

GZ. RV/0056-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Grüner & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von gesamt € 2.424,78 festgesetzt.

Der Zeitpunkt der Fälligkeit hinsichtlich des sich gegenüber der bisherigen Vorschreibung ergebenden Mehrbetrages von € 1.168,83 ist aus der vom Finanzamt beigeschlossenen Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Laut "Schenkungs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag" vom 22. April 2002, abgeschlossen zwischen den Ehegatten F. G. und H. G. sowie deren Töchtern S. G. (= Bw) und M. G., wurde zunächst betreffend die im hälftigen Miteigentum der beiden Erstgenannten stehenden Liegenschaft Gst 963/1 in EZ 953 GB Ö. (bebautes Grundstück mit 1.754 m²) festgehalten, dass aufgrund der Vermessungsurkunde des DI. M. vom 20. Feber 2002 das Gst 963/1 geteilt wird in dieses mit restlich 1.007 m² und das (neugebildete) Gst 963/3 mit 747 m².

Anschließend übertragen die Ehegatten F. G. und H. G. je ihren ideellen Hälftenanteil an Gst 963/3 neu im Schenkungswege der Tochter S. G. (= Bw). Die Besitzübertragung erfolgt mit dem Tag der Vertragsunterfertigung. Die mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und Abgaben werden von der Geschenknehmerin getragen. Laut Vertragspunkt "Elftens" betrage der Einheitswert des übergebenen Grundstückes als unbebautes Grundstück € 14.656,14 und wurde dazu dem Vertrag eine Einheitswertmitteilung des FA L. betreffend den "Bodenwert € 14.5346 + 35 %" zu EW-AZ XY beigelegt.

Das Finanzamt Innsbruck hat demgegenüber den zuletzt festgestellten Einheitswert der Gesamtliegenschaft mit S 1.139.000 erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 29. April 2002, Str. Nr. X, hinsichtlich dem vom Vater F. G. unentgeltlich übertragenen Hälftenanteil an der Liegenschaft Gst 963/3 neu ausgehend von einem anteiligen Einheitswert in Höhe von € 26.439 und nach Abzug des Freibetrages von € 2.200 gemäß § 14 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, sohin ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 24.239 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 3%ige Schenkungssteuer von € 727,17 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Einheitswert, das sind € 528,78, und sohin insgesamt an Schenkungssteuer € 1.255,95 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde hiefür der 3fache, auf die Grundstücksfläche des Gst 963/3 von 747 m² entfallende Einheitswert und hievon 50 % zugrundegelegt.

Festzuhalten ist, dass das Finanzamt bei seiner Berechnung fälschlich von einer Gesamtfläche von 3.508 m² (lt. Bemessungsdarstellung im Akt: 1.754 m² + 204 m² + 1550 m²) - anstelle ausgewiesen 1.754 m² - ausgegangen ist.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der der Steuerbemessung zugrunde gelegte Einheitswert für die Gesamtliegenschaft führe zu keinem sachgerechten Ergebnis, da dieser durch das Gebäude maßgeblich mitbestimmt worden wäre, gegenständlich jedoch nur nackter Grund und Boden übertragen worden sei. Laut Auskunft der Bewertungsstelle des FA

L. sei im Rahmen der gegenständlichen Bewertung jedoch der Bodenwert mit S 150 pro m² anzusetzen, woraus sich der steuerlich maßgebliche hälftige Wert des Grundstückes mit € 12.214,49 sowie die Schenkungssteuer insgesamt mit € 494,65 errechne.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2002 begründete das Finanzamt im Wesentlichen dahingehend, im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung sei im Sinne des § 19 ErbStG der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend und als Grundlagenbescheid verbindlich. Für jede wirtschaftliche Einheit sei ein Einheitswert im Ganzen festzusetzen. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, deutlich ausgeführt, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Die Bemessung der Schenkungssteuer richte sich daher im Berufungsfall nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft als wirtschaftlicher Einheit festgestellt worden sei.

Mit Antrag vom 22. November 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Wiederholung des Berufungsvorbringens noch vorgebracht, die Bindungswirkung der Einheitswertfeststellung stehe dem Ansatz des Bodenwertes nicht entgegen, da "eine sachgerechte Aufteilung bzw. Zuteilung der Einheitswertanteile keine Frage der Bindungswirkung, sondern eine Frage der Wahl des Aufteilungsmaßstabes" sei. Schon der Einheitswert für die Gesamtliegenschaft als solcher sei aber differenziert nach einerseits dem Grundwert und andererseits dem Gebäudewert ermittelt worden, weshalb dies auch im Sinne einer sachgerechten Lösung bei der anteiligen Zuweisung hinsichtlich des übertragenen unbebauten Grundstückes geradezu geboten sei.

