

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vertreten durch Dr. Walter Strigl, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Tuchlauben 8, vom 26. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. August 2002 betreffend Erbschaftssteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer wird mit 167,44 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, im Folgenden kurz Bw. genannt, war Alleinerbin nach ihrer am 4. September 2001 verstorbenen Tante P.. Neben einer Summe aus einer Versicherung, Mobiliar und einem Guthaben erbte sie die Liegenschaft EZ Y., wobei daraus die Grundstücke 448, 449, 450 und 451 (je Wald) und 702/2 (Weg) im Ausmaß von ca. 2,3 ha als Legate an zwei Neffen der Verstorbenen übergingen und ihr nur das Grundstück 227/2 (Baufläche begrünt) verblieb.

Die Bw. legte im Erbschaftssteuerverfahren eine Mitteilung des Finanzamtes X vor, wonach die ihr zukommende Liegenschaft ein unbebautes Grundstück im Ausmaß von 1.645 m² darstelle, deren Hilfseinheitswert 132.000,00 S beträgt.

Im Erbschaftssteuerbescheid vom 29. August 2002 nahm das Finanzamt Graz – Umgebung diesen Einheitswert in dreifacher Höhe in die Bemessungsgrundlage auf und schrieb der Alleinerbin Erbschaftssteuer in Höhe von 5.329,24 € vor.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass zum 1. Jänner 2002 für das Grundstück vom Finanzamt X ein neuer Einheitswertbescheid erlassen worden sei und der Einheitswert des Grundstückes nun 9.500,00 € (130.723,-- S) betrage.

Der vom Finanzamt bekannt gegebene Hilfseinheitswert sei kein Bescheid und habe keine rechtliche Bedeutung. Er sei keine auf den Stichtag rückführbare Größe, sondern als Vorgriff auf die künftige Feststellung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2002 zu verstehen. Vor diesem Zeitpunkt habe es keinen gesonderten Einheitswert für diese Liegenschaft gegeben. Der vorherige Einheitswert sei nur eine fiktive Rechengröße, weil das Grundstück unselbständiger Bestandteil eines kleinen land- und forstwirtschaftlichen Besitzes sei, der mit dem dazugehörigen Wald einen gemeinsamen Einheitswert habe.

Der Einheitswert der Liegenschaft betrage zum Stichtag 1. Jänner 2001 500,00 €, in eventu, wenn es auf den fiktiven vor dem 1. Jänner 2002 bestehenden „Berechnungsbasis-Einheitswert“ ankäme, lediglich 7.000,00 € und wäre dieser niedrigere Einheitswert der Erbschaftssteurbemessung zu Grunde zu legen, da die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers entstehe und eine erst nachfolgende Einheitswerterhöhung nicht maßgebend ist. Dazu komme, dass der Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2002 nicht als Fortschreibung, sondern als Nachfeststellung im Sinne § 22 Abs. 1 BewG erlassen worden sei.

Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 10. Dezember 2002 wies das Begehren ab und begründete dies damit, dass vom Finanzamt X zum 1. Jänner 2002 ein Einheitswert von 9.500,00 € für die Liegenschaft festgesetzt worden sei und dieser Wert auch als Hilfseinheitswert zum Todestag nach § 19 Abs. 3 ErbStG heranzuziehen sei.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag und stellte darin fest, dass es darauf ankäme, auf welchen Stichtag die Bewertung abzustellen sei. § 19 Abs. 3 ErbStG sei nicht anwendbar, weil es zu keiner Art- oder Wertfortschreibung gekommen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob das Finanzamt zu Recht ein im Verlass erworbene Grundstück mit einem besonderen Einheitswert nach § 19 Abs. 3 ErbStG in Höhe von 132.000,00 S bewertet hat und diesen Wert in dreifacher Höhe in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach § 19 Abs. 3 ErbStG ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen bzw. zu ermitteln, wenn sich bei inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, bei inländischen Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld der gestalt verändern, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Eine Wertfortschreibung kam bis 2002 nach § 21 Abs. 1 Z 1 a BewG nur dann in Betracht, wenn der Einheitswert um mehr als ein Zwanzigstel, mindestens aber um 2.000 S oder um mehr als 50.000 S von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abwich.

