



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Wörgötter, 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 7. August 2000 hatte J. M. seiner Tochter M. S. (= Bw) aus der ihm gehörigen Liegenschaft in EZ 482 GB K. samt u. a. darin gelegenem Gst 3136 (Fläche 25.452 m²) die lt. Vermessungsurkunde der DI B. und R. daraus durch Teilung neu gebildeten Gst 3136/2 (495 m²), 3136/3 (303 m²), 3136/4 (273 m²), 3136/5 (468 m²), 3136/6 (446 m²), 3136/7 (460 m²) und 3136/8 (521 m²), sohin Gst mit einer Gesamtfläche von 2.966 m²,

schenkungsweise übereignet. Die Übergabe ist bereits zum 31.12.1999 erfolgt. Sämtliche mit der Vertragserrichtung verbundenen Kosten und Steuern trägt die Geschenknehmerin.

Das Finanzamt hat daraufhin einen Bodenwert von S 250 pro m² zuzüglich 35%iger Erhöhung erhoben und der Bw mit Bescheid vom 25. Jänner 2001, Str. Nr. X, gem. § 8 Abs. 1, 4 5 und 6 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. I) unter Berücksichtigung einer Vorschenkung vom Feber 1998 eine Schenkungssteuer im Betrag von S 68.500 = € 4.978,09 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 25. Jänner 2001). Für gegenständlichen Erwerb wurde dabei der Wert der Grundstücke mit S 1,000.000 in Ansatz gebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, die Vorschreibung erfolge "gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG von dem zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld festgestellten besonderen Einheitswert", der sich ausgehend vom Bodenwert S 250 + 35 % Erhöhung im Hinblick auf die übergebene Fläche von 2.966 m² mit insgesamt gerundet S 1,000.000 errechne.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der von der Behörde ermittelte Wert von S 250 sei überhöht, die 35%ige Erhöhung nicht nachvollziehbar und überhaupt die Annahme eines besonderen Einheitswertes mangels Änderung der tatsächlichen Verhältnisse nicht gerechtfertigt. Es sei offenbar rechtsirrtümlich der dreifache Einheitswert herangezogen worden. Die Bw betreibe selbst eine Landwirtschaft; durch die Übergabe ändere sich nichts an der landwirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke. Zum Übergabstichtag sei zudem noch keine Genehmigung der Grundteilung vorgelegen, sondern der diesbezügliche Bescheid der Gemeinde K. (laut Beilage zur Berufung) erst am 8. Juni 2000 erlassen worden. Es bestehe zu den übergebenen Grundstücken auch keine gesicherte Zufahrt, weil betreffend die Nutzung des hiezu vorgesehenen Grundstückes Gst 3149/1 die Gemeinde als Eigentümerin Klage gegen den Übergeber erhoben habe. Auch aus diesem Grund sei der angenommene Einheitswert zu hoch. Die Schenkungssteuer sei daher entsprechend herabzusetzen.

Nach Durchführung einer Erhebung bei der Gemeinde K. hinsichtlich der Lage, Aufschließung, umliegenden Bebauung etc. der gegenständlichen Grundstücke hat das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2001 abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen unter Verweis auf § 52 Abs. 2 Bewertungsgesetz ausgeführt, dass nach den vorliegenden Gegebenheiten laut Angaben der Gemeinde K. (volle Erschließung, Widmung als Wohngebiet etc.) die schenkungsgegenständlichen Grundstücke als Grundvermögen anzusehen seien und damit die Festsetzung eines besonderen Einheitswertes für Zwecke der Schenkungssteuer gerechtfertigt wäre.

Mit Antrag vom 18. Mai 2001 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend eingewendet, abgesehen vom Eigentümerwechsel habe sich seit dem Jahr 1982 in den bestehenden Verhältnissen nichts derart geändert, dass etwa die Voraussetzungen für eine Art- oder Wertfortschreibung vorgelegen wären, sodass vom zuletzt im Jahr 1983 festgestellten Einheitswert auszugehen sei. Die betreffenden Liegenschaften seien nämlich bereits seit 1982 im Flächenwidmungsplan der Gemeinde als Bauland/Wohngebiet ausgewiesen. Die Schlussfolgerung, dass in naher Zukunft eine bauliche Verwertung stattfinde bzw. eine "bestehende" Verwertungsmöglichkeit vorliege, treffe nicht zu, da die Zufahrt zu den Grundstücken wegen des anhängigen und noch Jahre dauernden Rechtsstreites mit der Gemeinde nicht gesichert wäre.

