung gezogene Wortfolge ist hervorgehoben):

14

"(5) Die Steuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Für die Bewertung ist – vorbehaltlich § 3 Abs. 4 – § 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 anzuwenden.

(6) Steuerfrei bleiben

1. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an die in § 2 Abs. 1 Z 1 genannten Erwerber;
2. Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;
3. Zuwendungen von Todes wegen
  - a) von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
  - b) von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erwerber nachweist, dass der Zuwendende im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist;
4. Zuwendungen an Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988."

§ 3 Abs. 4 StiftEG sieht spezielle Regeln für die Bewertung ausländischen Grundbesitzes vor. 15

2. Die Steuer beträgt nach § 2 StiftEG grundsätzlich 2,5 vH der Zuwendungen. Davon abweichend sieht § 2 Abs. 1 leg.cit. in verschiedenen Fällen – so bei Zuwendungen an Stiftungen, die nicht mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, im Fall mangelhafter Urkundenvorlage oder bei Stiftungen, die in Staaten ansässig sind, mit denen keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vereinbart ist – eine Erhöhung der Steuer auf 25 vH vor. Bei Zuwendungen inländischer Grundstücke iSd § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 erhöht sich die Steuer um 3,5 vH des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke. 16

§ 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (in der Folge: ErbStG), BGBl. 141/1955 idF BGBl. I 180/2004, hat folgenden Wortlaut: 17

"(1) Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 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 Abs. 2 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 zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend."

### **III. Erwägungen**

#### **1. Prozessvoraussetzungen**

Das Gesetzesprüfungsverfahren ist zulässig. Es haben sich keine Anhaltspunkte ergeben, die gegen die vorläufigen Annahmen des Verfassungsgerichtshofes über die Zulässigkeit der Beschwerde und die Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Gesetzesbestimmung sprechen würden. Es sind auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen.

18

#### **2. In der Sache**

Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes gegen die in Prüfung gezogene Norm haben sich als gerechtfertigt erwiesen und konnten auch von den Argumenten der Bundesregierung nicht zerstreut werden:

19

2.1. Anders als bei der von der Bundesregierung ins Treffen geführten Grundsteuer (dazu VfGH 6.10.2010, B 298/10) geht es bei der Stiftungseinkommensteuer nicht um eine Besteuerung bloß von Grundstücken oder Grundstücks-

20

erwerben. Der Steuer unterliegt vielmehr – vergleichbar der (früheren) Erbschafts- und Schenkungssteuer – das gesamte einer Privatstiftung oder einer vergleichbaren Vermögensmasse zugewendete Vermögen. In diesem Fall kommt es aber zu dem – vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis VfSlg. 18.093/2007 als verfassungswidrig beanstandeten – Effekt, dass die Höhe der Steuerbelastung nicht davon abhängt, was dem Vermögensträger – gemessen an Verkehrswerten – insgesamt zugewendet wird, sondern davon, welcher Art sein Erwerb ist: Bei gleichem Verkehrswert hat eine Privatstiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse, die Grundbesitz erwirbt, im Hinblick auf die notorische Unterbewertung, die sich als Folge des Anknüpfens an die historischen Einheitswerte ergibt, in der Regel lediglich einen Bruchteil jener Bemessungsgrundlage anzusetzen, die im Fall einer steuerpflichtigen Zuwendung von Unternehmensanteilen, Wertpapieren oder Bargeld zur Anwendung kommt.

2.1.1. Der Bundesregierung ist zuzustimmen, dass dieser Effekt im Fall der Stiftungseingangssteuer nicht durch einen progressiven Tarif verstärkt wird. Es trifft auch zu, dass die Belastung von 2,5 vH unter den Steuersätzen der vormaligen Erbschafts- und Schenkungssteuer liegt. Der Verfassungsgerichtshof vermag aber der Bundesregierung nicht zu folgen, wenn sie im vorliegenden Zusammenhang – in verschiedenen Sondersituationen zur Anwendung gelangenden – Steuersatz von 25 vH für unmaßgeblich erklären will, sind doch die Tarifvorschriften als Einheit aufzufassen.

21

Vor allem aber ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, dass für die bemessungsrechtliche Differenzierung kein sachlicher Grund zu sehen ist. Es gibt keinen Hinweis dafür, dass mit der Heranziehung der Einheitswerte die Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen gefördert werden soll; auch die Bundesregierung behauptet dies nicht. Für eine solche Privilegierung gäbe es offenbar auch keine sachliche Rechtfertigung. Insofern ist auch das Argument der Bundesregierung, der Gesetzgeber habe sich im Jahre 2008 bewusst für das Anknüpfen an die Einheitswerte entschieden, ohne Begründungswert: An der Verfassungswidrigkeit einer in unsachlicher Weise differenzierenden Bemessungsgrundlage ändert sich nicht dadurch etwas, dass der Gesetzgeber seine Regelung in Kenntnis der hg. Judikatur zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und somit in vollem Bewusstsein der verfassungsrechtlichen Problematik getroffen hat.

