



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hanspeter Zobl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut "Kauf- und Schenkungsvertrag" vom 12. Juni 2001, abgeschlossen auf der einen Seite zwischen Gertrud W. und August B. als Geschenkgeber sowie Karin K. als Verkäuferin und andererseits Alexandra W. (= Bw) und Martin B. als Geschenknehmer und Käufer, wurden hinsichtlich der im Miteigentum der drei Erstgenannten stehenden Liegenschaft in EZ 70 GB F., bestehend aus den Gst 316/2, 86, 87 und 99 mit einer Gesamtfläche von 1.579 m²,

zunächst aufgrund des Teilungsplanes des DI A. vom 27. April 2001 die Gst 86, 87 und 99 mit dem Gst 316/2 vereinigt und dieses geteilt in sich mit einer Fläche von 1.081 m² sowie in die neugebildeten Gst 316/4 und 316/5 mit einer Fläche von je 249 m²; daran anschließend wurden folgende Rechtsgeschäfte abgeschlossen:

1) betreffend Martin B.:

- a) Schenkung und Übergabe von 118/330el Miteigentumsanteilen an Gst **316/4** von August B. (= Vater);
- b) Schenkung und Übergabe von 92/330el Miteigentumsanteilen an Gst 316/4 von Gertrud W. und
- c) Verkauf von 120/330el Miteigentumsanteilen an Gst 316/4 von Karin K. zum Kaufpreis von anteilig € 11.844,95.

2) betreffend die Bw Alexandra W.:

- a) Schenkung und Übergabe von 118/330el Miteigentumsanteilen an Gst **316/5** von August B.;
- b) Schenkung und Übergabe von 92/330el Miteigentumsanteilen an Gst 316/5 von Gertrud W. (= Mutter) und
- c) Verkauf von 120/330el Miteigentumsanteilen an Gst 316/5 von Karin K. zum Kaufpreis von anteilig € 11.844,95.

Laut Vertragspunkt VI. a erfolgten sämtliche Übergaben mit allen Rechten und Pflichten zum Stichtag 15. Mai 2001. Die mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und Abgaben werden je zur Hälfte von den beiden Erwerbern getragen.

Der zuletzt von der Bewertungsstelle des Finanzamtes Innsbruck zu EW-AZ XY festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (Mietwohngrundstück) wurde mit (erhöht) S 467.000 erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin der Bw u. a. mit Bescheid vom 6. September 2001, Str. Nr. X, hinsichtlich der von August B. unentgeltlich übertragenen 118/330el Anteile ausgehend vom anteiligen Einheitswert in Höhe von S 78.999 und nach Abzug des Freibetrages von S 6.000 gemäß § 14 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von S 72.999 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. IV) eine 8%ige Schenkungssteuer von S 5.839,20 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom Einheitswert, das sind S 2.764,65, und sohin insgesamt an Schenkungssteuer S 8.604 = € 625,28 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde hiefür der 3fache, auf die Grundstücksfläche des Gst 316/5 von 249 m² entfallende Einheitswert und hievon 118/330el Anteile zugrundegelegt (Bemessung und Ermittlung der Steuer im Einzelnen: siehe Bescheid vom 6. September 2001).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde zunächst ausdrücklich festgehalten, dass "die beiden Gst Nr. 316/4 und 316/5 dadurch entstanden sind, daß die Gst Nr. 86, 87 und 99 vorgetragen in EZ 70 GB F. mit dem Gst Nr. 316/2 - ebenfalls vorgetragen in EZ 70 GB F. - vereinigt wurden und das nunmehrige Gst Nr. 316/2 im Ausmaß von 1.579 m² in dieses mit einem verbleibenden Ausmaß von 1.081 m² sowie in die beiden Gst Nr. 316/4 und 316/5 mit einem Ausmaß von je 249 m² geteilt wurde." Bei diesen neugebildeten Gst handle es sich um unbebaute Grundstücksflächen, weshalb der Berechnung der Schenkungssteuer nicht der Einheitswert für die mit einem Wohnhaus (3 Eigentumswohnungen) bebaute Gesamtliegenschaft EZ 70 GB F. – dieser umgelegt auf die neuen Grundstücksflächen und die erworbenen Anteile - zugrunde gelegt werden könne, sondern vielmehr der Bodenwert, dh der Wert für Grund und Boden als unbebautes Grundstück, heranzuziehen sei. Ausgehend von einem Bodenwert von S 190/m² zuzüglich 35%iger Erhöhung ermittle sich ein dreifacher Wert von je S 195.000, wovon ausgehend die bisher vorgeschriebene Schenkungssteuer abzuändern sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2002 begründete das Finanzamt im Wesentlichen dahingehend, im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung sei im Sinne des § 19 ErbStG der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend und als Grundlagenbescheid verbindlich. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, deutlich ausgeführt, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Die Bemessung der Schenkungssteuer richte sich daher im Berufungsfall nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft als wirtschaftlicher Einheit festgestellt worden sei, da ausschließlich der Schenkungsvorgang selbst zur Abtrennung und Neubildung des unbebauten Grundstückes als eigener wirtschaftlicher Einheit geführt habe und wodurch eine Nachfeststellung zum nachfolgenden 1. Jänner 2002 veranlasst worden wäre.

