



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K, gegen den Bescheid des Finanzamtes A Steuernummer, vom 12. Jänner 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2008 teilte der Berufungswerber (Bw) dem Finanzamt mit, dass er von seiner Mutter für den Ankauf einer Eigentumswohnung in xyz, 150.000,- Euro erhalten habe. Der Kaufpreis habe 380.000,- Euro betragen, der Einheitswert der 139/3290tel Anteile betrage laut Feststellungsbescheid zum 1.1.2005 3.984,10 Euro.

Beigelegt wurde eine Kopie des Kaufvertrages vom 11. Dezember 2007, womit der Berufungswerber und Frau K. 139/3290tel Anteile an der Liegenschaft xyz., um den Kaufpreis von 380.000,- Euro je zur Hälfte ins gemeinsame Wohnungseigentum übernommen haben.

Mit Bescheid vom 12.1.2009 setzte das Finanzamt A Schenkungssteuer im Ausmaß von 482,84 Euro fest. Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Der Bw bringt vor, er habe von seiner Mutter 150.000,- Euro zum Ankauf der Wohnung geschenkt bekommen, das entspreche 39,47% des Kaufpreises der Liegenschaft. Als Berechnungsgrundlage für die Schenkungssteuer seien daher 39,47% des dreifachen Einheitswertes der Liegenschaft, somit

4.717,- Euro, heranzuziehen. Nach Abzug des Freibetrages gemäß §14 Abs.1 ErbStG von 2.200,- Euro ergebe sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 2.517,- Euro. Gemäß §8 Abs.1 ErbStG falle in der Steuerklasse I daher 2% Schenkungssteuer an, also 50,34 Euro. Zuzüglich gem. §8 Abs.4 ErbStG 2% vom steuerlich maßgeblichen Wert der Liegenschaft, das sei der aliquote Teil des dreifachen Einheitswertes in Höhe von 4.717,- Euro seien das 94,34 Euro, gesamt somit 144,68 Euro.

Mit Berufungvorentscheidung vom 5. Februar 2009 wurde die Schenkungssteuer auf 475,64 Euro abgeändert. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Das Finanzamt führte aus, es sei zu berücksichtigen, dass von dem Gesamtkaufpreis nur die Hälfte, d. s. 190.000,- Euro, auf den Berufungserwerber entfallen. Weiters betrage laut aktuellem Einheitswert zu EW-AZ --- für die auf den Bw entfallende Hälfte der 139/3290tel Anteile ein Einheitswert in Höhe von 14.937,21 Euro (Einheitswert für die Gesamtliegenschaft 235.700,00 Euro). Der anzusetzende Einheitswert entspreche den Wertverhältnissen zum Zeitpunkt der Übergabe. Die Höhe des schenkungssteuerpflichtigen Einheitswertanteiles errechne sich daher wie folgt:

$$\frac{1}{2} \text{ Gesamtkaufpreis : erworbenen } 3f \text{ EW} = \text{ zugewendeter Geldbetrag} : x$$

$$190.000 : 14.937,21 = 150.000 : x, x = 11.792,53$$

Im Vorlageantrag vom 17. Februar 2009 bringt der Bw vor, der Berechnung sei ein falscher Einheitswert zu Grunde gelegt worden. Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer sei der im Dezember 2007, zum Zeitpunkt des Erwerbes der Wohnung und der Schenkung der Geldsumme, gültige erhöhte Einheitswert der Wohnung heranzuziehen. Dieser betrage für die gesamte Wohnung laut Feststellungsbescheid vom 20.10.2005 ab 1.1.2005 3.984,10 Euro. Der Berechnung des Finanzamtes sei der erst ab 1.1.2008 gültige erhöhte Einheitswert laut Feststellungsbescheid vom 27.6.2008 in der Höhe von 4.979,07 für jeweils eine Wohnungshälfte zu Grunde gelegt worden.

Nach Berechnung des Bw ergibt sich ein steuerpflichtiger Erwerb von 2.518,- Euro und eine Schenkungssteuer in Höhe von 50,36 Euro gemäß §8 Abs.1 ErbStG sowie von 94,36 Euro gemäß §8 Abs.4 ErbStG, wobei der Bw einen aliquoten Teil des 3fachen halben Einheitswertes von 4.718,- Euro errechnet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Einheitswertakt EW-AZ-----.

Strittig ist die Höhe des Einheitswertes, welcher der Bemessung zu Grunde zu legen ist.

Gemäß §18 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Gemäß §19 Abs.1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß §19 Abs.2 leg.cit. 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 (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

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 gemäß §19 Abs.3 leg. cit. auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Gemäß §21 Abs. 1 Z1 lit. b Bewertungsgesetz 1955 (BewG) wird der Einheitswert neu festgestellt, wenn der gemäß §25 abgerundete Wert, der sich für den Beginn eines Kalenderjahres ergibt, bei den übrigen wirtschaftlichen Einheiten und Untereinheiten des Grundbesitzes entweder um mehr als ein Zehntel, mindestens aber um 400 Euro oder um mehr als 7 300 Euro von dem zum letzten Feststellungszeitpunkt festgestellten Einheitswert abweicht (Wertfortschreibung) oder (Z2), wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht (Artfortschreibung).

Gemäß §21 Z4 BewG sind allen Fortschreibungen einschließlich der Fortschreibungen auf Grund einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (Zurechnungsfortschreibung) die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Eine Artfortschreibung erfolgt gem. §21 Abs.1 Z2 BewG , wenn die Art des Bewertungsgegenstandes von der zuletzt im Einheitswertbescheid festgestellten Art abweicht.

Eine Artfortschreibung kann nicht nur bei Änderung tatsächlicher Verhältnisse, sondern auch zur Fehlerberichtigung erfolgen.

