



GZ. RV/0264-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr. Martin Glasner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer (Zuwendung seitens Mutter) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 Wohnungseigentumsvertrag“ vom 22. Oktober 2003 übergeben die Ehegatten DU und WU von dem ihnen je gehörigen Hälftenanteil an der Liegenschaft in EZ 537 GB S. (Mietwohngrundstück) zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum je 76/378 Miteigentumsanteile an deren Tochter NQ (= Bw) im Wege der Schenkung. Zu steuerlichen Bemessungszwecken wird unter Punkt I. der auf die übergebenen Anteile je entfallende

Bodenwert mit erhöht € 10.821,89 veranschlagt. Die Übergabe ist zum 1. September 2003 erfolgt. Im Weiteren wird die Begründung und gegenseitige Einräumung von Wohnungseigentum festgehalten.

Der zuletzt für die Liegenschaft EZ 537 GB S. (Mietwohngrundstück) unter EW-AZ X zum 1.1.1988 festgestellte Einheitswert beträgt erhöht € 32.339,41.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 12. November 2003, Str. Nr. X, hinsichtlich der Schenkung von der Mutter DU ausgehend vom anteiligen dreifachen Einheitswert der Liegenschaftsanteile von € 19.506,31 und unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von (gerundet) € 17.306 gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 909,30 vorgeschrieben (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 12. November 2003).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde auf den beigeschlossenen Lageplan verwiesen und eingewendet, die Anteile seien zum Zweck der Wohnungseigentumsbegründung übertragen worden, wobei die Bw einen Anbau an das bestehende Gebäude beabsichtige. Es werde keinesfalls das im allgemeinen Einheitswert beinhaltete Wohnhaus in S., P 340, auch nicht teilweise mitübergeben. Daher sei der Gebäudewert auszunehmen und könne nur der Bodenwert der Bemessung zugrunde gelegt werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2004 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass bei Bewertung inländischen Grundbesitzes der zuletzt festgestellte Einheitswert maßgebend sei und als Grundlagenbescheid verbindliche Wirkung entfalte. Die Feststellung eines besonderen Einheitswertes nach § 19 Abs. 3 ErbStG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Schenkungssteuerschuld sei (nur) zulässig, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem vorausgehenden Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert hätten, dass die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung erfüllt wären. Änderungen wie hier durch den abgabepflichtigen Vorgang berechtigten jedoch zu keiner Stichtagsbewertung.

Mit Antrag vom 10. Feber 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass im Rahmen der Bindungswirkung die Feststellungen über Art und Umfang des Gegenstandes maßgebend seien. Nachdem sich der Einheitswert aus dem Gebäudewert und dem Bodenwert zusammensetze, sei hier eben nur der Bodenwert als Teilwert anzusetzen, was auch keine Änderung des Einheitswertes bedeute.

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).

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. Gem. § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Grundvermögen und inländische Betriebsgrundstücke (seit 2001) das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Besonderen Bewertungsvorschriften (II. Teil Bewertungsgesetz) 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 Einheitswertes maßgebend."

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.

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken - das sind Grundstücke, deren Bebauung abgeschlossen ist und solche, die sich zum Feststellungszeitpunkt im Zustand der Bebauung befinden - vom Bodenwert und vom Gebäudewert auszugehen.

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.

Im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung maßgebend ist 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.

Im Gegenstandsfalle steht die Bemessung der Schenkungssteuer ausgehend vom zuletzt für die Gesamtliegenschaft „Mietwohngrundstück“ festgestellten Einheitswert in Streit, da die Bw nach ihrer Ansicht zum Zweck der Wohnungseigentumsbegründung von den Eltern bloß Anteile am Grundstück, d. h. am nackten Grund und Boden, jedoch keinen Anteil am bestehenden Gebäude erworben habe.

Dem ist aber nach dem Obgesagten entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Einheitsbewertung, welche Bescheide als Grundlagenbescheide Bindungswirkung entfalten, verbindliche Feststellungen sowohl hinsichtlich der Wertgrößen wie auch über die Art und den Umfang des Gegenstandes sowie über den Zurechnungsträger getroffen werden. Fest steht, dass gegenständliche Liegenschaft bislang schon als **bebautes Grundstück**, Mietwohngrundstück, zu qualifizieren und zu bewerten war, woran durch Errichtung nunmehr einer weiteren Wohnung im Zuge eines Anbaues naturgemäß keine Änderung eintreten wird. Wenn daher ideelle Miteigentumsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an einem bebauten Grundstück erworben werden, was wiederum nur bedeutet, dass ein erforderlicher Miteigentums- bzw. Mindestanteil an der Gesamtliegenschaft verbunden mit einem ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten Liegenschaftsteilen, jedenfalls aber kein reales Eigentum, erworben wird, dann ist es grundsätzlich nicht möglich, aus dem Umfang des Bewertungsgegenstandes "bebautes Grundstück" bestimmte Vermögensteile, wie etwa das Gebäude, auszuscheiden. Nach obiger Definition des Grundvermögens zählen dazu,

insbesondere beim bebauten Grundstück, neben dem Grund und Boden immer auch die darauf befindlichen Gebäude als **Bestandteile** des Grundstückes. Es ist daher auch dann, wenn wie im Gegenstandsfalle tatsächlich keine Abtrennung eines Teiles von einer bebauten Liegenschaft und keine Bildung einer neuen wirtschaftlichen Einheit (unbebautes Grundstück) stattgefunden hat, sondern vielmehr von der weiterhin Bestand habenden wirtschaftlichen Einheit bebautes Grundstück ein ideeller Miteigentumsanteil zugewendet wird, um darauf Wohnungseigentum zu begründen, von der Übertragung ideellen Miteigentums an der Gesamtliegenschaft auszugehen und ist dem zur Steuerbemessung der aliquote Einheitswert sowohl von Grund und Boden als auch vom Gebäude zugrundezulegen.

Da das Gebäude einen „Bestandteil“ des Grundstückes darstellt und die Liegenschaft damit erst zu einem „bebauten Grundstück“ als einer (Zahlwort) wirtschaftlichen Einheit macht, somit Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits eben nicht als zwei voneinander getrennt zu betrachtende „Wirtschaftsgüter“ qualifiziert werden können, ist es nicht möglich, etwa davon eines aus der Bewertung herauszunehmen.

Im Übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.4.1968, 1814/67, deutlich 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.

Im Gegenstandsfalle ist umso mehr keine Möglichkeit der Feststellung eines etwaigen besonderen Einheitswertes gegeben, als es – entgegen dem Beschwerdefall – nicht einmal zur Abtrennung einer unbebauten Fläche und Neubildung eines Grundstückes bzw. Schaffung

einer eigenen wirtschaftlichen Einheit kommt, sondern vielmehr bloß Miteigentumsanteile übertragen und damit lediglich die anteiligen Eigentumsverhältnisse geändert werden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 3. Jänner 2005