



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Oktober 2002 hatte M. M. seinem Sohn D. M. (= Bw) aus der ihm gehörigen Liegenschaft in EZ 90017 GB S. die unter anderem darin erfaßten Grundstücke

Gst 200 im Ausmaß von 114 m², Gst 199/2 mit 260 m² und Gst 63 mit 261 m², sohin Grundstücke mit einer Gesamtfläche von 635 m², schenkungsweise übertragen. Im Vertrag wurde weiters ua festgeschrieben, dass sich die genannten Grundflächen flächenwidmungsmäßig in der Kategorie "landwirtschaftliches Mischgebiet" befinden und unbebaut sind.

Bei der zuständigen Bewertungsstelle wurde vom Finanzamt aus EW-AZ X ein zuletzt zum 1. Jänner 1992 der Einheitsbewertung zugrunde gelegter Bodenwert von S 180 pro m² zuzüglich 35%iger Erhöhung erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin in Ansehung der erworbenen Liegenschaften als Grundvermögen (unbebaute Grundstücke) einen besonderen dreifachen Einheitswert - diesen gem. § 19 Abs. 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 141/1955 idgF - im Betrag von € 33.356,83 (= Bodenwert S 180 x 635 m² = abgerundet S 114.000, erhöht um 35 % x 3fach = abgerundet S 459.000 bzw. € 33.356,83) ermittelt und dem Bw mit Bescheid vom 11. November 2002, Str. Nr. X, nach Abzug des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 31.156 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 3,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.090,46 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Einheitswert von € 33.356, das sind € 667,12, und damit insgesamt an Schenkungssteuer einen Betrag von € 1.757,58 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, entgegen dem offensichtlich herangezogenen Einheitswert sämtlicher von der Einlage erfassten Grundstücke seien nur einige Parzellen, nämlich Gst 200, 199/2 und 63, erworben worden, sodass nicht der gesamte Einheitswert der Bemessung zugrunde zu legen und der Bescheid entsprechend abzuändern sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2002 wurde damit begründet, dass dann, wenn sich zwischen dem vorausgehenden Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld die Verhältnisse derart ändern, dass die Voraussetzungen für eine Fortschreibung nach dem Bewertungsgesetz gegeben sind, auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert gem. § 19 Abs. 3 ErbStG festzustellen sei. Dieser errechne sich – laut eingehender Bemessungsdarstellung (siehe BVE) – ausgehend vom erhöhten Bodenwert mit letztlich € 33.356,83.

Mit Antrag vom 14. Jänner 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Die Einsichtnahme in die bezug habenden Bewertungsakten EW-AZ X und Y hat ergeben, dass die Liegenschaften Gst 200 und 199/2 (landwirtschaftlich genutzt) und Gst 63 (Baufläche) dem "land- und forstwirtschaftlichen Betrieb" EZ 90017 GB S. des M. M. im Ausmaß von 2,3769 ha zugeordnet waren und für den gesamten Grundbuchskörper (wirtschaftliche Einheit) ein Einheitswert von S 4.000 zuletzt zum 1. Jänner 1992 festgestellt worden war; dass ebenfalls zugehörige bebaute Gst 59 war gesondert unter EW-AZ X als "Mietwohngrundstück" zuletzt zum 1. Jänner 1992 mit erhöht S 221.000 bewertet worden, da es sich bei diesem Wohnhaus spätestens seit 1988 um keine Hofstelle handelt und das Grundstück daher als Grundvermögen (Mietwohngrundstück mit 2 Wohnungen) zu qualifizieren war. Der diesbezüglich der Bewertung seit der Feststellung zum 1. Jänner 1980 zugrunde gelegte Bodenwert hat S 180 pro m² betragen.

Dem Bewertungsakt EW-AZ Y ist weiters zu entnehmen, dass aufgrund des Hofauflösungsbescheides der Bezirkshauptmannschaft vom 27. November 2002 die EZ 90017 im Grundbuch gelöscht und hiefür im Jahr 2003 die Einlage EZ 406 neu gebildet wurde. Dieser gesamte Grundbuchskörper (inklusive Gst 199/2, dem ua das Gst 63 zugeschrieben worden war, und Gst 200) wurde anlässlich des Todesfalles des Übergebers M. M. am 24. November 2002 wiederum als "land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" dem Sohn D. M. als Erben im Rahmen einer Zurechnungsfortschreibung ab 1. Jänner 2003 zugeschrieben und der Einheitswert ab diesem Feststellungszeitpunkt mit € 290,69 (= unverändert S 4.000 wie zum 1. Jänner 1992) festgestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung grundsätzlich der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich und richtet sich die Bewertung gem. § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht in Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke wird nach Abs. 2 das (seit 2001) Dreifache des Einheitswertes als maßgeblich bestimmt, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.

§ 19 Abs. 3 ErbStG lautet:

"Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem 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 **festzustellen**. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend."

Eine Wertfortschreibung bei wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens hat gem. § 21 Abs. 1 Z 1 lit a Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 idgF, dann zu erfolgen, wenn der Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, vom zuletzt festgestellten Einheitswert um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um € 200 oder um mehr als € 3.650, abweicht. Eine Artfortschreibung ist dann gem. § 21 Abs. 1 Z 2 BewG vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes (entweder land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsgrundstücke) von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Alle Fortschreibungen wie auch die im Falle der Neugründung von wirtschaftlichen Einheiten vorzunehmenden Nachfeststellungen (§ 22 BewG) sind auf den dem maßgeblichen Ereignis folgenden Beginn eines Kalenderjahres (das ist zum 1.1. des Folgejahres) vorzunehmen (§ 21 Abs. 4 und § 22 Abs. 2 BewG).

