



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Erwin Fischer, 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 13. März 2002 hatte A. F. ihrer Tochter A. S. (= Bw) aus der ihr gehörigen Liegenschaft in EZ 90042 GB S. (geschlossener Hof) das unter anderem darin erfaßte Grundstück Gst 1201/2 (landwirtschaftlich genutzt) im Ausmaß von 1.176 m²

schenkungsweise übertragen. Die faktische Übergabe ist lt. Vertragspunkt IV. zum 1. März 2002 erfolgt. In einer "eidesstattlichen Erklärung" vom 15. April 2002 hat die Bw. angegeben, das in vorweg genommener Erbfolge übergebene Grundstück werde derzeit und auch weiterhin im Rahmen eines langfristigen Pachtvertrages landwirtschaftlich genutzt; mangels Wohnbedarf werde auch keine Bebauung stattfinden. Laut "Pachtbestätigung" vom 22. Oktober 2001 ist die Landwirtschaft der A. F. bis 2004 an E. P. verpachtet.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin in Ansehung der erworbenen Liegenschaft als Grundvermögen (unbebautes Grundstück) einen besonderen dreifachen Einheitswert - diesen gem. § 19 Abs. 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 141/1955 idgF - auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Betrag von € 41.531 ermittelt und der Bw. mit Bescheid vom 22. März 2002, Str. Nr. X, nach Abzug des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 39.331 gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 3,5%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 1.376,59 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Einheitswert von € 41.531, das sind € 830,62, und damit insgesamt an Schenkungssteuer einen Betrag von € 2.207,21 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, es handle sich beim übergebenen Grundstück um eine landwirtschaftliche Liegenschaft, die auch weiterhin landwirtschaftlich genutzt werde und nicht der Verbauung diene. Der Steuerbemessung sei sohin der Hektarsatz von € 29,79 zugrunde zu legen, woraus sich nach § 8 Abs. 1 ErbStG die Schenkungssteuer mit € Null und nach § 8 Abs. 4 mit € 0,59 ergebe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2002 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Schenkungssteuer ausgehend vom Wert des Grundstückes von € 41.423 mit gesamt € 2.201,27 (anstelle bisher € 2.207,21) festgesetzt, im Übrigen aber dahingehend abgewiesen, dass für Grundstücke im Bauland, deren Eigentümer nicht aktiver Landwirt sei, die Bewertungsstelle einen Einheitswert als "unbebautes Grundstück" festsetzen werde. Bei der schenkungsweisen Übertragung sei daher dieser Einheitswert als besonderer Einheitswert gem. § 19 Abs. 3 ErbStG maßgebend, der sich wie folgt errechne: $1.176 \text{ m}^2 \times S 120$ (= Bodenwert) = abgerundet S 141.000 + 35%ige Erhöhung = abgerundet S 190.000 $\times 3 = S 570.000$ bzw. € 41.423,51.

Mit Antrag vom 20. November 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Die Einsichtnahme in den bezughabenden Bewertungsakt EW-AZ X hat ergeben, dass die Liegenschaft Gst 1201/2 (landwirtschaftlich genutzt) dem "land- und forstwirtschaftlichen

Betrieb" EZ 90042 GB S. der A. F. mit einer Gesamtfläche von 7,9316 ha zugeordnet war und für den gesamten Grundbuchkörper (wirtschaftliche Einheit) ein Einheitswert von S 7.000 zuletzt zum 1. Jänner 2000 festgestellt worden war. Anlässlich der Schenkung an die Bw. wurde für das übergebene Grundstück als neue wirtschaftliche Einheit die Einlage EZ 996 GB S. neu gebildet; eine Zurechnungsfortschreibung ist bislang nicht erfolgt und wird laut Auskunft der zuständigen Bewertungsstelle auf den 1. Jänner 2003 durchgeführt werden, eine Wert- oder Artfortschreibung jedoch nur bei geänderter Widmung des Grundstückes.

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. zu § 19).

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 Übergabsstichtag 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 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 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 1. März 2002 (= Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld) für Zwecke der Schenkungssteuerbemessung nur dann in Betracht, wenn auf diesen Stichtag gesondert ein "besonderer Einheitswert" mit Einheitswertbescheid festgestellt worden wäre. Wie aus dem Bemessungsakt wie auch dem bezug habenden Bewertungsakt EW-AZ X hervorgeht, wurde jedoch ein solcher Einheitswertbescheid nicht erlassen. Vielmehr wird laut Mitteilung der zuständigen Bewertungsstelle eine Fortschreibung (erst) auf den nachfolgenden Feststellungszeitpunkt 1. Jänner 2003 und hier voraussichtlich auch nur eine Zurechnungsfortschreibung an die Bw bzw. eine Art- oder Wertfortschreibung nur bei geänderter Widmung des übergebenen Grundstückes erfolgen.

Darüber hinaus gilt zu bedenken, dass Änderungen, die erst durch den abgabepflichtigen Vorgang bewirkt werden, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Die Abtrennung eines geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestand, zu dem es bisher gehörte, würde nur, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entsteht, den Anlass zu einer Nachfeststellung des Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben. Der Fall, dass der der Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, ist aber im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt (VwGH 25.4.1968, 1814/76). Diesfalls bestünde sohin von vorne herein keine Berechtigung, einen besonderen Einheitswert anzunehmen, sondern richtet sich die Schenkungssteuerbemessung nach dem anteiligen zuletzt festgestellten Einheitswert der Gesamtliegenschaft (zB land- und forstwirtschaftlicher Betrieb; siehe dazu: *Dr. Fellner* aaO, Rz 104).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kommt daher der Berufung Berechtigung zu und ist die Schenkungssteuer gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert der Liegenschaft EZ 90042, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, in Höhe von S 7.000 anteilig, dreifach zu bemessen, woraus sich allerdings im Hinblick der Gesamtfläche von 79.316 m² umgelegt auf die übergebene Fläche von 1.176 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 € 0,45 errechnet und damit unter die Bagatellgrenze fällt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 9. Oktober 2003