

1973, sondern der maßgeblichen Bestimmung des HochschülerschaftsG 1973 anzulasten wäre. Der VfGH hätte, falls solche Bedenken bestünden, diese im Zuge des vorliegenden Verfahrens von Amts wegen zum Anlasse eines Gesetzesprüfungsverfahrens zu nehmen gehabt. Derartige Bedenken sind jedoch nicht entstanden.

3. Ob das Gesetz bei der Wahlberechtigung für Fakultätsvertretungen unter Studienrichtungen dasselbe versteht wie bei den Wahlen für Studienrichtungsververtretungen, war nicht zu untersuchen, weil auf Gleichheitsbedenken, die gegen die Gesetzeslage für Fakultätsvertretungen bestehen könnten, infolge der Zurückweisung des Antrages hinsichtlich des zweiten Satzes des § 7 Abs. 4 HochschülerschaftswahlO 1973 nicht einzugehen war.

4. Dem Antrag der Volksanwaltschaft war hinsichtlich des ersten Satzes des § 7 Abs. 4 der HochschülerschaftswahlO 1973 demnach keine Folge zu geben.

8613

BewertungsG 1955; keine Bedenken gegen § 13; denkmögliche Anwendung des Abs. 2; sogenanntes Neues Wiener Verfahren nicht gleichheitswidrig

Erk. v. 30. Juni 1979, B 345/77

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 26. Juni 1977 wurde der gemeine Wert der Anteile an der bf. Ges. m. b. H. für je 100 S des Stammkapitals zum 1. Jänner 1971 mit 507 S und zum 1. Jänner 1974 mit 548 S festgestellt. Diese Feststellungen ergaben sich aus der Anwendung des sogenannten Neuen Wiener Verfahrens: vom Einheitswert des Betriebsvermögens wurden 80% der Pensionsrückstellung bzw. der Garantierückstellungen und der Abfertigungsrücklage abgezogen und sodann ein Abschlag von 15% getätigt, was einen Vermögenswert der Gesellschaft von 30 313 000 S für 1971 und von 32 366 000 S für 1974 und damit einen Vermögenswert des Anteiles von 505 und 539 für 100 ergab, und aus den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnen der Jahre 1969 bis 1971 und 1972 bis 1974 wurde durch Abzug der Körperschaft- und Vermögensteuern, der Aufsichtsratsvergütungen und von Spenden und durch Hinzurechnung

vorzeitiger Abschreibungen und Absetzungen für geringwertige Wirtschaftsgüter (dies für 1974 nur zu 40%) ein durchschnittlicher Jahresertrag von 3 500 367 S und von 3 149 826 S errechnet, davon für 1971 30% und für 1974 15% abgeschlagen und so ein Ertragswert von 510 und 558 für 100 errechnet; die festgestellten Werte sind die Mittelwerte aus dem Vermögens- und dem Ertragswert. Da um die Stichtage keine Verkäufe stattgefunden hätten und die von der Rendite abgeleiteten Werte entgegen der Auffassung der Berufungswerberin zur Bestimmung des objektiven Wertes der Gesellschaftsanteile nicht herangezogen werden könnten, seien die gemeinen Werte unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen gewesen.

Gegen diesen Berufungsbescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums und die Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung gerügt werden. Die einschlägigen Richtlinien (Erlässe des BM für Finanzen vom 17. Juni 1960, AÖFV 160, und vom 10. Mai 1973, AÖFV 172 i. d. F. 219/1973) seien nicht gehörig kundgemachte Rechtsverordnungen und widersprächen § 13 Abs. 2 BewertungsG; das darin angeordnete (Neue Wiener) Verfahren zur Ermittlung des Wertes nicht notierter Anteile führe außerdem in gleichheitswidriger Weise zu wesentlich höheren Werten als sie sich für notierte Papiere ergäben. Der Wert hätte vielmehr aus den tatsächlichen Verkäufen abgeleitet werden müssen.