Die Einsichtnahme in die bezug habenden Bewertungsakten des FA hat Folgendes ergeben:

1. EW-AZ X:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Grundbuchkörper EZ 482 GB K. besteht aus den Liegenschaften: Gst 3136 (lwi. Nutzung), 3137 (lwi. Nutzung), 3138/2 (Baufläche), 659 (Baufläche) und 660 (Baufläche). Anhand eines im Bewertungsakt erliegenden Lageplanes (bzw. Auszuges aus der Katastralmappe) ist ersichtlich, dass jene "Teilfläche aus EZ 482" im Umfang von gesamt 2.431 m², welche unter EW-AZ X als "sonstiges bebautes Grundstück" bewertet ist, konkret das Gst 659 (bebaut) mit einer Fläche von 360 m² zuzüglich einer aus der umliegenden Gst 3137 zugeschätzten Teilfläche (ca. 50 %) umfasst. Diesbezüglich war zum 1. Jänner 1983 der Einheitswert mit S 299.000 bzw. erhöht mit S 403.000 festgestellt worden, wobei der zunächst für die Einheitsbewertung herangezogene Bodenwert von S 250 pro m² nach einer dagegen erhobenen Berufung auf S 100 pro m² herabgesetzt worden war; zuletzt erfolgte zum 1. Jänner 1994 - wertmäßig unverändert - eine Zurechnungsfortschreibung an den nunmehrigen Übergeber J. M. infolge der an ihn im November 1993 schenkungsweise übertragenen Liegenschaft.

2. EW-AZ Y:

Alle weiteren obbezeichneten, in EZ 482 befindlichen Grundstücke, darunter das Gst 3136 im Ausmaß von 25.452 m², sind seit jeher zusammen mit den EZ 55, 72, 74, 483, 90049 und 90058 in EW-AZ Y als "land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" bewertet. Diesbezüglich war auf den 1. Jänner 1989, ausgehend von einem Hektarsatz von S 2.980 für landwirtschaftlich genutzte Flächen, der Einheitswert mit S 41.000 bei einer Gesamtgröße von 15,2078 ha festgestellt worden. Auf den 1. Jänner 1994 erfolgte (ebenso wie unter 1.) - wertmäßig und umfanggemäß unverändert - eine Zurechnungsfortschreibung an den nunmehrigen Übergeber J. M. infolge der an ihn im November 1993 schenkungsweise übertragenen Liegenschaften.

Aus dem im Bewertungsakt erliegenden Lageplan ist erkenntlich, dass die gegenständlich übertragenen, aus Gst 3136 neugebildeten Gst 3136/2 fortlaufend bis einschließlich 3136/8 im Ausmaß von gesamt 2.966 m² nördlich/nordöstlich jener unter 1. bezeichneten und in EW-AZ X bewerteten Teilfläche im Ausmaß von 2.431 m² gelegen sind.

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 des § 19 ErbStG – in Geltung noch vor dem 1. Jänner 2001 – der (einfache) Einheitswert 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.**”

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 Übergabstichtag "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 Übergabstichtag 31. Dezember 1999 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. Aus den Einheitswertakten EW-AZ X und EW-AZ Y geht – wie eingangs dargelegt – eindeutig hervor, dass die schenkungsgegenständlichen Liegenschaften als neugebildete Teilflächen aus Gst 3136 in EZ 482 GB K. bislang als Teil des "land- und forstwirtschaftlichen Betriebes" des Übergebers bewertet worden waren und hiezu auf den 1. Jänner 1989 der Einheitswert mit S 41.000 bzw. zuletzt zum 1. Jänner 1994 im Rahmen einer Zurechnungsfortschreibung wertmäßig unverändert im Betrag von S 41.000 für die gesamte land- und forstwirtschaftliche Fläche von rund 15,2 ha festgestellt worden war.

Zufolgedessen kommt daher der Berufung Berechtigung zu. Die Schenkungssteuer ist gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Höhe von gesamt S 41.000 zu bemessen, woraus sich allerdings in Anbetracht der Gesamtfläche von 152.078 m² umgelegt auf die übergebenen Flächen von 2.966 m² der anteilige Einheitswert mit rund S 800 ergibt. Auch unter Berücksichtigung der Vorschenkung aus dem Jahr 1998 (S 7.482) errechnet sich nach Abzug des Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG von S 30.000 der steuerpflichtige Erwerb mit S Null und verbleibt für eine Steuervorschreibung nach § 8 Abs.1 ErbStG kein Raum. Im Hinblick auf die Begünstigung für die (insgesamt übertragenen) land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG (Ermäßigung der Steuer um S 1.500) entfällt ebenso die Vorschreibung der Mindeststeuer (Grunderwerbsteueräquivalent) nach § 8 Abs. 4 ErbStG zur Gänze.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 24. November 2003