§18 BewG 1955 unterscheidet vier Vermögensarten: Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen.

Die "Arten" beim Grundvermögen sind gem. §53 BewG 1955: Unbebaute Grundstücke und bebaute Grundstücke. Letztere werden gem. §54 BewG 1955 in folgende Grundstückshauptgruppen (= Arten iSd §21 Abs.1 Z2 leg cit) eingeteilt: Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke, Einfamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke.

Die Qualifikation eines Grundbesitzes als Betriebsgrundstück ist Spruchbestandteil des den Einheitswert betreffenden Feststellungsbescheides. Wird ein Grundstück zum Betriebsgrundstück (bzw umgekehrt), so liegt ebenfalls eine Artänderung vor.

Auch ein Wechsel der Unterart bzw. der Grundstückshauptgruppe innerhalb einer Vermögensart wird als Abweichen der Art iSd §21 Abs1 Z1 BewG 1955 des Bewertungsgegenstandes angesehen.

Artfortschreibungen sind ungeachtet der Wertgrenzen des §21 Abs1 Z1 BewG 1955 vorzunehmen.

Ändert sich die Art, so ist eine Artfortschreibung unabhängig von irgendwelchen Wertgrenzen zulässig; hierbei wird im Spruch nicht nur die neue Art, sondern idR auch ein neuer Wert festgestellt. Für die Rechtsauffassung, dass bei einer Artfortschreibung jedenfalls auch ein neuer Wert festgestellt werden darf, spricht der Wortlaut des §21 Abs1 BewG 1955 ("Der Einheitswert wird neu festgestellt, 1.... oder 2. wenn die Art... abweicht...").

Bei einer Änderung der steuerlichen Zurechnung des Bewertungsgegenstandes (bzw. eines Anteiles hieran) findet eine Zurechnungsfortschreibung statt. Der Zurechnungsfortschreibungsbescheid richtet sich an den neuen wirtschaftlichen Eigentümer (vgl. Aufsatz von Dr. Christoph Ritz, Die- Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung, 1983).

Der Bw hat im Zuge des Berufungsverfahrens den Einheitswertbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. Oktober 2005, gültig ab 1. Jänner 2005 (Zurechnungsfortschreibung gemäß §21 Abs.4 BewG), vorgelegt. Der Grundbesitz ist im Betreff als Betriebsgrundstück (§§59 und 60 BewG), bewertet als gemischt genutztes Grundstück, angeführt.

Mit Feststellungsbescheid vom 1. Jänner 2008, gültig ab 1. Jänner 2008, nahm das Finanzamt eine Artfortschreibung gemäß §21 Abs.1 Z2 BewG vor und bewertete das Grundstück als Mietwohngrundstück. Das Grundstück ist teilweise Betriebsgrundstück. Diese Fortschreibung brachte auch eine Werterhöhung von 94.300 Euro (erhöht, zum 1.1.2005) auf 235.700 Euro (erhöht, zum 1.1.2008) mit sich. Am 27. Juni 2008 erfolgte zum 1.1.2008 eine Zurechnungsfortschreibung. Der zuletzt festgestellte Einheitswert von 235.700 Euro blieb dabei unverändert. Dieser Bescheid wurde ebenfalls im Zuge des Berufungsverfahrens in Kopie vorgelegt.

Der Bw wendet nun ein, für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer sei der im Dezember 2007 - zum Zeitpunkt des Erwerbes der Wohnung und der Schenkung der Geldsumme - gültige erhöhte Einheitswert der Wohnung heranzuziehen und nicht der erst ab 1. Jänner 2008 gültige erhöhte Einheitswert.

Nun ist zwar grundsätzlich gemäß §19 Abs.2 ErbStG das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird, jedoch bestimmt §19 Abs.3 leg. cit., dass in jenen Fällen des Abs.2, in denen sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert zu ermitteln *ist*. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.

Gern §21 Abs4 BewG 1955 sind allen Fortschreibungen die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zugrunde zu legen, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt).

Nachdem das Bauvorhaben im Jahr 2007 abgeschlossen worden ist, hat das Finanzamt zum nächstfolgenden ersten Jänner folgerichtig eine Art- und Zurechnungsfortschreibung vorgenommen. Die Artfortschreibung inkludierte auf Grund des Ausbaues auch eine Werterhöhung in erheblichem Ausmaß.

Da der Schenkungsvorgang am 11. Dezember 2007 ausgeführt wurde und die Voraussetzungen für eine Fortschreibung schon im Laufe des Jahres 2007 gegeben waren, kann davon ausgegangen werden, dass der zeitnahe Wert zum 1. Jänner 2008 zutreffend ist. Das Finanzamt hat lediglich verabsäumt darauf hinzuweisen, dass der zum 1. Jänner 2008 rechtskräftig festgestellte Einheitswert wertmäßig dem nach §19 Abs.3 ErbStG zum Schenkungszeitpunkt (Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) zu ermittelten besonderen Einheitswert entspricht.

Der zum 1. Jänner 2005 festgestellte Einheitswert kann deshalb nicht mehr zur Anwendung kommen.

Der "besondere" Einheitswert wurde folgendermaßen ermittelt:

	Euro
Gebäudewert:	196.203,3400
Bebaute Fläche: 733 m ²	
Bodenwert bis zum Zehnf. d. beb. Fläche	48.837,1800
Kürzung gem. §53 (2) BewG	-12.209,2950
Kürzung gem. §53 (7) lit. d BewG um 25%	<u>-58.207,8062</u>
ergibt einen Wert von	174.623,4188
Einheitswert abgerundet gem. §25 BewG	174.600,0000
Gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhter Einheitswert	235.700,0000

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. November 2009