II. Die Beschwerde ist nicht begründet.

1. Maßgebend für die Bewertung der Anteilsrechte ist § 13 BewertungsG i. d. F. der Novelle BGBl. 447/1972. Sie entspricht in den hier wesentlichen Partien der Stammfassung (die abweichende Fassung der Novelle BGBl. 172/1971 sollte nach Art. III Abs. 3 dieser Novelle erstmalig auf Feststellungs- und Veranlagungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 1971 angewendet werden, wurde aber durch die Novelle 1972 gemäß deren Art. II Abs. 1 mit dem selben Stichtzeitpunkt ersetzt). Die Bestimmung lautet:

„(1) Wertpapiere, die im Inland einen Kurswert haben, sind mit dem Kurswert, Forderungen, die in das Schuldbuch einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft eingetragen sind, mit dem Kurswert der entsprechenden Schuldverschreibungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft anzusetzen.

(2) Für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genußscheine ist, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Läßt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

(3) Ist der gemeine Wert einer Anzahl von Anteilen an einer Gesellschaft, die einer Person gehören, infolge besonderer Umstände (zum Beispiel weil die Höhe der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft ermöglicht) höher als der Wert,

der sich auf Grund der Kurswerte (Abs. 1) oder der gemeinen Werte (Abs. 2) für die einzelnen Anteile insgesamt ergibt, so ist der gemeine Wert der Beteiligung maßgebend.“

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sind nicht entstanden. Die Bf. hat in der mündlichen Verhandlung wohl auch die Sachlichkeit der Unterscheidung zwischen notierten und nicht notierten Papieren bezweifelt. Ob ein Wertpapier einen (inländischen) Kurswert hat oder nicht, ist jedoch für die Art der Feststellung seines Wertes durchaus von Bedeutung. Es entspricht Unterschieden im Tatsächlichen, wenn der Gesetzgeber notierte Papiere nach ihrem Kurs bewertet haben will und für die Ermittlung des Wertes nicht notierter Papiere eine Schätzung vorsieht. Indem er für diese Schätzung die Berücksichtigung sowohl des Vermögens wie auch der Ertragsaussichten anordnet, legt er auch nicht etwa eine Methode fest, die notwendig zu einer abweichenden Bewertung führt. Er gebietet damit nur die angemessene Bedachtnahme auf die für den Wert von Anteilen im allgemeinen maßgeblichen Umstände.

2. Die Bf. Gesellschaft erachtet sich in erster Linie durch Anwendung von gesetzwidrigen Verordnungen in ihren Rechten verletzt. Die maßgeblichen Erlässe des BM für Finanzen seien gesetzwidrig und nicht gehörig kundgemacht.

Diese Erlässe stellen jedoch keine Rechtsverordnungen dar:

In Betracht kommt zunächst der Erlaß vom 5. August 1971, AÖFV 242 (Vermögenssteuerrichtlinien 1971), betreffend Richtlinien für die Bewertung zum 1. Jänner 1971. Er verweist im gegebenen Zusammenhang auf das im Erlaß vom 17. Juni 1960, AÖFV 160, dargestellte Verfahren. Diese Richtlinien stellen nach der Präambel lediglich einen Behelf für die Durchführung der Vermögensteuerveranlagung und der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens dar (Abs. 4) und geben die im Interesse der einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilte Rechtsauffassung des BM wieder (Abs. 5). Solchen Mitteilungen kommt — wie der VfGH im Erk. Slg. 6928/1972 dargetan hat — eine normative Wirkung nicht zu.

Die Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen ab 1. Jänner 1972 vom 10. Mai 1973, AÖFV 172 (i. d. F. der Berichtigung AÖFV 219/1973) knüpfen an die genannten Vermögenssteuerrichtlinien wie folgt an (Punkt 3):

„Die Schätzung erfolgte seit 1. Jänner 1959 bis einschließlich 1. Jänner 1971 auf Grund des sogenannten Neuen Wiener Verfahrens (Erlaß ... vom 5. August 1971 ..., AÖFV Nr. 242/1971).

Dieses Verfahren hat sich bewährt, so daß es grundsätzlich auch in Zukunft beibehalten werden kann. Allerdings scheint wie die Praxis gezeigt hat, eine Verfeinerung des Verfahrens bei der Ermittlung des Ertragswertes zweckmäßig. Im Interesse der Vereinfachung wurden nämlich bei der Ermittlung der Jahreserträge die Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 6a EStG 1967 und die vorzeitigen Abschreibungen gemäß § 6c EStG 1967 voll zugerechnet, ohne daß die darauf entfallenden Steuern abgezogen wur-

den. Die Steuerlast wurde in der Form eines Abschlages bei der Ermittlung des Vermögenswertes und ohne daß dies in den Richtlinien besonders zum Ausdruck gebracht wurde auch in der Höhe des vom durchschnittlichen Jahresbetrag vorgesehenen Abschlages berücksichtigt. Nunmehr werden diese Zurechnungsposten, die im einzelnen in Z. 5 der Richtlinien (Ermittlung des Ertragswertes) aufgezählt sind, unmittelbar um die auf sie entfallenden Steuern gekürzt werden.