Durch § 19 Abs. 3 ErbStG wird ein von § 21 Abs. 4 BewG abweichender Fortschreibungszeitpunkt bestimmt (vgl. VfGH 7.10.1978, B 213/76). Da nach § 186 BAO der Einheitswert ua der im § 19 Abs. 2 ErbStG genannten Vermögensarten gesondert, also unabhängig vom Abgabenverfahren, festzustellen ist, ist also hierüber ein Einheitswertbescheid zu erlassen. Nachdem im § 19 Abs. 3 ErbStG ausdrücklich die **Feststellung eines Einheitswertes** angeordnet ist, ist § 186 BAO auch für einen solchen besonderen Einheitswert anzuwenden. Zuständig zur Erlassung solcher Feststellungsbescheide sind sachlich die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis. Ein solcher Feststellungsbescheid über den besonderen Einheitswert wäre dann verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen und gemäß § 192 BAO als Feststellungsbescheid für Abgabenbescheide bindend (vgl. dazu: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 106 f.).

In Zusammenhalt damit ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.6.2002, 2001/16/0610, zu verweisen. Diesem Erkenntnis lag die schenkungsweise Übergabe einer hälftigen Liegenschaft bestehend aus zwei Grundstücken, worauf sich der Rohbau eines Hauses befand, zum Übergabstichtag 24. August 2000 zugrunde. Zum 1. Jänner 2000 waren Einheitswertbescheide für unbebaute Grundstücke in Höhe von gesamt (erhöht) S 244.000 ergangen. Abgestellt auf die von der zuständigen Bewertungsstelle zum 1. Jänner des Folgejahres 2001 durchgeführte Art- und Wertfortschreibung und Feststellung des Einheitswertes für das (mit dem Rohbau) bebaute Grundstück im Betrag von S 1,366.000

hatte die belangte Behörde ua diesen Wert als besonderen Einheitswert gem. § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Übergabsstichtag "festgestellt" und für Zwecke der Schenkungssteuer als Bemessungsgrundlage herangezogen. Der Verwaltungsgerichtshof hat dem Beschwerdevorbringen, es sei bei der Steuerbemessung vom zuletzt zum 1. Jänner 2000 festgestellten Einheitswert von S 244.000 auszugehen, Folge gegeben und nach Darlegung der bezug habenden Bestimmungen der §§ 18 und 19 Abs. 2 und 3 ErbStG in der Begründung ausgeführt:

"Die Bebauung eines Grundstückes stellt gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 iVm den §§ 51 und 53 Abs. 1 BewG einen Grund für eine Artfortschreibung dar.

Demzufolge hätte gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (also zum 24. August 2000) ein **besonderer Einheitswert festgestellt** werden müssen, weil gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 leg. cit. bei Schenkungen unter Lebenden die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht.

Eine solche bescheidmäßig vorzunehmende Feststellung ist weder den vorgelegten Verwaltungsakten noch dem erstinstanzlichen Erbschaftsteuerbescheid zu entnehmen. Die Hinweise auf eine entsprechende Feststellung in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom ... sowie des angefochtenen Bescheides vermögen die vom § 19 Abs. 3 ErbStG geforderte besondere Einheitswertfeststellung zum 24. August 2000 ebensowenig zu ersetzen wie der ... erlassene Einheitswertbescheid (Artfortschreibung) des Finanzamtes zum 1. Jänner 2001 für "Grundbesitz (Einfamilienhaus)".

Da sohin die im Beschwerdefall gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG **erforderliche Feststellung eines besonderen Einheitswertes** auf den 24. August 2000 fehlt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet ..." und war demgemäß aufzuheben.

In Anbetracht obiger Lehre und Rechtsprechung käme sohin im Gegenstandsfalle die Heranziehung eines besonderen Einheitswertes bezogen auf den schenkungssteuerlich maßgebenden Übergabsstichtag 17. Oktober 2002 für Zwecke der Schenkungssteuerbemessung nur dann in Betracht, wenn auf diesen Stichtag gesondert ein "besonderer Einheitswert" mit Einheitswertbescheid festgestellt worden wäre. Wie aus den bezug habenden Bewertungsakten der zuständigen Bewertungsstelle hervorgeht, wurde jedoch ein solcher Einheitswertbescheid nicht erlassen. Vielmehr geht aus dem Einheitswertakt EW-AZ Y hervor, dass eine Fortschreibung (erst) auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2003 und hier auch nur eine Zurechnungsfortschreibung, hingegen keine nach § 19 Abs. 3 ErbStG erforderliche Wert- oder Artfortschreibung erfolgt ist.

Zufolgedessen kommt daher der Berufung Berechtigung zu und ist die Schenkungssteuer gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert der Liegenschaft EZ 90017, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, in Höhe von S 4.000 bzw. € 290,69 anteilig, dreifach zu bemessen, woraus sich allerdings in Anbetracht der Gesamtfläche von 23.769 m² umgelegt auf die übergebene Fläche von 635 m² unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG der steuerpflichtige Erwerb mit € Null ergibt und sohin für eine Steuervorschreibung nach § 8 Abs.1 ErbStG kein Raum verbleibt; von der Vorschreibung der Mindeststeuer (Grunderwerbsteueräquivalent) nach § 8 Abs. 4 ErbStG kann ebenso Abstand genommen werden, da sich diese im Ergebnis mit lediglich € 0,47 errechnet und damit unter die Bagatellgrenze fällt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 8. Oktober 2003