Eine Artfortschreibung ist gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 BewG vorzunehmen, wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht. Das ist zB dann der Fall, wenn ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück als Bauland verwertet wird, ein bisher unbebautes Grundstück bebaut oder wenn ein Einfamilienhaus durch einen Umbau in ein Mietwohngrundstück umgewandelt wird.

Im Gegensatz zu den Fortschreibungen findet eine Nachfeststellung nach § 22 BewG dann statt, wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt die wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) neu gegründet wird oder für eine bereits bestehende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) der Grund für die Befreiung von einer Steuer wegfällt.

Eine Nachfeststellung ist daher grundsätzlich dann durchzuführen, wenn eine wirtschaftliche Einheit neu gegründet wird. Eine Neugründung einer wirtschaftlichen Einheit kann sich insbesondere aber auch beim Grundbesitz durch Teilung oder Abtrennung von einer bereits bestehenden wirtschaftlichen Einheit ergeben, zB ein bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück wird aufgeteilt und parzellenweise als Bauland verkauft (Twaroch - Wittmann – Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Auflage, Orac, S 145; VwGH 15.2.1991, 89/15/0011).

Aus dem klaren Wortlaut der Bestimmungen des § 21 im Zusammenhang mit § 22 Abs. 1 Z 1 BewG ergibt sich, dass Fortschreibungen prinzipiell nur möglich sind, wenn für

die wirtschaftliche Einheit bereits ein Einheitswert festgestellt worden ist. Im gegenständlichen Fall ist zwar für die gesamte Liegenschaft der EZ Y. zum 1. Jänner 2001 ein Einheitswert von 7.000 S (508,71 €) festgestellt worden, für die abgetrennte Parzelle existierte zum Stichtag, dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld am 4. September 2001, noch kein eigener Einheitswertbescheid, sodass die Erlassung eines Art- oder Wertfortschreibungsbescheides schon rein begrifflich nicht möglich war.

Die Abtrennung der Liegenschaft erfolgte aufgrund des todeswegigen Erwerbes und können Änderungen, die erst durch den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, nicht zur einer Stichtagsbewertung führen (vgl. Fellner, Kommentar zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, Band III, zu § 19, Rz 104). Zudem bietet die Abtrennung der todeswegig erworbenen Liegenschaft vom Gutsbestand nur einen Anlass für eine Nachfeststellung des Einheitswertes, wie dies dann auch vom Finanzamt zum 1. Jänner 2002 durchgeführt worden ist.

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Ermittlung eines besonderen Einheitswertes nach § 19 Abs. 3 ErbStG nicht erfüllt, weshalb nach § 19 Abs. 2 ErbStG für das Trennstück der Einheitswert anzusetzen ist, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Da es erst anlässlich des Erbfalles zu einer Abtrennung des Grundstückes vom ursprünglichen Gutsbestand kam, ist die Steuerbemessung vom anteiligen zum 1. 1. 2001 festgestellten Einheitswert vorzunehmen. Der Berufung war daher stattzugeben und die Erbschaftssteuer neu zu bemessen.

Das gegenständliche Grundstück 227/2 im Ausmaß von 1.645 m² ist ein unbebautes Grundstück, das mit den restlichen Grundstücken 448, 449, 450, 451, 702/2 im Ausmaß von 23.656 m² unter der EZ Y. einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bildete, für den zum 1. Jänner 2001 einen Einheitswert von 7.000 S festgesetzt worden ist. Die abgetrennte Liegenschaft wurde zu diesem Zeitpunkt mit einem ha-Satz von 9.851 S bewertet, was bei einer Fläche von 1.645 m² einen Betrag von 1.620 S ergibt.

Nach der Novelle Nr. 142/2000 ist ab 2001 vom dreifachen Einheitswert auszugehen, sodass die Steuerberechnung wie folgt lautet:

Bemessungsgrundlagen (StKlasse IV):	
Wert des Grundstückes	4.860,00 S
sonstiges steuerpflichtiges Vermögen	34.804,45 S
	39.664,45
Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG	- 6000,00 S
	33.664,45

§ 8 Abs. 1 ErbStG 8% von 33.660,00 S	2.692,80
§ 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% v. 4.860,00 S	+ 170,10
§ 8 Abs. 6 ErbStG 11,5% v. 4.860,00 S	- 558,90
Erbschaftssteuer	2.304,00 S
entspricht	167,44 €

Graz, am 21. März 2007