Die bisher gehandhabte Verfahrensweise der Ermittlung des gemeinen Wertes, bei der das gesamte Vermögen in der Form des Vermögenswertes und die Ertragsaussichten in der Form des Ertragswertes berücksichtigt werden, aus deren Mittel der gemeine Wert abgeleitet wird, wird beibehalten.

Das Wiener Verfahren 1972 wird im folgenden dargestellt und kann den Finanzämtern in der Regel als Richtlinie zur Schätzung dienen.“

Vor allem aus diesem Zusammenhang, im übrigen aber auch aus der Diktion des Erlasses („beibehalten werden kann“, „in der Regel“) ergibt sich, daß auch dieser Erlaß es der Behörde freistellt, inwieweit sie von der empfohlenen Methode Gebrauch macht (vgl. auch Slg. 6042/1969), so daß er — was den im vorliegenden Zusammenhang bedeutsamen Inhalt betrifft — nicht als Rechtsverordnung qualifiziert werden kann. Er ist daher in diesem Verfahren außer Betracht zu lassen.

3. Das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums erachtet die bf. Gesellschaft verletzt, weil § 13 Abs. 2 BewertungsG denkunmöglich angewendet worden sei. Demgegenüber kommt nach Auffassung der bel. Beh. die Verletzung des Eigentums der Gesellschaft durch die Feststellung des Wertes der Anteile schon deshalb nicht in Betracht, weil diese steuerliche Auswirkungen nur auf die Gesellschafter haben könne.

Es kann indessen dahingestellt bleiben, ob sich aus der Parteistellung der Gesellschaft im Abgabenverfahren (§ 246 Abs. 1 in Verbindung mit den §§ 189 und 191 Abs. 1 lit. d BAO) die Möglichkeit ergibt, im verfassungsgerichtlichen Verfahren auch Rechte der Gesellschafter geltend zu machen. Denn von einer denkunmöglichen Gesetzesauslegung kann keinesfalls die Rede sein:

Wenn die Behörde meint, den gemeinen Wert nicht aus Verkäufen ableiten zu können, weil solche zuletzt am 17. Juni 1961 und am 8. April 1972 stattgefunden hätten und die Maßgeblichkeit des Stichtages die Berücksichtigung von Vorgängen verbiete, die sich 16 Monate nach und 20 Monate vor dem jeweiligen Stichzeitpunkt ereignet haben, so ist diese Überlegung keineswegs völlig abwegig. Es ist eine Frage der Auslegung, wie nahe ein Verkauf am Stichtag liegen muß, um bei der Wertermittlung berücksichtigt werden zu können. Es kommt daher auch keiner Gesetzlosigkeit gleich, wenn die Behörde im angefochtenen Bescheid keine weiteren Erörterungen über die Frage angestellt hat, ob die von der bf. Gesellschaft ins Treffen geführten Verkäufe (1961 durch Barzahlung und Leibrente im Kurs von etwa 85 und 1972 im Kurs von 233) zu den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes zu erzielenden Preisen erfolgt sind oder ob dabei ungewöhnliche oder per-

sönliche Verhältnisse von Einfluß waren (§ 10 Abs. 2 BewertungsG). Eine Auseinandersetzung mit den zu dieser Frage im verfassungsgerichtlichen Verfahren vorgetragenen Überlegungen beider Parteien erübrigt sich folglich. Es mag sein, daß die Prämisse der bel. Beh. unrichtig ist und eine Ableitung des gemeinen Wertes aus diesen Verkäufen möglich gewesen wäre; es ist aber nicht Aufgabe des VfGH zu prüfen, ob die Behörde unter den gegebenen Umständen mit Recht zur Schätzung i. S. des zweiten Satzes des § 13 Abs. 2 BewertungsG geschritten ist.