Laut Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ XY des FA L. wurde der Einheitswert der Liegenschaft EZ 953 GB Ö. zuletzt zum 1. Jänner 1983 mit erhöht S 1,139.000 festgestellt, welche Liegenschaft das Gst 963/1 im Ausmaß von dazumal 2.039 m² (1.754 m² ab 1987 ohne Wertfortschreibung) umfaßte und als "gemischt genutztes Grundstück" bewertet wurde. Zur Flächenänderung aufgrund der Abtrennung des neuen Gst 963/3 im Jahr 2002 wurde in einem Aktenvermerk festgehalten, dass keine Wertfortschreibung "bei einer Fläche von 1.007 m² (BW S 200) gem. § 21 BewG" stattfinde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und zählt dazu nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne des

bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Allein strittig ist im Gegenstandsfalle die der Schenkungssteuer zugrundegelegte Bemessungsgrundlage. Nach dem Dafürhalten der Bw sei aus dem zuletzt betreffend die EZ 953 GB Ö. festgestellten Einheitswert jener Anteil auszuscheiden, der auf das darin enthaltene Gebäude entfalle, weil der Bw nur ein unbebautes Grundstück bzw. nackter Grund und Boden übertragen worden sei. Für die Bewertung sei daher ausschließlich der Bodenwert heranzuziehen.

Bei Schenkungen ist hinsichtlich der Wertermittlung nach der Bestimmung des § 19 ErbStG vorzugehen und richtet sich nach dessen Abs. 1 die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften), soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist. Gemäß § 19 Abs. 2 erster Satz ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das (ab 2001) Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Nach dem in § 51 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes definierten Begriff des Grundvermögens zählen dazu der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, das sind insbesondere die darauf errichteten Gebäude, und das Zubehör. Erst durch das Gebäude wird der Charakter der Liegenschaft wesentlich bestimmt und das Grundstück zum bebauten Grundstück. Die Mitbewertung des Gebäudes als Bestandteil des Grund und Bodens beim Eigentümer der Liegenschaft käme nur für den Fall nicht in Betracht, wenn es sich als Superädifikat bzw. ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden um eine gesondert zu betrachtende wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens handeln würde. Jede wirtschaftliche Einheit ist gemäß § 2 Abs. 1 Bewertungsgesetz für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Für wirtschaftliche Einheiten ist nach den Vorschriften des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes ein Einheitswert festzustellen. Was im Einzelfall als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden (vgl. VwGH 26.2.1963, 2426/60). Dabei sind die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Unter Bedachtnahme hierauf ist aber im Gegenstandsfalle die EZ 953 GB Ö., bestehend aus dem Gst 963/1 mit der Fläche von vormals

gesamt 2.039 m², unzweifelhaft als **eine** wirtschaftliche Einheit ("gemischt genutztes Grundstück") behandelt und hiefür ein Einheitswert im Ganzen festgestellt worden.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist somit der zuletzt festgestellte Einheitswert (vgl. VwGH 23.9.1985, 85/15/0171); der diesbezügliche Feststellungsbescheid ist verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen. Die Einheitswertbescheide sind gem. § 192 BAO als **Feststellungsbescheide** für Abgabenbescheide **bindend** (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0197, 0229; vom 22.10.1992, 91/16/0044), wobei die abzuleitenden Abgabenbescheide nicht nur von den verbindlich festgestellten Wertgrößen, sondern auch von der Feststellung über die **Art** und den **Umfang** des Gegenstandes sowie über die Zurechnungsträger auszugehen haben (siehe VwGH 8.11.1977, 1155/76). Es ist somit im Hinblick auf die verbindliche Wirkung der Ergebnisse der Einheitsbewertung grundsätzlich nicht möglich, entgegen der darin getroffenen Feststellung über den Umfang des Bewertungsgegenstandes bestimmte Vermögensteile auszuscheiden.

Wenn die Bw dagegen vermeint, es werde bei der Einheitswertfeststellung eine differenzierte Bewertung, sozusagen eine Trennung zwischen dem Grund und dem Gebäude vorgenommen und sei dies bei der "Zuweisung" zum gegenständlich übertragenen Grundstücksteil ebenso anzuwenden, so übersieht sie, dass diese "differenzierte" Bewertungsmethode sich dennoch nur auf die Bewertung der **einen** wirtschaftlichen Einheit EZ 953 GB Ö. als bebautes "gemischt genutztes" Grundstück bezieht, das eben eine Grundstücksfläche samt Gebäude umfaßt. Daraus kann aber keinesfalls abgeleitet werden, dass etwa zwei getrennte wirtschaftliche Einheiten bewertet worden wären.