22

2.1.2. Der Verfassungsgerichtshof bleibt auch dabei, dass der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung, dem das Anknüpfen an Einheitswerte sicherlich entspricht, im hier gegebenen Zusammenhang letztlich die wesentliche Bevorzugung des Grundbesitzes nicht zu rechtfertigen vermag. Bei der Gründung von Privatstiftungen oder bei Nachstiftungen handelt es sich nicht um Phänomene des Massensteuerrechts, sondern – wie der Bundesminister für Finanzen in seiner Stellungnahme im Beschwerdeverfahren selbst ausführt – um eine geringe Zahl von Fällen. Dabei geht es in der Regel um komplexe Vorgänge, die zumeist auf langen Vorerhebungen beruhen und von einer fundierten Analyse und Beratung begleitet sind. Auch die Bemessung der Stiftungseingangssteuer erfordert dabei umfangreiche Erhebungen und Bewertungsvorgänge, speziell wenn es um die Einbringung von Unternehmensbeteiligungen oder Wertpapieren geht. Dass in diesem Zusammenhang eine ins Gewicht fallende Verwaltungsvereinfachung erzielt wird, weil an Stelle des in der Regel aus anderen Gründen bereits ermittelten bzw. bekannten Verkehrswertes des zugewendeten Grundstückes der (dreifache) Einheitswert herangezogen wird, kann der Verfassungsgerichtshof nicht erkennen.

23

Der Verfassungsgerichtshof ist somit – zusammenfassend – nicht der Meinung, dass im vorliegenden Fall Art und Gewicht der steuerlichen Konsequenzen ein Inkaufnehmen der mit der Heranziehung der Einheitswerte verbundenen Unschärfen zu Gunsten der damit erreichten Verwaltungsentlastung noch rechtfertigen könnte.

24

2.2. Der Verfassungsgerichtshof ist im Prüfungsbeschluss (vorläufig) davon ausgegangen, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit, sollte sie tatsächlich zutreffen, durch eine Aufhebung der in Prüfung gezogenen Wortfolge beseitigt werden kann und – anders als im Fall der Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine Aufhebung des Grundtatbestandes nicht erforderlich ist. Die Bundesregierung ist dem nicht entgegengetreten. Ihre Ausführungen unterstreichen und bestätigen vielmehr diese Annahme des Verfassungsgerichtshofes zum Prüfungsumfang.

25

Auch die Replik der im Anlassverfahren beschwerdeführenden Privatstiftung führt zu keinem anderen Ergebnis. Ihr ist insbesondere entgegenzuhalten, dass es im vorliegenden Fall typischerweise um planbare Zuwendungen unter Leben-

26

den geht und die Zuwendung von Grundbesitz an eine Privatstiftung regelmäßig eine völlig andere Funktion und Zielsetzung hat als die Vererbung oder die Schenkung von Grundbesitz, die Gegenstand der Erbschafts- und Schenkungssteuer war. Dazu kommt, dass die Steuerbefreiungen im StiftEG im Wesentlichen nur Zuwendungen von Todes wegen umfassen. Soweit sich infolge einer Bewertung von zugewendeten Grundstücken mit dem gemeinen Wert (§ 10 BewG 1955) dennoch Unstimmigkeiten und Spannungszustände zu den Bewertungs- bzw. Begünstigungsvorschriften für andere Vermögenswerte ergeben, lassen sich diese durch eine Überarbeitung der Bewertungs- und Begünstigungsvorschriften beheben. Dem dient die Setzung einer Frist für das Wirksamwerden der Aufhebung. Einer Aufhebung des Grundtatbestandes dieser Steuer bedarf es deswegen nicht.

2.3. In ihrer im Prüfungsverfahren erstatteten Replik regt die im Anlassverfahren beschwerdeführende Privatstiftung erstmals an, den Grundtatbestand der Stiftungseingangssteuer deswegen in Prüfung zu ziehen, weil gegen die Steuer als solche verfassungsrechtliche Bedenken bestünden. Solche sind beim Verfassungsgerichtshof jedoch aus Anlass dieses Verfahrens nicht entstanden: Eine Steuer nach Art der Stiftungseingangssteuer vorzusehen, liegt – jedenfalls bei der gegenwärtigen Ausgestaltung – im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers.

27

#### **IV. Ergebnis und damit zusammenhängende Ausführungen**

1. Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes haben sich daher als zutreffend erwiesen, weshalb der letzte Satz des § 1 Abs. 5 StiftEG in der hier maßgeblichen (Stamm)Fassung BGBl. I 85/2008 als verfassungswidrig aufzuheben war.

28

2. Die Bestimmung einer Frist für das Außer-Kraft-Treten der aufgehobenen Gesetzesstelle gründet sich auf Art. 140 Abs. 5 dritter und vierter Satz B-VG. Sie soll es – wie bereits ausgeführt – dem Gesetzgeber ermöglichen, die Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer in verfassungskonformer Weise zu regeln, wobei auch auf § 3 Abs. 4 StiftEG Bedacht zu nehmen ist.

29

3. Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art. 140 Abs. 6 erster Satz B-VG.

30

4. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art. 140 Abs. 5 erster Satz B-VG und § 64 Abs. 2 VfGG iVm § 3 Z 3 BGBIG. 31
5. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 erster Satz VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 32

Wien, am 2. März 2011

Der Präsident:  
Dr. HOLZINGER

Schriftführer:  
Dr. GLAUZ