Ob der Behörde wegen der Unterlassung der im Prüfungsbericht in Aussicht gestellten Beiziehung der bf. Gesellschaft zur Ermittlung des Anteilswertes ein Verfahrensfehler unterlaufen ist, mußte unter dem Blickwinkel des Eigentumsrechtes gleichfalls außer Betracht bleiben.

Was aber die Schätzung nach dem Neuen Wiener Verfahren betrifft, so steht außer Zweifel, daß sie an sich unter der vom Gesetz gebotenen Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft erfolgt ist. Schon die Schwierigkeit, den gemeinen Wert eines derartigen Wirtschaftsgutes zu bestimmen (vgl. etwa Schürer — Waldheim, Wertbegriffe im österreichischen Abgabenrecht, 1978, 101—104), läßt den Vorwurf einer denkmöglichen Gesetzesanwendung unter den gegebenen Umständen nicht zu.

4. Einwendungen gegen das Neue Wiener Verfahren trägt die Beschwerde auch nur unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes vor. Sie legt der Behörde damit offenbar zur Last, dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt zu haben. Ihre Behauptung, das angewendete Verfahren führe im Durchschnitt zu Ergebnissen, die wesentlich über den steuerlich bedeutsamen Kurswerten der notierten Papiere liege, stützt sie auf die Beobachtung, daß in branchenmäßig vergleichbaren Aktiengesellschaften die aus den Verkäufen abgeleiteten Steuerkurswerte erheblich (rund 22%) unter den durchschnittlichen Bilanzkursen lägen, die bekämpften Werte dagegen um rund 30% darüber. Während in den frühen sechziger Jahren (die Beschwerde nimmt dabei Bezug auf Marzell, Die Bewertung von inländischen Wertpapieren und Anteilen, ÖStZ 1961, 61 ff.) die notierten Papiere ungleich höhere Kurse aufgewiesen hätten (was im Hinblick auf deren leichtere Verwertbarkeit auch richtig gewesen sei), ergebe sich jetzt eine Benachteiligung der nicht notierten Anteile.

In diesen Überlegungen wird jedoch vorausgesetzt, daß der gemeine Wert generell in einem bestimmten Verhältnis zum Bilanzkurs (Buchwert) der Beteiligung steht. Diese Voraussetzung trifft offenkundig nicht zu. Ein solch eindeutiger Zusammenhang ist — ganz abgesehen von der bedingten Aussagekraft der Bilanzwerte für die Vermögenslage der Gesellschaft — schon deshalb ausgeschlossen, weil die Ertragslage und das Gewicht, das ihr in der Bewertung der Beteiligung zukommt, nach der Art des Unternehmens sehr verschieden sein kann. Insbesondere ist die leichtere

Verwertbarkeit der Anteile von Aktiengesellschaften nur ein Gesichtspunkt unter anderen, dem beispielsweise die ganz andere Einflußmöglichkeit der Gesellschafter einer GesmbH entgegenzustellen wäre. Es mag also durchaus sein, daß unter bestimmten wirtschaftlichen Gegebenheiten der gemeine Wert von (notierten) Aktien sich stärker dem Vermögenswert anpaßt oder hinter diesem sogar zurückbleibt, der Wert (nicht notierter) GesmbH-Anteile sich aber mehr nach den sehr unterschiedlichen Ertragswerten richtet. Im übrigen weist keine der von der Beschwerde angeführten Aktiengesellschaften — mögen sie nun im übrigen vergleichbar und repräsentativ sein oder nicht — einen so hohen Bilanzkurs auf wie die bf. Gesellschaft.

Wie immer die Tauglichkeit des von der Behörde angewendeten Verfahrens zur Schätzung des gemeinen Wertes also beurteilt werden mag, bedeutet es jedenfalls keine gleichheitswidrige Auslegung des Gesetzes.

Daß sich die Behörde mit der Diskrepanz zwischen den Preisen der von ihr als unmaßgeblich angesehenen Verkäufe und den Ergebnissen ihres Verfahrens nicht näher auseinandergesetzt hat, mag ihre Entscheidung mangelhaft oder unrichtig erscheinen lassen, läßt aber noch nicht auf Willkür schließen.

Da mithin weder die Verletzung eines verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes noch die Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm hervorgekommen ist, ist die Beschwerde abzuweisen.