Die Berufungswerberin vermeint weiters, der Bewertungsgegenstand bestehe lediglich aus dem abgetrennten und neu gebildeten unbebauten Grundstück Gst 963/3. Gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG ist zwar die Feststellung eines besonderen Einheitswertes auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld möglich und vorgesehen, jedoch nur in jenen Fällen, in denen sich die Verhältnisse **zwischen** dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld in einer Weise geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind. Der VwGH hat dazu im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, unmißverständlich zum Ausdruck gebracht, dass Änderungen, die erst **durch** den abgabepflichtigen Vorgang entstehen, zu keiner Stichtagsbewertung berechtigen. Im Beschwerdefall habe die Abtrennung des geschenkten Grundstückes von dem Gutsbestande, zu dem es bisher gehörte, nur deshalb, weil dadurch eine neue wirtschaftliche Einheit entstanden wäre, den Anlass zu einer Nachfeststellung des

Einheitswertes gemäß § 22 BewG geben können, welche aber auf den 1. Jänner des Jahres, das der Begründung der neuen wirtschaftlichen Einheit folgte, vorzunehmen ist. Der Fall, dass der der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegende Vorgang den Anlass zu einer Nachfeststellung gibt, sei im § 19 Abs. 3 ErbStG nicht als Voraussetzung für die Feststellung eines "besonderen Einheitswertes" angeführt. Somit konnten laut VwGH die Umstände, die sich erst **auf Grund der Übertragung des strittigen Grundstückes** ergaben, nicht zur Festsetzung eines besonderen Einheitswertes führen, weil die betreffenden Änderungen nicht zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld eingetreten sind. Die Bemessung der Schenkungssteuer richtet sich daher in diesen Fällen ausschließlich nach dem anteiligen Einheitswert, der zuletzt hinsichtlich der Gesamtliegenschaft (wirtschaftliche Einheit) festgestellt worden war.

Gleiches muss auch im Gegenstandsfalle gelten, wenn keinerlei geänderte Umstände zwischen dem letzten Feststellungszeitpunkt und der Schenkung vorliegen, welche etwa zu einer Wert- oder Artfortschreibung berechtigen würden, sondern ausschließlich der Schenkungsvorgang selbst zur Abtrennung des unbebauten Grundstückes als eigene wirtschaftliche Einheit führt und dadurch eine Nachfeststellung (erst) zum **nachfolgenden 1. Jänner 2003** hätte veranlasst werden können, welche im Gegenstandsfalle betr. die EZ 953 GB Ö. mangels Überschreitung der maßgebenden Wertgrenzen (lt. Aktenvermerk der Bewertungsstelle FA L.) unterbleibt.

In Anbetracht obiger Ausführungen ist daher die Schenkungssteuer zu Recht ausgehend von dem auf den geschenkten Grundstücksanteil entfallenden anteiligen Einheitswert, der zuletzt für das Gesamtgrundstück festgestellt wurde, zu bemessen.

Wie eingangs dargelegt, ist dem Finanzamt bei der Berechnung irrtümlich ein Rechenfehler unterlaufen, als es - offenkundig anlässlich der Aufschlüsselung der Grundstücksfläche im Grundbuchsauszug – insgesamt die doppelte Grundstücksfläche, nämlich 3.508 m² anstelle zutreffend 1.754 m² der Bemessung zugrunde gelegt hatte. Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass sich der zum 1. Jänner 1983 festgestellte Einheitswert auf eine Grundstücksfläche von dazumal gesamt 2.039 m² bezogen hatte. Aufgrund dieser Umstände errechnet sich daher die Schenkungssteuer zutreffend wie folgt:

Wert des von F. G. übertragenen Grundstückes:

$$\text{Einheitswert S } 1,139.000 : 2.039 \text{ m}^2 \times 747 \text{ m}^2 = \text{S } 417.279,54$$

x dreifach = S 1,251,838,60, davon 50 % = S 625.919 = gerundet	€ 45.487
--	----------

abzüglich Freibetrag	€ <u>2.200</u>
----------------------	----------------

steuerpflichtiger Erwerb	€ 43.287
--------------------------	-----------------

davon an Steuer:

gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I): 3,5 % =	€ 1.515,04
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom EW-Anteil € 45.487 =	<u>€ 909,74,</u>
sohin insgesamt an Schenkungssteuer	€ 2.424,78.

In diesem Zusammenhang bleibt noch festzuhalten, dass bei der Ermittlung des Einheitswertes zur Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit bebauter Grundstücke ohnehin gemäß § 53 Abs. 7 lit d BewG ein entsprechender Abschlag (Kürzung von 25 %) erfolgte.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein und war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 24. Juli 2003