

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Johannes Klausner, 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 18. Dezember 2001 hatte T. H. seiner Ehegattin Ch. H. (= Bw) aus der ihm gehörigen Liegenschaft (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) in EZ 90112 GB A. das aus dem darin befindlichen Gst 2003/1 und gemäß der Vermessungsurkunde des DI J. neu gebildete Grundstück Gst 2003/7 im Ausmaß von letztlich 532 m<sup>2</sup> schenkungsweise übertragen. In Vertragspunkt III. wurde weiters festgehalten, dass der zuletzt für die gesamte

Liegenschaft in EZ 90112 GB A. mit einer Gesamtfläche von 70.005 m<sup>2</sup> durch das Finanzamt K. festgestellte Einheitswert S 16.000 beträgt. Die Übergabe der Liegenschaft ist gem. Punkt IV. bereits am 1. Oktober 2001 erfolgt.

Dem Finanzamt wurde von der zuständigen Bewertungsstelle betreffend die übertragene unbebaute Fläche ein Hilfswert im Betrag von € 15.500 aus EW-AZ X bekannt gegeben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin in Ansehung der erworbenen Liegenschaft als Grundvermögen (unbebautes Grundstück) einen besonderen dreifachen Einheitswert im Betrag von € 46.500 ermittelt und der Bw mit Bescheid vom 22. Feber 2002, Str. Nr. X, unter Berücksichtigung des Freibetrages gem. § 14 Abs. 1 und 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idGf, gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG (Stkl. I) insgesamt an Schenkungssteuer einen Betrag von € 2.226,84 vorgeschrieben (Berechnung im Einzelnen: siehe Bescheid). In der Begründung wurde ausgeführt, die Vorschreibung erfolge "gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG von dem zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld festgestellten besonderen Einheitswert".

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der von der Behörde ermittelte Grundstückswert sei nicht nachvollziehbar und insoferne der Bescheid mangelhaft; er sei lediglich damit erklärbar, dass ein neuer Wert festgelegt und dieser unzulässigerweise verdreifacht worden wäre. Betreffend das Schenkungsgrundstück hätten sich die Wertverhältnisse zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt sowie dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht geändert, sodass keine Veranlassung für die Feststellung eines separaten Wertes bestanden habe. Selbst im gegenteiligen Falle hätte die geänderte Wertfeststellung jedoch bescheidmäßig erfolgen müssen. Ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert für die Gesamtliegenschaft (Landwirtschaft) ergebe sich im Hinblick auf den Ehegattenfreibetrag von gesamt € 9.500 die Schenkungssteuer mit S Null.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002 wurde damit begründet, dass von der zuständigen Bewertungsstelle der einfache Einheitswert (Hilfswert) des geschenkten Grundstückes mit € 15.500 mitgeteilt worden sei; die Abgabenbehörde sei an diesen Wert gebunden. Eine Berufung könne nur gegen den zugrunde liegenden Einheitswertbescheid gerichtet werden. Seit 1. Jänner 2001 sei für die Bemessung der Schenkungssteuer der dreifache Einheitswert, sohin € 46.500, heranzuziehen.

Mit Antrag vom 7. Mai 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend eingewendet, der Berechnung der Schenkungssteuer könne wohl nur ein mit rechtskräftigem Bescheid festgestellter und

bestehender Einheitswert zugrunde gelegt werden. Weder dem Geschenkgeber noch der Bw sei seitens der Bewertungsstelle des Finanzamtes K. ein separater Feststellungsbescheid zugegangen, weshalb auch die Erhebung eines Rechtsmittels dagegen nicht möglich gewesen wäre.

Die Einsichtnahme in die bezughabenden Bewertungsakten hat ergeben, dass hinsichtlich des landwirtschaftlichen Betriebes EZ 90112 GB A. eine Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2002 erfolgte und der Einheitswert ab diesem Zeitpunkt mit € 1.400 festgestellt wurde. Das schenkungsgegenständliche Grundstück im Ausmaß von 532 m<sup>2</sup> unter der neuen EZ 743 GB A. wurde unter EW-AZ Y erfaßt und findet sich im Bewertungsakt lediglich ein Vermerk, dass hiezu zum 1. Jänner 2002 eine Nachfeststellung und Bewertung als unbebautes Grundstück erfolgen werde. Ein diesbezüglicher Bescheid wurde noch nicht erlassen.

### ***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 vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.

§ 19 Abs. 3 ErbStG lautet:

"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 **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 Zusammenhang damit ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.6.2002, 2001/16/0610, zu verweisen. Diesem Erkenntnis lag die schenkungsweise Übergabe einer hälf tigen Liegenschaft bestehend aus zwei Grundstücken, worauf sich der Rohbau eines Hauses befand, zum Übergabestichtag 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 Übergabestichtag "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 bezughabenden 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 bescheidmäßige 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 Übergabestichtag 1. Oktober 2001 für Zwecke der Schenkungssteuerbemessung nur dann in Betracht, wenn auf diesen Stichtag gesondert ein "besonderer Einheitswert" mit Einheitswertbescheid festgestellt worden wäre. Wie aus den bezughabenden Bewertungsakten der zuständigen Bewertungsstelle hervorgeht, wurde jedoch ein solcher Einheitswertbescheid nicht erlassen. Vielmehr geht aus dem Einheitswertakt EW-AZ Y hervor, dass betreffend das Schenkungsgrundstück eine Nachfeststellung (erst) auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2002 durchgeführt werden wird.

Zufolgedessen kommt daher der Berufung Berechtigung zu und ist die Schenkungssteuer gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert der Liegenschaft EZ 90112, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, in Höhe von gesamt S 16.000 dreifach zu bemessen, woraus sich allerdings in Anbetracht der Gesamtfläche von 70.005 m<sup>2</sup> umgelegt auf die übergebene Fläche von 532 m<sup>2</sup> unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 und 3 ErbStG von € 9.500 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 € 0,53 errechnet und damit unter die Bagatellgrenze fällt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 5. November 2003