Mit Antrag vom 3. Oktober 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, das ursprüngliche Gst 316/2 in EZ 70 GB F. stelle eine ebene Fläche dar, worauf ein Mehrfamilienwohnhaus errichtet sei, wohingegen sich das neugebildete Gst 316/5 in steiler Hanglage befinde und unbebaut sei. Es sei daher zu Unrecht der Einheitswert der bebauten Gesamtliegenschaft und nicht richtigerweise der Wert des Schenkungsgegenstandes selbst (Bodenwert) für die Berechnung der Schenkungssteuer herangezogen worden. Auch im Hinblick auf § 19 Abs. 2 ErbStG sei unzweifelhaft der (verbindliche) Einheitswert des schenkungsgegenständlichen Grundes gemeint. Die Bebauung und Beschaffenheit des Gst 316/2 seien Faktoren, welche die Höhe

des Einheitswertes mitbestimmt hätten, welche jedoch auf das zugewendete Grundstück nicht zutreffen würden.

Laut Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ XY des FA Innsbruck wurde "zum Stand 1.1.2002" anlässlich der Abschreibung der neugebildeten Gst 316/4 und 316/5 die Flächenänderung betr. EZ 70 GB F. von nunmehr 1.081 m² vermerkt, nach durchgeführter Ermittlung der diesbezüglichen Wertänderung jedoch von einer Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2002 mangels Erreichens des hierfür maßgeblichen Grenzwertes abgesehen. Der zuletzt zum 1. Jänner 1997 festgestellte Einheitswert von erhöht S 467.000 umfaßt die Gst 316/2, Bp 86, 87 und 99 in EZ 70 GB F. im Gesamtausmaß von 1.587 m² und wurde die Liegenschaft in diesem Umfang als "Mietwohngrundstück" bewertet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Allein strittig ist im Gegenstandsfalle die der Schenkungssteuer zugrundegelegte Bemessungsgrundlage. Nach dem Dafürhalten der Bw sei aus dem zuletzt betreffend die EZ 70 GB F. (Mietwohngrundstück) festgestellten Einheitswert jener Anteil auszuscheiden, der auf das darin enthaltene Wohngebäude (Mehrfamilienhaus) entfalle, weil der Bw nur ein neu gebildeter und unbebauter Grundstücksanteil übertragen worden sei. Für die Bewertung sei daher ausschließlich der Bodenwert heranzuziehen.

Bei Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das (ab 2001) Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach dem in § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes definierten Begriff des Grundvermögens zählen dazu der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, das sind insbesondere die

darauf errichteten Gebäude, und das Zubehör. Erst durch das Gebäude wird der Charakter der Liegenschaft wesentlich bestimmt und das Grundstück zum bebauten Grundstück. Die Mitbewertung des Gebäudes als Bestandteil des Grund und Bodens beim Eigentümer der Liegenschaft käme nur für den Fall nicht in Betracht, wenn es sich als Superädifikat bzw. ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde. Jede wirtschaftliche Einheit ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Für wirtschaftliche Einheiten ist nach den Vorschriften des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes ein Einheitswert festzustellen. Was im Einzelfall als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden (vgl. VwGH 26.2.1963, 2426/60). Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Unter Bedachtnahme hierauf ist aber im Gegenstandsfalle die EZ 70 GB F., bestehend bislang aus den Gst 316/2, 86, 87 und 99, unzweifelhaft als **eine** wirtschaftliche Einheit behandelt und hiefür ein Einheitswert im Ganzen festgestellt worden.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist somit der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als **Feststellungsbescheide** für Abgabenbescheide **bindend** (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die **Art** und den **Umfang** des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Die Berufungswerberin vermeint demgegenüber, da **durch** die Schenkung eine eigene wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens (Gst 316/5, unbebautes Grundstück) neu gegründet worden sei, bestehe der Bewertungsgegenstand lediglich aus dem unbebauten Grundstück. Dem ist entgegenzuhalten, dass zwar im § 19 Abs. 3 ErbStG die Feststellung eines besonderen Einheitswertes auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld möglich und vorgesehen ist, jedoch nur in jenen Fällen, in denen sich die Verhältnisse **zwischen** dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der

Steuerschuld in einer Weise geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. Der VwGH hat dazu im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, unmißverständlich zum Ausdruck gebracht, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Im Beschwerdefall habe die Abtrennung des geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestande, zu dem es bisher gehörte, nur deshalb, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden wäre, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben können, welche aber auf den 1. Jänner des Jahres, das der Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgte, vorzunehmen ist. Der Fall, dass der der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, sei im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt. Somit konnten laut VwGH die Umstände, die sich erst **auf Grund der Übertragung des strittigen Grundstückes** ergaben, nicht zur Festsetzung eines besonderen Einheitswertes führen, weil die betreffenden Änderungen nicht zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eingetreten sind. Die Bemessung der Schenkungssteuer richtet sich daher in diesen Fällen ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft (wirtschaftliche Einheit) festgestellt worden war.

Gleiches muss aber auch im Gegenstandsfalle gelten, wenn keinerlei geänderte Umstände zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt und der Schenkung vorliegen, welche etwa zu einer Wert- oder Artfortschreibung berechtigen würden, sondern ausschließlich der Schenkungsvorgang selbst zur Abtrennung des unbebauten Grundstückes als eigene wirtschaftliche Einheit führt und dadurch eine Nachfeststellung (erst) zum nachfolgenden 1. Jänner 2002 veranlasst werden könnte, welche im Gegenstandsfalle betr. die EZ 70 GB F. mangels Überschreitung der maßgebenden Wertgrenzen unterbleibt.

In Anbetracht obiger Ausführungen hat daher das Finanzamt zu Recht die Schenkungssteuer ausgehend von dem auf den geschenkten Grundstücksanteil entfallenden anteiligen Einheitswert, der zuletzt für das Gesamtgrundstück festgestellt wurde, bemessen. In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass bei der Ermittlung des Einheitswertes zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke ohnehin gemäß § 53 Abs. 7 lit d BewG ein entsprechender Abschlag (Kürzung von 25 %) erfolgte.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 22. Juli 2003